

Secretaría de Hacienda

ADMINISTRACION FINANCIERA Y DE LOS SISTEMAS DE CONTROL DEL SECTOR PUBLICO NACIONAL

Resolución 25/95

Apruébanse los "Fundamentos y Alcances de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad", los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" y las "Normas Generales de Contabilidad".

Bs. As., 2/8/95

VISTO la Ley Nº 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional y

CONSIDERANDO:

Que el artículo 5º de la Ley del visto establece la integración de los sistemas de la administración financiera, entre los que incluye al de contabilidad gubernamental.

Que en el artículo 86 de dicha norma legal, en sus incisos a), b), c) y d), se define el objeto del sistema de contabilidad gubernamental.

Que el artículo 87 inciso a) de la Ley indica como características del sistema de contabilidad gubernamental que sea común, único, uniforme y aplicable a todos los organismos del Sector Público Nacional.

Que, por su parte, el inciso e) establece que el sistema de contabilidad gubernamental estará basado en principios y normas de contabilidad de aceptación general, aplicables en el Sector Público Nacional.

Que el artículo 88 de la citada norma legal establece que la CONTADURIA GENERAL DE LA NACION será el Organismo Rector del sistema de contabilidad gubernamental y, como tal, responsable de prescribir, poner en funcionamiento y mantener a dicho sistema en todo el ámbito del Sector Público Nacional.

Que dentro del programa de la Reforma de la Administración Financiera Gubernamental, el establecimiento de estos principios de aceptación general, constituyen una sólida base para la elaboración de los estados contables del Sector Público Nacional.

Que asimismo, el dictado de dichos principios suple un vacío en la materia e incorpora a la Administración Nacional al contexto de países que han incluido a los mismos a su legislación contable.

En la vital cohesión entre el Sistema de Cuentas Nacionales y la contabilidad del Sector Público resulta fundamental, precisamente, unificar criterios contables en materia de principios,

cualidades de la información y normal técnicas a los de facilitar, en definitiva, proceso de retroalimentación de datos con que se nutre la Constitución Nacional.

Que la presente Resolución se dicta en función de las disposiciones del artículo 6º del Reglamento Parcial Nº 1 de la Ley Nº 24.156 de ADMINISTRACION FINANCIERA Y DE LOS SISTEMAS DE CONTROL DEL SECTOR PUBLICO NACIONAL, aprobado por el Decreto Nº 2666 del 29 de diciembre de 1992.

Por ello,

EL SECRETARIO DE HACIENDA

RESUELVE:

Artículo 1º — Apruébanse los "Fundamentos y Alcances de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad", los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" y las "Normas Generales de Contabilidad" que se exponen en los anexos I, II y III que forman parte de la presente resolución.

Art. 2º — La normativa que se aprueba será de aplicación para todo el Sector Público Nacional, con el alcance dado en el apartado 1.2 del anexo II.

Art. 3º — La Contaduría General de la Nación procederá a dictar las normas particulares de contabilidad, las que complementarán la normativa que se aprueba por la presente Resolución.

Art. 4º — Facúltase a la Contaduría General de la Nación, en su carácter de Organo Rector del Sistema de Contabilidad, al dictado de las normas aclaratorias complementarias e interpretativas a que hubiere lugar.

Art. 5º — Comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese.
— Ricardo A. Gutiérrez.

ANEXO I

FUNDAMENTOS Y ALCANCES DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Y NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD

Consideraciones generales

La Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y de Obras y Servicios Públicos ha diseñado y está ejecutando un programa de reforma de la administración financiera del sector público nacional con la finalidad que la misma se modernice y sea eficiente en su operatoria, ofreciendo simultáneamente al usuario la necesaria transparencia que debe regir en el manejo de los fondos públicos.

En tal sentido la contabilidad del sector público nacional, en el marco de la Ley Nº 24.156 de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional persigue alcanzar una mayor eficiencia, eficacia y economía de la gestión hacendal pública en el contexto de la reforma del Estado, interrelacionando los sistemas de administración financiera con los de control interno y externo.

Asimismo, cabe mencionar que, complementariamente, se viene operando a nivel internacional un proceso de transformación contemplando la incorporación de las técnicas modernas predominantes y orientando a dicha contabilidad hacia la integración de los sectores componentes de la economía global en el sistema de cuentas nacionales, a través de una sustancial optimización de la calidad de los registros contables del sector público nacional.

La solución a los problemas de registración de las actividades del sector público consiste en un ordenamiento adecuado de sus informaciones básicas, en términos de las necesidades de la política fiscal en sí misma y su interrelación con la actividad económica en su conjunto. Esta solución implica, en definitiva, la integración de sus sistemas de registro con el sistema de cuentas nacionales.

En la vital cohesión entre el sistema de cuentas nacionales y la contabilidad del sector público resulta fundamental, previamente, unificar criterios contables en materia de principios, cualidades de la información y normas técnicas a los fines de facilitar, en definitiva, el proceso de retroalimentación de datos con que se nutre la contabilidad nacional.

Marco normativo del sistema de contabilidad gubernamental

La contabilidad gubernamental se concibe como un sistema integrado de información inherente al proceso económico-financiero de los entes públicos que requiere el aporte conceptual de la teoría de los sistemas y de la técnica contable.

La ley 24. 156 de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional establece criterios que regulan la materia de dicha norma legal.

La administración financiera comprende el conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado nacional. Se concibe como un sistema de información, integrado a su vez por los sistemas presupuestarios, de crédito público, de tesorería y de contabilidad, interrelacionados entre sí.

El sistema de contabilidad tiene por objeto: a) Registrar sistemáticamente todas las transacciones que se produzcan y afecten la situación económico-financiera de las jurisdicciones y entes; b) procesar y producir información económico-financiera para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión, como así también para terceros interesados en la misma; c) exponer la información contable y presentar la documentación de soporte ordenadas de forma tal que faciliten las tareas de control por parte de los órganos correspondientes y d) permitir que la

información que se procese y produzca sobre el sector público se integre al sistema de cuentas nacionales.

Conforme al art. 87 de la ley 24. 156, el sistema de contabilidad gubernamental tendrá las siguientes características generales: a) Será común, único, uniforme y aplicable a todos los organismos del sector público nacional; b) permitirá integrar las informaciones presupuestarias, del tesoro y del crédito público de cada entidad entre sí y, a su vez con las cuentas nacionales; c) expondrá la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación del tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de los entes públicos; d) estará orientado a determinar los costos de las operaciones públicas y e) estará basado en principios y normas de contabilidad de aceptación general, aplicables al sector público.

En tal sentido, de acuerdo a lo establecido por el art. 88 de dicha norma legal la Contaduría General de la Nación es el órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental, y, como tal, responsable de disponer, poner en funcionamiento y mantener dicho sistema en todo el ámbito del sector público nacional.

Finalmente, el art. 91 de la misma norma determina, en su inc. a), que la Contaduría General de la Nación tiene competencia para dictar las normas de contabilidad gubernamental para todo el sector público nacional.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS PARA EL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

1.- Los principios de contabilidad generalmente aceptados

1.1. Introducción

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

Los principios de contabilidad deben aplicarse de manera conjunta y relacionada entre sí. Las bases conceptuales que los conforman guardan relación tanto con el proceso económico-financiero como con el flujo continuo de operaciones a los fines de identificarlas y cuantificarlas, de manera tal que satisfagan la necesidad de información de los responsables de la conducción del ente como así también a terceros interesados, y por lo tanto, les permitan adoptar decisiones sobre la gestión del mismo.

1.2. Ambito de aplicación

Los principios de contabilidad generalmente aceptados, adoptados para el sector público, serán de aplicación a la Administración central, organismos descentralizados e instituciones de la Seguridad Social.

En la medida que no se contrapongan con los aplicados a las empresas, sociedades del Estado y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias, los mismos serán aplicables.

Las instituciones regidas por la ley 24.156 de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional, se adaptarán a los principios que el órgano rector adopte en la materia.

1.3. Postulado básico y principios - Marco conceptual

El postulado básico que debe orientar la actividad relacionada con la contabilidad y elaboración de información del ente, es el de equidad, sobre el cual se desarrollan los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados, adoptados para el sector público, son los conceptos básicos que se reconocen como esenciales para la cuantificación y adecuado registro de los estados contables y sus informes financieros y de gestión complementarios, de manera tal que los mismos registren en el tiempo, uniformemente, las variaciones patrimoniales y el resultado de las operaciones, siendo necesario entonces, el conocimiento de los criterios seguidos para su preparación, lo cual facilita, entre otros aspectos, el fluido accionar de los órganos de control público.

2.- Postulado básico - Principios de contabilidad - Desarrollo

2.1. Postulado básico

Equidad

Enunciado

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.

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.

2.2. Principios de contabilidad

1. Ente

Enunciado

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.

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.

En el contexto de la ley 24.156 de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional, el art. 8º determina el alcance de aplicación de la norma legal que, a tal efecto, define a la Administración nacional como integrada por la Administración central, los organismos descentralizados y las instituciones de la seguridad social. Por lo expuesto, la Administración central debe considerarse como un ente propio, al igual que cada uno de los organismos descentralizados y las instituciones de la seguridad social. Tal alcance es, a su vez, ratificado por el art. 9º de la ley 24.156, al incluir dentro de la Administración central al Poder Legislativo, Poder Judicial, Presidencia de la Nación y a los Ministerios y Secretarías del Poder Ejecutivo Nacional.

2. Ente en actividad

Enunciado

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.

Alcance

Se considera que la existencia de los entes tiene permanencia y continuidad, determinando ello, por lo tanto, la necesidad de adoptar criterios que expresen la incidencia de las operaciones económico-financieras en el tiempo.

Dichas operaciones se clasificarán de acuerdo con criterios de corto y largo plazo, según se trate de los doce meses siguientes al momento de acaecida cada operación o en períodos superiores, respectivamente, en coincidencia con el criterio adoptado en la formulación del presupuesto y en el catálogo básico de cuentas.

3. Ejercicio contable

Enunciado

A efectos de posibilitar la formulación de estados financieros y de ejecución presupuestaria de manera periódica, como así también hacer posible la comparación de los mismos durante períodos homogéneos respecto a la evolución del ente, se deben efectuar cortes en el tiempo

por lapsos iguales de un año, que conforman el período contable, al cual se lo denomina ejercicio financiero.

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

Alcance

A los efectos de conocer los resultados de la gestión y la situación económico-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.

4. Bienes económicos

Enunciado

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.

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.

5. Reconocimiento de las transacciones

Enunciado

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

Alcance

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.

6. Moneda de cuenta

Enunciado

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.

Alcance

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.

7. Valuación al costo

Enunciado

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

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

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.

En el caso de otros bienes y con carácter de excepción, el órgano 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.

8. Exposición

Enunciado

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.

Alcance

La información contable y financiera se relaciona con distintos órganos volitivos, directivos y de control cuyos intereses son diversos. Para tal fin es importante que se expongan los diferentes estados en forma clara y consistente a los efectos de su correcta interpretación.

9. Universalidad

Enunciado

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

Alcance

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.

10. Importancia relativa

Enunciado

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

Alcance

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 la 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, para 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.

11. Uniformidad

Enunciado

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 requiere, 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 uniforme y consistentemente no sólo para el ejercicio al que se refieren los estados financieros sino tambi3n en relaci3n con ejercicios anteriores.

12. Criterio de prudencia

Enunciado

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 para tratar un mismo hecho y más de un procedimiento id3neo 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 del mayor, si correspondiera a un pasivo o gasto.

Este criterio propicia prevenir la incidencia de resultados posteriores adversos por sobrevaluaci3n de un evento de incidencia econ3mico-financiera. Simultáneamente, debe contemplar que la decisi3n adoptada sea la adecuada para todos los usuarios de los estados contables y financieros.

NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD

Los estados contables que produce la Administraci3n nacional deben ser elaborados sobre técnicas adecuadas y uniformes, de modo tal de asegurar a los usuarios de los mismos que la informaci3n brindada represente razonablemente las transacciones econ3mico-financieras

acontecidas durante el ejercicio, como así también aquellas que afecten o puedan afectar el patrimonio del ente en períodos subsecuentes.

Para ello y sobre la base de los principios generalmente aceptados para el sistema de contabilidad gubernamental, es necesario desarrollar las normas generales de contabilidad para el mismo, las que incluirán, con carácter prioritario, las cualidades de la información contable.

En tal sentido, las normas contables generales deben ser uniformes, pertinentes y lo suficientemente explícitas a los efectos de producir información de la Administración nacional en términos de una adecuada calidad para el cumplimiento de los objetivos que deben brindar los estados contables y financieros.

Los estados que presente el ente Administración central y cada uno de los organismos descentralizados y las instituciones de la seguridad social deberán contener información suficiente, basada en los principios de contabilidad generalmente aceptados para el sistema de contabilidad gubernamental, en las normas técnicas que le son aplicables, en el catálogo básico de cuentas y en los clasificadores presupuestarios para el sector público nacional.

Asimismo, dichas normas deben ser de fácil interpretación, confiables y de utilidad para todos los entes que integran el sector público nacional.

Es de destacar que la categorización de las normas contables generales, a ser desarrolladas, puede desagregarse conforme se expone a continuación:

3.1. Cualidades de la información contable

3.2. Normas de valuación y exposición

Sin perjuicio de lo expuesto, estas normas contables generales han de ser oportunamente complementadas con normas contables particulares.

3.1. Cualidades de la información contable

La contabilidad produce información sobre los hechos o eventos económico-financieros que afectan o pueden afectar el patrimonio del ente.

Varios son los requisitos que deben aplicarse para determinar con precisión la modalidad y características de la información contable y de las normas y procedimientos que deben adoptarse en su elaboración y formulación, que garanticen su eficacia como base en la toma de decisiones por parte de los diferentes usuarios interesados en la misma.

Por lo tanto, las cualidades que debe contener la información para cumplir con los objetivos antes enunciados, son las que se describen a continuación.

1. 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.

2. Identificación

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.

3. 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.

4. Representatividad

La información contable deberá contener todos aquellos 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.

5. 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.

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.

6. 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.

7. 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.

8. 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 usuarios.

9. 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, de modo tal que facilite el análisis y su evaluación temporal, posibilitando realizar las comparaciones correspondientes.

Tales comparaciones deben permitir la necesaria interrelación y cotejo con la información del ente en diferentes fechas o períodos y con las emanadas de otras jurisdicciones.

10. Racionalidad

La información debe resultar de la aplicación de un método coherente fundado en el razonamiento lógico.

3.2. Normas de valuación y exposición

La valuación y posterior exposición del conjunto de los hechos económicos y financieros que conforman los estados contables requieren de un marco de referencia normativo de forma tal que los usuarios de los mismos dispongan de información homogénea y sistematizada para la toma de decisiones.

Adicionalmente, el sistema de contabilidad gubernamental debe asegurar la transparencia de la gestión del ente en el período considerado, siendo necesario para ello establecer, entre otras, las normas de valuación y de su posterior exposición, por intermedio de las cuales se registren los eventos económico-financieros sobre bases predeterminadas y permanentes, de aplicación generalizada para el sistema de referencia.

En tal sentido, corresponde especificar conceptualmente el contenido básico de los capítulos que conforman los estados contables, a saber: Activo, pasivo, patrimonio, recursos y gastos.

Activo

El activo está integrado por el conjunto de bienes y derechos cuantificables, derivados de transacciones o de hechos propios del ente, capaces de producir ingresos económico-financieros, razonablemente esperados durante el desarrollo de su gestión.

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 se operen.

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 patrimonio público.

Recursos

Comprenden los diversos ingresos que se obtienen a través de la gestión corriente del ente y representan entradas derivadas 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.

Gastos

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.

NORMAS GENERALES APLICABLES A LOS ACTIVOS

Seguidamente se desarrollan los conceptos y la normativa inherente a la valuación y exposición de los rubros que integran los distintos capítulos que conforman los estados contables.

1. Disponibilidades

Análisis conceptual

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. Los saldos acreedores de las cuentas bancarias al cierre del ejercicio se clasificarán en el rubro pertinente del pasivo.

Valuación

La moneda de curso legal se expresa por su valor nominal.

La moneda extranjera se valúa por el 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.

Exposición

Las partidas correspondientes a este capítulo se expondrán de acuerdo al orden de prelación resultante de su grado de disponibilidad.

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.

2. Inversiones financieras

Análisis conceptual

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.

Valuación

El criterio para determinar el valor de los títulos y valores, es distinto según la fecha de que se trate.

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

Los plazos fijos no vencidos al cierre del ejercicio se valuarán por su valor nominal más 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 el criterio estipulado en el rubro disponibilidades.

Exposición

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.

3. Créditos

Análisis conceptual

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.

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.

Deberán incluirse los pagos anticipados 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 los 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 valuarán 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 ello 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 del 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 defecto, serán considerados como activos no corrientes.

4. Bienes de cambio

Análisis conceptual

Los bienes de cambio están constituidos por los bienes adquiridos, en proceso de elaboración o terminados, para consumo o venta.

Valuación

Los bienes de cambio se valúan por el 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.

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 computadas como menor valor de los mismos.

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.

Como consecuencia de circunstancias extraordinarias tales como deterioro u obsolescencia, el valor del bien se expondrá como una disminución del mismo al cierre del ejercicio.

Exposición

El rubro bienes de cambio debe figurar en el capítulo activos corrientes, detallando las partidas que lo componen según su naturaleza, es decir productos terminados, en proceso, suministros y materias primas.

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.

Los bienes en poder de terceros cuya propiedad ejerza el ente, deben incluirse en los estados financieros, a través de notas complementarias.

5. Bienes de uso

Análisis conceptual

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.

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, más 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.

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.

Los bienes recibidos en donación deben ser contabilizados a un valor estimado que represente el desembolso que hubiera sido necesario efectuar para adquirirlo en las condiciones en que se encuentren.

Los bienes adquiridos en moneda extranjera se registrarán al tipo de cambio vigente a la fecha de adquisición.

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.

Exposición

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.

Cuando existen gravámenes o restricciones que afectan a los bienes de uso, estos hechos deberán indicarse a través de nota aclaratoria a los estados contables.

6. Bienes intangibles

Análisis conceptual

Se entiende por bienes intangibles o inmateriales a 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.

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.

Valuación

La registraci3n de estos activos se realiza por su valor de adquisici3n, es decir por la cantidad de dinero que se erogue o por la estimaci3n que se efect3e, cuando no exista contrapartida monetaria.

La registraci3n de estos activos procede cuando hubieren sido adquiridos a terceros o desarrollados internamente, mediante la aplicaci3n de fondos para ese fin.

Exposici3n

Los bienes inmateriales se expresan en el activo no corriente, neto de la amortizaci3n acumulada.

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.

NORMAS GENERALES APLICABLES A LOS PASIVOS Y PATRIMONIO

Seguidamente se desarrolla la normativa inherente a los rubros que integran los distintos cap3tulos que conforman los estados contables.

1. Deudas

An3lisis conceptual

Los principales conceptos incluidos en el rubro deudas son:

- 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.
- b) Pr3stamos recibidos de otras entidades financieras locales o internacionales, de organismos internacionales bilaterales o multilaterales de cr3dito, 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.
- c) Colocaci3n de t3tulos de la deuda p3blica interna o externa, para los fines espec3ficos que se determinen en las normas legales que disponen su emisi3n.
- d) Ingresos anticipados por futuras ventas de bienes o servicios.
- e) Operaciones provenientes de obligaciones laborales, previsionales, fiscales o de otra naturaleza como ser sueldos, comisiones, regal3as, premios, impuestos, etc.

Valuaci3n

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 considerarn3, 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 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 suscripto 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 del 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 en dinero o en especies, y consecuentemente de acuerdo la fecha de cancelación, es decir dentro de los doce meses de contraída la misma o posterior a ese período, respectivamente.

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.

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.

Si existen saldos deudores que forman parte de los rubros del pasivo, deberán reclasificarse, integrándolos al activo, ordenados según su naturaleza y posible destino.

Deberá informarse la existencia de restricciones, compromisos, contingencias y garantías que puedan afectar o acotar la exigibilidad de las cuentas de pasivo.

2. Pasivos diferidos

Análisis conceptual

Los pasivos diferidos son importes recibidos en carácter de anticipos por obligaciones que deberán cumplirse en el ejercicio siguiente.

Valuación

Deberán valuarse por el valor nominal de los anticipos recibidos de obligaciones a cumplirse en ejercicios siguientes.

Exposición

Se expondrán dentro de los pasivos corrientes o no corrientes, según se cancele o no en el ejercicio siguiente.

3. Previsiones

Análisis conceptual

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.

Valuación

El cálculo surgirá de una estimación basada en la experiencia sobre la incobrabilidad o riesgo del rubro que se trate.

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.

4. Patrimonio

Análisis conceptual

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 denominación Hacienda Pública.

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 sucesivos ejercicios fiscales, conforman el denominado patrimonio institucional.

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 al uso público.

Conceptos complementarios inherentes al patrimonio

Tanto en los rubros hacienda pública como patrimonio institucional las transferencias y contribuciones de capital recibidas reflejan las partidas ingresadas 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.

Estas partidas deben registrarse y exponerse a su valor nominal, cuando se trate 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.

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.

Cuentas de orden

Registran eventos que, por sus características, no representan hechos económico-financieros que alteren el patrimonio y por lo tanto los resultados del ente, pero que ilustran sobre circunstancias de importancia respecto del mismo. 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 con el ente y que, a una fecha dada, no fue materializada la operación de origen.

NORMAS GENERALES APLICABLES A RECURSOS Y GASTOS

A continuación se desarrolla el análisis conceptual de los rubros que conforman los recursos y gastos corrientes.

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

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 impuestos directos y los indirectos.

Los impuestos directos son aquellos que gravan las rentas de 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 indirectos 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 la 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 de inventarios, gastos relacionados con la venta de activos y, en general, todos aquellos gastos no contemplados en los apartados anteriores.

5. Transferencias otorgadas

Comprenden a 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 a otros entes del sector público.

6. Contribuciones otorgadas

Abarca los egresos del ente Administración central, organismos descentralizados y de la seguridad social según corresponda, afectados a la atención de gastos corrientes de otros entes de la Administración nacional respectivamente