

“CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL: ¿Nuevo Marco Conceptual o Normas Contables Particulares?”

Autores: Ricardo J. M. Pahlen Acuña (*), Ana M. Campo (), Juan J. Permuy (***)**

Trabajo presentado y aceptado en los eventos conjuntos 10º Simposio Regional de Investigación Contable y 20º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata. Argentina, Diciembre de 2014.

ÍNDICE

Resumen

Abstract

1. La Contabilidad y sus Informes

2. Sistema de Contabilidad en el Sector Público

3. Necesidad de Contar con Normas Contables Propias

4. Cualidades de la Información Contable: Comparabilidad-Homogeneidad

5. El Marco Conceptual y los Informes Contables a Usuarios Tipo

6. Conclusiones

7. Citas Bibliográficas

(*)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (FCE-UBA). Especialista en Gestión Universitaria Universidad Nacional de Mar del Plata. Master en Administración de Negocios, Merrick School of Business, University of Baltimore (EE.UU). Doctor en Ciencias de Dirección, Universidad Argentina de la Empresa. Profesor Titular Ordinario Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Director del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Profesor Emérito (FCE-UBA). Docente Investigador Categoría I. rpahlen@uolsinectis.com.ar

(**)Contadora Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (FCE-UBA). MBA (Escuela Europea de Negocios España). Profesora Titular Regular (FCE-UBA). Profesora Titular Ordinaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Coordinadora, Profesora y Directora de carreras y cursos de posgrado en el país y el exterior. Docente Investigador Categoría III. federacion2005@yahoo.com.ar

(***)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Posgrado para la Práctica Profesional de la Administración Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (FCE-UBA); Régimen Financiero del Sector Público (FCE-UBA); e Industria de Cruceros Universidad de Cambridge, Reino Unido. Profesor Asociado Regular (FCE-UBA). Profesor Titular (FCE-UNLP). Profesor de Posgrado (FCE-UNLP y FCE-UBA). Secretario del Departamento Pedagógico de Contabilidad (FCE-UBA). Secretario de la Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública “Dr. Juan Bayetto”. juanjpermuy@gmail.com

RESUMEN

El producto final de la contabilidad - cualquiera sea la especialidad - debe cumplir con un objetivo y es el de suministrar información útil que refleje la realidad y el comportamiento social del ente. Si consideramos que la contabilidad patrimonial se refiere a una especialidad que para la elaboración de informes, requiere de la consideración de normas, el desafío radica en encontrar el camino para resolver las dificultades actuales relacionadas principalmente con el reconocimiento y medición de activos intangibles, pues los elementos patrimoniales tangibles pierden significatividad en la valoración del ente en su conjunto. Similar reflexión deberíamos efectuar sobre el producto final de la contabilidad gubernamental.

En lo que respecta a las del sector público, con la promulgación de la Ley de Administración Financiera y Control del Sector Público Nacional N° 24156 (LAF), surgió un avance cualitativo y cuantitativo muy importante: Se aprobaron los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para el Sector Público Nacional – Resolución N° 25 /95 emanada del órgano coordinador del macro-sistema de Administración Financiera, a saber Secretario de Hacienda, impulsadas por el órgano rector del sistema de contabilidad, Contaduría General de la Nación y además se implantó el registro de contabilidad por partida doble.

Los principios y finalidades fundamentales del sistema de contabilidad gubernamental - que deberá ser llevado de acuerdo con los “principios y normas de contabilidad de aceptación general aplicables en el sector público”, como prescribe el Art. 87, apartado e, de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N°24156- se encuentran enunciados en los distintos apartados de los Arts. 86 y 87, LAF.

La LAF ordenó a la Contaduría General de la Nación “Dictar normas de contabilidad gubernamental para todo el sector público nacional. En ese marco se prescribirá la metodología contable a aplicar y la periodicidad, estructura y características de los estados contables financieros a producir por las entidades públicas”.

Debemos tener en cuenta que el sector público se distingue por una serie de características que pueden influir al momento de definir el Marco Conceptual. Ellas son:

- 1) Elementos externos a la organización o de influencia indirecta: se relacionan con conceptos contables como el reconocimiento de las operaciones y algunos de los requisitos de la información, lo que permite justificar la necesidad de adoptar prácticas determinadas:

- 📁 Heterogeneidad
- 📁 Fragmentación del poder
- 📁 Responsabilidad
- 📁 Ausencia de mercado.

2) Elementos internos a la organización o de influencia directa: se ubican características que afectan directamente los requisitos de la información contable como ser:

- ✧ Prestación de un servicio como objetivo prioritario
- ✧ Ausencia de ánimo de lucro
- ✧ Dificultades para la medición del output
- ✧ Diferente concepto de beneficio
- ✧ Énfasis en la posición financiera
- ✧ Importancia del presupuesto y de la legalidad.

Al momento de definir un Marco Conceptual, los elementos que lo integran son claramente identificables: los objetivos de la información contable, sus características cualitativas, los elementos de los estados contables o financieros y el concepto de mantenimiento de capital. Si nos referimos al segmento de la Contabilidad Gubernamental, su integración dentro de dicha estructura, puede dar origen a interpretaciones específicas acerca de sus elementos principales pero nunca a la consideración de un Marco Conceptual diferente, ya que se entiende que dicho Marco debe ser único para ambos segmentos: contabilidad financiera y gubernamental, pues en ellos se consensuaron cuestiones de la teoría contable como definición de activos, pasivos y resultados.

La heterogeneidad del sector público se manifiesta en que las organizaciones que lo integran, no solo prestan una variedad de servicios diferentes, sino también en las características legales, sociales, económicas y políticas que presentan. Dichas organizaciones poseen poderes y responsabilidades, así como distintos objetivos, fuentes de financiación y estructuras organizativas que conllevan a adoptar diferentes prácticas contables que difieren, en algunos casos, de los aplicados a los entes privados, lo que justifica el dictado de normas propias para el Sector Público.

Asimismo, los estados contables o financieros son documentos importantes que le permiten a la sociedad - como sujetos pasivos - evaluar la administración responsable de los fondos públicos por parte del gobierno, relacionados con la norma presupuestaria que aprobara el órgano volitivo (Congreso Nacional).

Contar con normas precisas es decisivo para exigir la rendición de cuentas a las entidades del sector público, respetando los requisitos de la información contable que deben satisfacer los informes financieros elaborados por dichas entidades y que el legislador le ha otorgado a la Contaduría General de la Nación.

El sector público debe asegurar que cuenta con un proceso normativo transparente y de alta calidad para ratificar la fiabilidad y utilidad de los estados contables gubernamentales. Cabe agregar que las actuales normas generales aplicadas en los informes del Sector Público Nacional (Resolución 25/95 de la Secretaría de Hacienda) fueron dictadas con anterioridad a los estándares internacionales para el Sector Público emanados de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Las diferencias entre el contexto local frente al internacional, los desarrollos nacionales no considerados en los estándares internacionales y las eventuales

diferencias de la estructura normativa de la contabilidad pública respecto de la establecida en dichos estándares, se entiende, justifican ampliamente que en una primera instancia, la Contaduría General de la Nación, en Argentina, emita normas propias, empleando aquéllos como supletorios, recomendaciones o buenas prácticas.

Palabras clave: Contabilidad gubernamental - Ley de Administración Financiera y Control del Sector Público Nacional N° 24156 (LAF) - Rendición de cuentas - Marco conceptual y Normas Contables Particulares.

ABSTRACT

The final product of the accounting, regardless of their specialty, must meet an objective, which is to provide useful information that reflects reality and social behavior of the entity. Considering that the financial accounting refers to a specialty which requires the consideration of standards for the preparation of reports, the challenge is to find a way to resolve the current difficulties related principally to the recognition and measurement of intangible assets, as tangible assets lose significance in the assessment of the entity as a whole. Similar consideration should be made about the final product of governmental accounting.

In regards to the standards of the public sector, with the enactment of the Financial Administration and Control of the National Public Sector Law N° 24156, arose a very important qualitative and quantitative progress: were approved the generally accepted accounting principles to the public sector - resolution N° 2595 emanated from the coordinating body of the financial administration, the Secretariat of Finance of the Ministry of Economy and Public Finance, motivated by the Contaduría General de la Nación which is the governing body of the accounting system, and also was implanted the Double-entry bookkeeping system.

Fundamental principles and objectives of government accounting system - which must be taken in accordance with the "generally accepted accounting principles and standards applicable to the public sector." as required by Article 87, paragraph e, of the Financial Administration and Control Systems of the National Public Sector Law No. 24156- are contained in the different sections of the Articles 86 and 87.

The financial Administration Law express that the Government Accounting Office must dictate standards of government accounting for the entire national public sector. In this context is designated the accounting methodology that will apply and the periodicity, structure and characteristics of financial accounting statements issued by public bodies.

We must take into consideration that the public sector has a number of unique characteristics that may influence when defining the Conceptual Framework. They are:

- 1) External elements to the organization or of indirect influence: they are related to accounting concepts as recognition of the operations and requirements of the information, which can justify the need to adopt certain practices:

↳ Heterogeneity

- ✍ Fragmentation of power
- ✍ Responsibility
- ✍ Absence of market.

2) Internal elements to the organization or of direct influence: they are the elements that directly affect the requirements of the accounting information, such as:

- ✍ Providing a service as a priority
- ✍ Non Profit
- ✍ Difficulties for the measurement of the output
- ✍ Emphasis on financial position
- ✍ Importance of the budget and of the legality.

When defining a Conceptual Framework, the elements that compose it are clearly identified: the objectives of accounting information, its qualitative characteristics, elements of accounting or financial statements and capital maintenance concept. If we refer to the segment of the Governmental Accounting, integration within that structure, may give rise to specific interpretations of its key elements but never to the consideration of a different conceptual framework, because it is understood that this framework must be unique for both segments: financial accounting and Government, because in them, issues of accounting theory and definition of assets, liabilities and results were agreed.

The heterogeneity of the public sector manifests itself in that the organizations that compose it, not only provide a variety of different services, but also in the legal, social, economic and political characteristics that present. These organizations possess powers and responsibilities, as well as different objectives, sources of funding and organizational structures that lead to adopt different accounting practices that differ, in some cases from those applied to private entities, which justifies the issuance of own rules for Public Sector.

In addition, accounting or financial Statements are important documents that allow society - as taxpayers – to evaluate the responsible administration of public funds by the Government, related to the budget norm that will approve the volitional organ. (National Congress).

Precise standards are crucial to demand accountability of public sector entities, while respecting the requirements of the accounting information that should satisfy the financial reports produced by these institutions and that the legislator has given to the Government Accounting Office.

The public sector must ensure that he has high quality and a transparent regulatory process to ratify the reliability and usefulness of government financial statements. It should be added that the current general rules applied in the reports of the National Public Sector (resolution 2595 of the Secretariat of Finance of the Ministry of Economy and Public Finance) were issued prior to the International Public Sector Accounting Standards emanating from the International Federation of Accountants (IFAC).

The differences between the local context and the international, the not considered national developments in international standards and any differences of the normative structure of public accounting with respect to the established in these standards, are justifying, widely , that the Government issue his own standards , using the international standards as recommendations or best practices.

Keywords: Government accounting - Law of Financial Administration and Control Systems of the National Public Sector No. 24156 - Accountability - Conceptual Framework and Specific Accounting Standards.

1. La Contabilidad y sus Informes

La contabilidad nace y se desarrolla eminentemente vinculada a una concepción legalista, asociándose la primera etapa de nuestra disciplina con la finalidad del registro. Sin embargo el objetivo de la contabilidad ha evolucionado y hoy se lo caracteriza en un sentido más amplio, como sinónimo de “información”, siempre que ella sea “útil” para las decisiones que deben tomar sus destinatarios.

La disciplina debe cumplir con su función, permitiendo elaborar informes que satisfagan las múltiples necesidades de los usuarios y revelando interrelaciones financieras, económicas y sociales, entre las diferentes unidades económicas.

La contabilidad, como eje común, tiene varios segmentos o ramas con objetos y métodos bien diferenciados y los usos y costumbres le han asignado identidad específica. Dicha división se fundamenta en que el sistema de información contable debe adecuarse a los objetivos del sector que le corresponde, admitiendo que no podemos considerar la existencia de información contable multipropósito. Es así como nos encontramos con distintos segmentos o especialidades contables, que investigadores como William L. Chapman y Carlos García Casella clasificaron entre: la patrimonial (financiera); la gerencial (administrativa o de gestión); la gubernamental (pública), la económica (nacional) y la social y ambiental.

Debe entenderse que no hay una sola clase de informes, la investigación contable deberá proponer la construcción de modelos para los principales grupos de usuarios sin pretender que uno solo satisfaga las necesidades de todos. Allí surgen las razones de distinguir los distintos segmentos contables, situación a que se hace referencia en el párrafo anterior.

El segmento de la contabilidad patrimonial se ocupa del “patrimonio” del ente en sentido económico: recursos y obligaciones, pero debe respetar normas -que tuvieron como fuente y sustento a la teoría contable- para la elaboración de su producto final: los estados contables (financieros).

La contabilidad financiera al efectuar mediciones, trabaja matemáticamente con los valores obtenidos, sin entrar a considerar las fortalezas y debilidades de la unidad de medida elegida (moneda de cuenta) y si ella realmente capta las propiedades esenciales del fenómeno a medir, es decir el patrimonio del ente y sus variaciones. Aquí se hace presente una cuestión central: la subjetividad en las mediciones contables, pues ellas son sencillamente aproximaciones a la realidad y en caso de no surgir objetividad en la cuantificación, las mismas normas ignoran el reconocimiento inicial de un elemento del patrimonio.

Para concebir una definición íntegra y actual de contabilidad es indispensable hablar de su vinculación con la realidad económica, como uno de los elementos fundamentales que la constituyen. Esta realidad ha sufrido cambios importantes a través del tiempo y también la contabilidad ha evolucionado, para adaptarse al nuevo mundo y poder seguir cumpliendo su objetivo: la emisión de informes que sean de utilidad a sus usuarios.

Considerando la contabilidad como una disciplina de carácter empírico, su campo de acción incluye a los Modelos Contables, que no son otra cuestión que intentos de representar simplificada la realidad a la que la disciplina se refiere. Es por ello que se estima, que el desarrollo de los Modelos Contables contribuirá al fortalecimiento de la Teoría General Contable, pues estos Modelos representan el paso intermedio entre la Teoría General Contable y los sistemas y prácticas contables particulares aplicados en distintos contextos.

El producto final de la contabilidad - cualquiera sea la especialidad - debe cumplir con un objetivo y es el de suministrar información útil que refleje la realidad y el comportamiento social del ente. Si consideramos que la contabilidad patrimonial se refiere a una especialidad que para la elaboración de informes, requiere de la consideración de normas, el desafío radica en encontrar el camino para resolver las dificultades actuales relacionadas principalmente con el reconocimiento y medición de activos intangibles, pues los elementos patrimoniales tangibles pierden significatividad en la valoración del ente en su conjunto. Similar reflexión deberíamos efectuar sobre el producto final de la contabilidad gubernamental.

En lo que respecta a las del sector público, con la promulgación de la Ley de Administración Financiera y Control del Sector Público Nacional N° 24156 - LAF9, surgió un avance cualitativo y cuantitativo muy importante: Se aprobaron los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para el Sector Público Nacional – Resolución N° 25 /95 emanada del órgano coordinador del macro-sistema de Administración Financiera, a saber Secretario de Hacienda, impulsadas por el órgano rector del sistema de contabilidad, Contaduría General de la Nación y además se implantó el registro de contabilidad por partida doble.

2. Sistema de Contabilidad en el Sector Público

La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público respondió en su mayor parte al proyecto elaborado por el Poder Ejecutivo enviado al Congreso mediante Mensaje N° 632 del 12 de abril de 1991.

El sistema de contabilidad que integra el macro-sistema de Administración Financiera tuvo un icono muy importante en dicha ley, configurando a dicho sistema como responsable de la información, que sintetiza la gestión, ordenando y administrando de acuerdo con un Plan de Cuentas, la base de datos relativa a esas transacciones y hechos económicos que inciden en el patrimonio público. Es decir, operar en todo el ámbito de la Administración Pública Nacional, radicando en la Contaduría General de la Nación la base central de todo el sistema y la responsabilidad de su administración, así como del programa de salidas de información para la toma de decisiones y evaluación, de acuerdo con periodicidades que el avance de la reforma fue definiendo, incluyendo dicho programa la supervisión del control de calidad del ingreso de datos al sistema.

En la conceptualización técnica del nuevo sistema de contabilidad, cada una de estas bases de datos referidas se reconoce como un “ente contable”, con base patrimonial propia. La Cuenta de Inversión, que anualmente la Contaduría General de

la Nación debe elaborar para su presentación al Congreso Nacional, integra la información de todo este conjunto de entes contables.

Por lo tanto, el sistema de contabilidad ofrece las salidas en tiempo real de los resultados económicos y financieros de la gestión pública, bajo las exigencias legales y contables establecidas y, además, asegura la confiabilidad de la información que las distintas unidades de registro ingresen y así viabilizar otras salidas de datos específicos, en apoyo de la gestión, el seguimiento, control y evaluación del conjunto de los sistemas y de cada uno de ellos en particular.

Entre estas y otras diversas salidas, es destacable visualizar la estructuración de las cuentas del Sector Público como aporte al sistema de Cuentas Nacionales y la información relativa a la formulación de las estadísticas de las finanzas públicas.

El profesor Bayetto (1934), así definía a la Contabilidad Pública: “es la disciplina que se ocupa de la economía de la hacienda pública, cuyas operaciones estudia en conjunto y en detalle a los efectos de formar y perfeccionar por vía racional y experimental y en miras al mejor cumplimiento de su fin – doctrina administrativa de la misma”. Lo antes expuesto se orienta en la corriente italiana, pues la Contabilidad Pública comprende el estudio del presupuesto y de su gestión total de la acción gubernamental, para la obtención y aplicación de medios económicos para su desarrollo.

Por lo tanto, la hacienda pública constituye el centro de esta disciplina que se integra con técnicas registrales, métodos de fiscalización y control y acciones de responsabilidad. Así se ha desarrollado en Italia y en Francia, por lo tanto abarca tanto principios jurídicos, económicos y técnicos de la administración.

El universo jurídico de la legislación financiera requirió un ordenamiento integral, una sistematización ordenada que posibilitó su fácil conocimiento, suprimiendo las múltiples dudas que se presentaban a diario.

Es por ello que la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24156 (LAF), responde en su mayor parte al proyecto elaborado por el Poder Ejecutivo con basamento en el Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina (SIMAFAL) y enviado al Congreso mediante Mensaje N° 632 del 12 de abril de 1991. El proyecto de ley fue sancionado por el Poder Legislativo el 30 de setiembre de 1992 y promulgado, con observaciones parciales, por decreto 1957 del 26 de octubre de 1992, publicado, con el texto de la ley, en el Boletín Oficial del 29 de octubre de 1992. La reforma fue seguida por otros sujetos de nuestro orden federal: la ciudad Autónoma de Buenos Aires sancionó la Ley 70 de Sistema de Gestión, Administración Financiera y Control del Sector Público de la Ciudad y la provincia de Buenos Aires, la Ley 13767 de Administración Financiera y Sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial.

También lo explicó la publicación de la Secretaría de Hacienda del entonces Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, “Programa de Reforma de la Administración Financiera Gubernamental, Buenos Aires - 1992. Mencionaba que la

Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N°24156 ponía en marcha los sistemas básicos a nivel ejecutivo, a saber:

- a) Presupuesto.
- b) Crédito público.
- c) Tesorería.
- d) Contabilidad.
- e) Compras.
- f) Recursos humanos.

Los incisos a) al d) son los únicos que incorporó la Ley, que por tal motivo los denominamos sistemas base y estableció, tal como quedó plenamente demostrado en la realidad, la estrecha relación existente entre los sistemas que integran la administración financiera y de recursos reales. Asimismo el desarrollo y funcionamiento eficaz y eficiente de cada sistema se halla directamente influido por los sistemas vinculados.

El Título V de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24156 (LAF), trata del Sistema de Contabilidad Gubernamental, al que define como “integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas.”

La Contabilidad Gubernamental o Pública supone, o más estrictamente establece, la aplicación de los principios y reglas de la contabilidad a las organizaciones públicas, “donde están presentes regulaciones jurídicas, normas técnicas y /o prácticas administrativas que la singularizan, tales como el sistema legal de ejecución del presupuesto, las normas de control fiscal, las cuentas nacionales.”¹ (Atchabahian, 2013).

La contabilidad gubernamental es, sustancialmente, un sistema de registro de información sobre lo económico y también financiero de las organizaciones públicas²

¹ Atchabahian Rodolfo, en Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública, Buenos Aires, recoge la siguiente definición: “(es) la disciplina que se ocupa de la economía de la Hacienda Pública, cuyas operaciones estudia en conjunto y en detalle, a los efectos de formar y perfeccionar, por vía racional y experimental (y con miras al mejor cumplimiento de su fin) la doctrina administrativa de aquella”. En el ámbito privado, el llevar una contabilidad regular es una de las obligaciones comunes a todos los que profesan el comercio, según el Título II, art. 33, apart. 2 y 3, Cód. de Comercio. Esta obligación es más rigurosa todavía en el caso de las sociedades comerciales (Ley 19550, arts. 61 y ss.), especialmente para aquellas que ‘cotizan en bolsa’ o emiten títulos para inversiones del público en general. Estas normas son también de aplicación a las empresas públicas, especialmente para aquellas que adoptan tipologías societarias.

² Antonio Brancasi (2005, p.3), describe - aclarando que se trata de una “aproximación”- a la actividad de llevar o tener la contabilidad como aquella que consiste en la realización “de una serie de operaciones mediante las cuales los hechos propios de la gestión son relevados y anotados en específicos registros y escrituras” y la contabilidad consiste precisamente en este sistema de escrituración. Aclara también que la “elección de los hechos de la gestión que se quieren relevar, y las perspectivas según las cuales se harán los relevamientos, depende del

Brancasi (2005) fundamentalmente orientado a posibilitar la **publicidad y el control** de la actividad financiera pública, en particular del cumplimiento de las registraciones de las previsiones presupuestarias. Es a su vez instrumental, con respecto a la administración financiera, indispensable a los efectos del control, especialmente en beneficio del Congreso.

Podemos afirmar, que la contabilidad gubernamental actúa como garantía esencial de la observancia del presupuesto que aprueba el Congreso, en los términos que le fija la CONSTITUCIÓN NACIONAL, y por lo tanto es una institución de un significativo valor constitucional, pudiendo ser considerada necesariamente contenida dentro de las previsiones del Art.75, inc. 8 de la Carta Magna, dada la importancia informativa que reviste a los efectos de la elaboración y aprobación del presupuesto, como también para la aprobación o rechazo de la “Cuenta de Inversión” (cfr. Art 95, de la LAF). Igual importancia la tiene, en orden a la aplicación del régimen regulado en el Art. 85 de la norma antes citada, en cuanto es un elemento fundamental para la actuación del Congreso como órgano de control, asistido por la Auditoría General de la Nación.

Los principios y finalidades fundamentales del sistema de contabilidad gubernamental - que deberá ser llevado de acuerdo con los “principios y normas de contabilidad de aceptación general aplicables en el sector público”, como prescribe el Art. 87, apartado e, de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N°24156³ - se encuentran enunciados en los distintos apartados de los Arts. 86 y 87, LAF.

La aplicación orgánica – como “Unidad del Sistema” en la LAF, el Artículo 86, inc.a, - dispone que será objeto del sistema de contabilidad: “Registrar sistemáticamente todas las transacciones que produzcan y afecten la situación económico – financiera de las jurisdicciones y entidades, mientras que el Art. 87, inc. a, prescribe que “será común, único , uniforme y aplicable a todos los organismos del sector público nacional.”

Estas normas nos enfrentan con el problema del ámbito de aplicación orgánico del sistema único.

Dentro del sistema de contabilidad gubernamental, su órgano rector, la “Contaduría General de la Nación“, es responsable como tal, de prescribir, poner en funcionamiento y mantener dicho sistema en todo el **ámbito del sector público**

tipo de contabilidad seguida, a la cual es a su vez, funcional a los aspectos de la gestión que se quiere conocer y evaluar, lo que determinará y explicará la especificidad de la denominada contabilidad gubernamental”.

³ El programa (p.65) explica: “La contabilidad gubernamental se llevará a cabo en el marco de la teoría contable y aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados, aspectos que aseguran la idoneidad del sistema. De estas normas técnicas, dos son de importancia fundamental en la organización de los sistemas contables de las instituciones públicas. Ellas son la que se basa en el método de registro de la partida doble y la que establece que las transacciones se contabilicen e incidan patrimonialmente en el momento que son devengadas. La aplicación de estas normas es determinante para evaluar la correcta organización de los sistemas de contabilidad de las instituciones públicas y para asegurar su operatividad como sistema integrado de información”.

nacional. La norma habla por sí sola: el ámbito del sector público nacional, en su totalidad, es el definido por los distintos apartados del Art. 8º, de la **LAF**, que incluye expresamente a todas las empresas de propiedad total o determinante del Estado Nacional, cualquiera que sea su tipicidad jurídica.⁴

Dentro de las “competencias normativas”, éstas pueden ser consideradas como una consecuencia necesaria de la competencia “rectora”, tienen una trascendente importancia al tratarse de una actividad tan especializada como la de la contabilidad gubernamental o pública, teniendo también presente la necesidad, y exigencia legal, de que aquella sea llevada en forma homogénea y uniforme por todo el sector público.

La LAF ordenó a la Contaduría General de la Nación “**Dictar normas de contabilidad gubernamental para todo el sector público nacional. En ese marco se prescribirá la metodología contable a aplicar y la periodicidad, estructura y características de los estados contables financieros a producir por las entidades públicas**”.

En cuanto, a su competencia de registro e información, el Art. 91 de la LAF le atribuye a la Contaduría General de la Nación un cometido específico: “**Administrar un sistema de información financiera que permanentemente permita conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativo, económico y financiero de la administración central, de cada entidad descentralizada y del sector público nacional en su conjunto**”.

Con idéntica finalidad el Art. 94 de la LAF prescribe que la Contaduría General de la Nación “coordinará con las provincias la aplicación, en el ámbito de competencia de éstas, del sistema de información financiera que desarrolle, con el objeto de presentar información consolidada de todo el sector público argentino”. La presentación de esta información consolidada se entregará al Congreso Nacional a través de la Cuenta de Inversión, rendición anual sobre la gestión y ejecución del presupuesto que el Poder Ejecutivo realiza al Legislativo, explicando el origen y aplicación de los fondos públicos en el período fenecido del presupuesto al cual alude cada Cuenta de Inversión.

3. Necesidad de Contar con Normas Contables Propias

El sistema de información contable tiene como objetivo brindar información sobre todas las acciones financieras, económicas y patrimoniales de los entes, particularmente en el segmento de la Contabilidad Gubernamental, del “Sector Público”. La Contabilidad Gubernamental “permite medir y registrar en términos monetarios, las operaciones, programas y actividades llevadas a cabo por el Estado, sus entidades y los organismos que lo integran” (Wesberry, 1988).

Por lo tanto, comprende las actividades de procesamiento, registración, clasificación, resumen, evaluación, información e interpretación de los resultados de las operaciones y transacciones de los organismos gubernamentales, debiéndose

⁴ Sobre la aplicación del sistema de contabilidad gubernamental a los Poderes Judicial y Legislativo, así como al Ministerio Público, caben los mismos conceptos expresados.

respetar muchas de las características diferenciales de este segmento en relación con la contabilidad financiera y los informes del sector privado normatizados en cuanto al reconocimiento, medición y exposición de activos, pasivos y resultados.

En nuestro medio la “Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24156”, dispone de un sistema contable integrado y automatizado, Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF) y se aplican principios contables propios del sector público, emanados del órgano rector, la Contaduría General de la Nación. Cabe destacar que la mencionada Ley ordenó a dicho organismo dictar normas de contabilidad gubernamental para todo el Sector Público Nacional. En ese marco prescribirá la metodología contable a aplicar y la periodicidad, estructura y características de los estados contables financieros a producir por las entidades públicas.

Los Estados financieros que se elaboran y publican se refieren al ente contable Administración Central, no disponiéndose de un Marco Normativo integrado en materia de bienes, aunque sí existe el denominado Sistema de Administración de Bienes del Estado Nacional (SABEN), el cual no sólo debería permitir mantener un inventario sino también contar con la correspondiente medición y valuación, con el apoyo técnico del Tribunal de Tasaciones de la Nación en lo inherente al valor de los bienes inmuebles.

Los sistemas contables abarcan todo lo que habitualmente se llama sistema de información de un ente, si se basan en una teoría general que exceda los límites de la contabilidad patrimonial o financiera puede decirse que "Sistema de información y sistema contable de procesamiento de datos y elaboración de estados contables" son términos coincidentes. Asimismo, los estados contables representan ejemplos de modelos y aquellos gubernamentales o públicos se orientarán a informar y contribuir en la dinámica de la obtención de eficacia, eficiencia y economía por parte de los entes del sector gubernamental. El sistema de contabilidad gubernamental sirve para mejorar el sistema de gestión y el logro de los objetivos de la administración pública.

La adaptación de los objetivos de la información contable al sector público, afectarán las relaciones y las conexiones entre las características de la información contable, lo que puede conducir a conceptos teóricos, principios y normas que difieran sustancialmente de los definidos para los entes privados.

Debemos tener en cuenta que el sector público se distingue por una serie de características que pueden influir al momento de definir el Marco Conceptual. Ellas son:

- 1) Elementos externos a la organización o de influencia indirecta: se relacionan con conceptos contables como el reconocimiento de las operaciones y algunos de los requisitos de la información, lo que permite justificar la necesidad de adoptar prácticas determinadas:

- 🔗 Heterogeneidad
- 🔗 Fragmentación del poder
- 🔗 Responsabilidad
- 🔗 Ausencia de mercado.

2) Elementos internos a la organización o de influencia directa: se ubican características que afectan directamente los requisitos de la información contable como ser:

- ✧ Prestación de un servicio como objetivo prioritario
- ✧ Ausencia de ánimo de lucro
- ✧ Dificultades para la medición del output
- ✧ Diferente concepto de beneficio
- ✧ Énfasis en la posición financiera
- ✧ Importancia del presupuesto y de la legalidad.

Al momento de definir un Marco Conceptual, los elementos que lo integran son claramente identificables: los objetivos de la información contable, sus características cualitativas, los elementos de los estados contables o financieros y el concepto de mantenimiento de capital. Si nos referimos al segmento de la Contabilidad Gubernamental, su integración dentro de dicha estructura, puede dar origen a interpretaciones específicas acerca de sus elementos principales pero nunca a la consideración de un Marco Conceptual diferente, ya que se entiende que dicho Marco debe ser único para ambos segmentos: contabilidad financiera y gubernamental, pues en ellos se consensuaron cuestiones de la teoría contable como definición de activos, pasivos y resultados.

La heterogeneidad del sector público se manifiesta en que las organizaciones que lo integran, no solo prestan una variedad de servicios diferentes, sino también en las características legales, sociales, económicas y políticas que presentan. Dichas organizaciones poseen poderes y responsabilidades, así como distintos objetivos, fuentes de financiación y estructuras organizativas que conllevan a adoptar diferentes prácticas contables que difieren, en algunos casos, de los aplicados a los entes privados, lo que justifica el dictado de normas propias para el sector público.

Asimismo, los estados contables o financieros son documentos importantes que le permiten a la sociedad - como sujetos pasivos - evaluar la administración responsable de los fondos públicos por parte del gobierno, relacionados con la norma presupuestaria que aprobara el órgano volitivo (Congreso Nacional).

Contar con normas precisas es decisivo para exigir la rendición de cuentas a las entidades del sector público, respetando los requisitos de la información contable que deben satisfacer los informes financieros elaborados por dichas entidades y que el legislador le ha otorgado a la Contaduría General de la Nación.

El sector público debe asegurar que cuenta con un proceso normativo transparente y de alta calidad para ratificar la fiabilidad y utilidad de los estados contables gubernamentales. Cabe agregar que las actuales normas generales aplicadas en los informes del Sector Público Nacional (Resolución 25/95 de la Secretaría de Hacienda) fueron dictadas con anterioridad a los estándares internacionales para el Sector Público emanados de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Las diferencias entre el contexto local frente al internacional, los desarrollos nacionales no considerados en los estándares internacionales y las eventuales

diferencias de la estructura normativa de la contabilidad pública respecto de la establecida en dichos estándares, se entiende, justifican ampliamente que en una primera instancia, la Contaduría General de la Nación, en Argentina, emita normas propias, empleando aquéllos como supletorios, recomendaciones o buenas prácticas. Tal situación tendrá lugar siempre y cuando no surja una norma específica para el tratamiento del tema ni ella se encuentre contemplada en el Marco Conceptual.

4. Cualidades de la Información Contable: Comparabilidad-Homogeneidad

La información a brindar por el sistema de información contable del sector público debe contemplar las siguientes cuestiones:

- a) Debe ser presentada en forma clara y en el momento oportuno.
- b) Elaborarse en un lenguaje comprensible para los destinatarios de las cuentas públicas.
- c) La rendición de cuentas debe ser útil no sólo para los usuarios internos, sino también para los ciudadanos y demás usuarios externos, incorporando información de carácter no financiero.
- d) La descentralización puede producir desvíos que deben ser canalizados, para ser evitados, a través de la centralización del Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF) que administra la Contaduría General de la Nación. De esta forma se cumple con la condición de transparencia e integridad de la información contable.

La información contable, como instrumento para la toma de decisiones de los diversos grupos interesados en la actividad económico-financiera del sector público, debe responder a las necesidades de cada uno de dichos grupos, de forma que se cubran los fines de gestión, control, análisis y divulgación.

Las cualidades que debe reunir, constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican a la provista por el sistema de información contable del sector público y que entendemos debe coincidir con la definición efectuada por la Secretaria de Hacienda en la Resolución 25/95:

- Utilidad.
- Identificación.
- Oportunidad.
- Representatividad.
- Verosimilitud.
- Confiabilidad.
- Objetividad.
- Verificabilidad.
- Homogeneidad.
- Racionalidad.

Cabe destacar la cualidad de “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”.

La “Comparabilidad”, cualidad de la información contenida en los estados contables de entes privados, se logra cuando los usuarios pueden identificar similitudes y diferencias entre dicha información y la de otros informes. La comparabilidad es aplicable:

- a. entre estados contables de diferentes entidades; y
- b. entre los estados contables de la misma entidad en diferentes periodos.

Una consecuencia importante del mencionado requisito, es que los usuarios necesitan estar informados sobre las políticas empleadas en la preparación de los estados contables, los cambios en dichas políticas y los efectos de tales cambios.

Debido a que los usuarios necesitan comparar el rendimiento de una entidad a lo largo del tiempo, es importante que dichos estados muestren información de los periodos precedentes, que guarden correspondencia con la del periodo en curso.

Sin embargo, en los informes del Sector Público, entendemos que dicha cualidad, expresada taxativamente en la Resolución 25/95 de la Secretaría de Hacienda como “homogeneidad”, permite a los usuarios identificar similitudes y diferencias entre dos o más períodos y no entre estados contables del Sector Público de distintos países.

En algunos casos, los principios o políticas contables adoptados por una entidad pueden revisarse para representar mejor una transacción o suceso concreto en los estados contables. Para ello, puede ser necesario incluir información a revelar o explicaciones adicionales para satisfacer la cualidad de “homogeneidad” exigida.

La información sobre la situación y rendimiento financiero, orígenes y aplicaciones de recursos financieros, cumplimiento con los presupuestos aprobados y legislación relevante u otra normativa que regule la captación y uso de recursos, logros en la prestación de servicios de la entidad y sus planes futuros, es necesaria a efectos de la rendición de cuentas y útil como datos de entrada para la toma de decisiones. La utilidad de esta información se mejora si puede compararse con los presupuestos aprobados en ejercicios anteriores.

La aplicación uniforme de normas y políticas contables, como las bases de preparación de información financiera y no financiera prospectiva, comparada luego con los resultados reales, mejorarán la utilidad de cualquier control de resultados reales y proyectados. La comparabilidad de informes contables con otros Estados puede ser menos significativa para explicar la percepción u opinión de los factores que subyacen en el rendimiento presente del Sector Público.

Para que los datos informados por un ente en un juego de estados contables sean homogéneos entre sí se requiere:

- a. que todos ellos estén expresados en la misma unidad de medida,
- b. que los criterios usados para cuantificar datos relacionados sean coherentes (por ejemplo: que el criterio de medición contable de las existencias de bienes de consumo se utilice también para determinar el costo de los servicios públicos prestados),
- c. que, cuando los estados contables incluyan información a más de una fecha o período, todos sus datos estén preparados sobre las mismas bases.

La máxima homogeneidad entre los datos contenidos en sucesivos juegos de estados contables del mismo emisor se lograría si:

- a. se mantuviese la utilización de las mismas reglas (uniformidad),
- b. los períodos comparados fuesen de igual duración, y
- c. no existiesen otras circunstancias que afecten las comparaciones, como la ocurrencia de un siniestro que haya afectado la prestación de los servicios públicos.

Sin embargo, la última condición podría no alcanzarse por razones fácticas y la primera debe dejarse de lado cuando se ponen en vigencia nuevas normas contables. En estos casos, los estados financieros deberían contener información que atenúe los defectos de la homogeneidad referidos, exponiendo como información complementaria el cambio efectuado y sus efectos.

Cabe agregar que la alternativa, para mejorar la comparabilidad de estados contables emitidos en distintas partes del mundo, es buscar la armonización o convergencia de las normas locales y así las diferencias se reducen. Algunos países buscan la convergencia de sus normas contables con las normas internacionales, ya sea adoptando sin limitaciones las versiones vigentes en un momento dado o haciéndolo con restricciones.

En nuestra opinión, creemos oportuno postular la elaboración de un nuevo cuerpo normativo, en el cual la perspectiva internacional sea tenida en cuenta, pero no resultaría apropiada la adopción plena, en esta primera instancia, de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) desarrolladas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB). Dichas normas internacionales actuarán, como se dijera precedentemente, como guías, recomendaciones o supletorias cuando no surja una específica para el tratamiento del tema, como así tampoco la situación se encuentre contemplada en el Marco Conceptual legal.

Las afirmaciones del párrafo anterior pueden fundamentarse en que si bien las mencionadas normas (NICSP) resuelven ciertas diferencias entre la información del Sector Público y la de los entes privados, no se aplican en casi ningún Estado

Nacional, Provincial/Estatal/Municipal/Departamental ni en los innumerables entes gubernamentales de los distintos países del mundo.

5. El Marco Conceptual y los Informes Contables a Usuarios Tipo

La contabilidad financiera genera, como producto final, estados contables (estados financieros) elaborados conforme a normas, por ello queremos destacar su importancia en cuanto al reconocimiento, baja, medición y exposición de activos, pasivos y resultados generados en relación con la operatoria de los distintos entes, públicos o privados, persigan o no fines de lucro.

Por otra parte, en todo Marco Conceptual se definen cuestiones contables fundamentales a partir de los cuales se redactarán las futuras normas contables. Cabe destacar que en ellos se definen –entre otras cuestiones- los requisitos de la información contable y a modo de ejemplo, se puede mencionar la necesidad de que los estados contables cuenten con capacidad predictiva y que sean confiables permitiendo vislumbrar problemas de liquidez y solvencia del ente, que en el caso del Sector Público Nacional impactaría, por ejemplo, en la continuidad de la asistencia social.

Un Marco Conceptual debe ayudar a decidir y a explicar el camino que se ha decidido tomar, consensuando cuestiones contables básicas fundamentales que se deberán respetar al emitir Normas Contables, integrado por:

1. Los objetivos de los estados contables.
2. Los requisitos de la información contenida en los estados contables.
3. Los elementos de los estados contables.
4. Modelo contable.

Los estados contables deben reflejar la responsabilidad del gobierno por los recursos que se les han confiado y los créditos máximos autorizados con la condición de hacer, ofreciendo información que resulte útil para la toma de decisiones. Deben contener información acerca de:

- 1) Si los recursos se obtuvieron y utilizaron de acuerdo con:
 - ☞ el presupuesto aprobado cada año como Ley Fundamental,
 - ☞ los requerimientos legales y contractuales.
- 2) La asignación y uso de los recursos financieros por parte de los distintos organismos públicos.
- 3) Fuentes de financiación de sus actividades por parte del Poder Ejecutivo Nacional y si ha cumplido con sus requerimientos de efectivo y obligaciones asumidas.

Entre los objetivos que deben satisfacer dichos informes se encuentran:

- ☞ Control: se refiere a la salvaguarda de los recursos y patrimonios públicos que se encuentran bajo la responsabilidad de agentes públicos o privados para el

desarrollo de funciones de incumbencia estatal. Asimismo se debe aplicar, tanto a nivel interno como externo, en ámbitos como el de legalidad y gestión, posibilitando el control financiero, económico y de eficiencia-eficacia.

- ✎ Rendición de cuentas: en los estados contables se debe incluir información sobre cómo los administradores de recursos y/o patrimonio públicos, rinden cuentas periódicamente al Poder Legislativo y a la ciudadanía sobre el uso de tales recursos y el impacto de su gestión sobre el bienestar general, en términos de economicidad-eficiencia y eficacia para la consecución de los fines del Estado.
- ✎ Transparencia: deviene de las exigencias sociales por una estructura democrática, donde las decisiones y uso de los recursos sea transparente y de conocimiento público, así como las demandas del entorno económico en el que la importancia del sector público implica prácticas, procesos y decisiones ajustadas a los principios de la función administrativa, disponiendo de una información contable pública que reúna los requisitos de confiabilidad, verosimilitud y homogeneidad. Por lo tanto, la información contenida en los estados contables, se fundamenta en criterios homogéneos, transversales, comparables y objetivos respecto de distintos períodos de gobierno.

Asimismo, el Marco Conceptual Contable para la Administración Pública, Recomendación Técnica del Sector Público N° 1, de Argentina, considera que ese Marco *“contribuirá a acrecentar la calidad y la confiabilidad de la información contable presentada por la Administración Pública Nacional, Provincial y Municipal”* e incluye definiciones sobre temas relacionados con los objetivos de los estados contables y los requisitos de la información contenida en ellos, entre otras cuestiones.

Cabe agregar, que entre los objetivos particulares de los estados contables menciona: *“garantizar la objetividad que el Estado debe brindar sobre la información del empleo de los recursos públicos”* y entre los requisitos de la información contenida en ellos menciona que debe reunir determinadas condiciones, entre ellas, la de confiabilidad. Para ser creíbles, los estados contables deben no solo presentar mediciones y descripciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir sino aproximarse a la realidad, por ello las operaciones y hechos económicos deben contabilizarse y luego exponerse basándose en su sustancia y realidad económica.

Sin embargo, la contabilidad patrimonial o financiera mide inadecuadamente algunos activos e ignora otros. Por otra parte ella y los criterios de medición no alcanzan para medir el efecto sinérgico de una adecuada mezcla de activos, que incluye a todos los factores, tangibles e intangibles, que contribuyen a generar valor para el ente y permitir medir la razonabilidad en la fijación de los cánones para la explotación de algún recurso natural entregado a un concesionario.

La doctrina ha definido a un modelo contable como aquel esquema teórico que permite reducir eventos con implicancia económica y financiera en información que sea útil para orientar a los usuarios en tomar decisiones. Para su construcción se requiere por supuesto de un objeto de estudio, una definición de los objetivos que se

persiguen en el segmento de la contabilidad gubernamental y los requisitos que debe cumplir aquello que se mide y presenta.

Al respecto, cabe indicar que en relación con las alternativas principales utilizadas para representar en un juego de estados contables la situación y evolución del patrimonio, se deberá incluir un resumen de las causas del resultado asignable al período y la evolución integral financiera, expuesta de tal modo que permita conocer los efectos de las transacciones presupuestarias y no presupuestarias que tuvieron lugar y la ejecución del presupuesto de gastos y recursos, aplicándose normas contables que definan los criterios de medición, la cuestión del patrimonio a mantener y la unidad de medida. Cabe agregar, a las definiciones previas, que el marco en el que se define el modelo contable, es el de gestión continua y el momento del reconocimiento de las transacciones, el de devengado.

Entre las definiciones que debe dar el modelo contable, en relación con los criterios de medición deberá considerarse el reconocimiento, medición al cierre de un período y baja contable de los recursos y los compromisos que los gravan, como así también el reconocimiento de resultados que ellos puedan generar (ingresos, gastos, ganancias, pérdidas).

En relación con este tema, no debe desconocerse que buena parte del medio natural se queda al margen del mercado, pues la naturaleza no solo proporciona materias primas para los procesos productivos sino que además es fuente de servicios ambientales que incrementan el bienestar de los individuos.

Los economistas se han encontrado con dificultades al preguntarse qué es lo que da valor al medio ambiente y como los bienes no poseen valor por sí mismos, éste dependerá de las preferencias subjetivas de los individuos. Por otra parte se debe definir si en oportunidad de asignar valor a los recursos naturales, será el de uso o no uso y si incluye también, a las generaciones futuras.

Es probable que el efecto ambiental haya quedado reflejado de alguna manera en la información contable, pero la pregunta a formularnos es si el mismo debe ser identificado como tal, pues las políticas ambientales -hoy mucho más estrictas y difundidas en la sociedad en general- pueden provocar cambios no evaluados hasta el presente. Es por ello que, en virtud de las disposiciones legales vigentes y de aquellas por venir, la teoría contable debe a través de la investigación y el estudio, perfeccionar la información a brindar a los usuarios.

6. Conclusiones

La contabilidad nace y se desarrolla eminentemente vinculada a una concepción legalista, asociándose la primera etapa de nuestra disciplina con la finalidad del registro. Sin embargo, el objetivo de la contabilidad ha evolucionado y hoy se lo caracteriza en un sentido más amplio, como sinónimo de "información", siempre que ella sea "útil" para las decisiones que deben tomar sus destinatarios. La disciplina debe cumplir con su función y elaborar informes que satisfagan las múltiples necesidades de los usuarios y revelen interrelaciones financieras pero también las económicas y sociales entre las diferentes unidades económicas.

El producto final de la contabilidad- cualquiera sea la especialidad- debe cumplir con un objetivo y es el de suministrar información útil que refleje la realidad y el comportamiento social del ente. Si consideramos que la contabilidad patrimonial se refiere a una especialidad, que para la elaboración de informes requiere de la consideración de normas, el desafío radica en encontrar el camino para resolver las dificultades actuales, relacionadas principalmente con el reconocimiento y medición de activos intangibles donde los elementos patrimoniales tangibles pierden significatividad en la valoración del ente en su conjunto. Similar reflexión deberíamos efectuar sobre el producto final de la contabilidad gubernamental.

En lo que respecta a las del sector público, la promulgación de la Ley de Administración Financiera y Control del Sector Público, tuvo un avance cualitativo y cuantitativo muy importante: Se aprobaron los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para el Sector Público Nacional – Resolución N° 25/95 emanada del órgano coordinador del macro-sistema de Administración Financiera, a saber Secretario de Hacienda, impulsadas por el órgano rector del sistema de contabilidad a saber Contaduría General de la Nación y además se implantó el registro de contabilidad por partida doble.

La obligación de presentar estados contables periódicos con normas de reconocimiento, medición y exposición adecuadas, es un requisito indispensable para para que los responsables de los distintos entes públicos evalúen en qué medida su gestión permite un “Gasto Público Sustentable” y las políticas adoptadas contribuyen también al logro de un “Desarrollo Sustentable”.

Contar con normas precisas es decisivo para exigir la rendición de cuentas a las entidades del sector público, respetando los requisitos de la información contable que deben satisfacer los informes financieros elaborados por dichas entidades y que el legislador le ha otorgado a la Contaduría General de la Nación.

La Contaduría General de la Nación, como órgano rector, es la que deberá tener a su cargo la elaboración de normas contables generales y particulares para el Sector Público en materia de reconocimiento, medición y exposición de activos, pasivos y resultados relacionados, como lo ordena la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24156.

Las diferencias entre el contexto local frente al internacional, los desarrollos nacionales no considerados en los estándares internacionales y las eventuales diferencias de la estructura normativa de la contabilidad pública respecto de la establecida en dichos estándares, se entiende, justifican ampliamente que en una primera instancia, la Contaduría General de la Nación, en Argentina, emita normas propias, empleando aquéllos como supletorios, recomendaciones o buenas prácticas. Tal situación tendrá lugar siempre y cuando no surja una norma específica para el tratamiento del tema ni ella se encuentre contemplada en el Marco Conceptual.

Por último, no debemos olvidar que la Sindicatura General de la Nación hace exigible dentro de los planes de Auditoría el cumplimiento de la política ambiental nacional. Uno de los objetivos del Control Gubernamental es el de mejorar la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y operaciones. Considerando que dentro de estos recursos también se encuentran los recursos naturales, será necesario

evaluar las decisiones y actividades concomitantes orientadas a los fines del desarrollo sostenible, destinados a promover, regular y controlar la calidad, asignación, uso y conservación del medio ambiente. Una forma de evaluar estos aspectos es a través de la realización de la auditoría ambiental, que nos permite evaluar la eficacia de los sistemas de gestión y desempeño ambiental, como así también los resultados de la gestión y que la tarea efectuada involucra responsabilidad social frente a la sociedad toda.

7. Citas Bibliográficas

Atchabahian, R. (2013). *Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública*, Buenos Aires: Editorial LA LEY.

Bayetto, J. (1934). *Anteproyecto de nueva ley nacional de contabilidad*, Buenos Aires: Editorial: F.C.E. - U.B.A.

Brancasi, A. (2005). *L' Ordinamento Contabile*, Torino: Giappichelli Editori.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2008). Recomendación Técnica (FACPCE) 1 (28 de marzo de 2008), Marco Conceptual Contable para la Administración Pública, Res. N° 36/2008. Obtenido el 2 de Septiembre de 2014 de:

http://www.consejo.org.ar/elconsejo/documentos/36_08.htm

Secretaría de Hacienda (1995). Resolución 25/95 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". Obtenido el 3 de Septiembre de 2014 de:

<http://www.fcad.uner.edu.ar/wp-content/uploads/file/concursos-pays/13%20-%20Resolucion%2025-95%20-%20Secretaria%20de%20Hacienda%20de%20la%20Nacion.pdf>

Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina (1992). *Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24156 (LAF)* (1992, 29 de octubre). Obtenido el 1 de Septiembre de 2014 de:

<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm>

Wesberry, J. (1988). *La Contabilidad gubernamental y sistemas de información financiera. En Aspectos del presupuesto público*. Washington. Edición preparada por A. Premchand y A. L. Antonaya. Fondo Monetario Internacional.