

# **Marco Conceptual Contable para el Sector Público Nacional**

**Contaduría General de la Nación**

## PRÓLOGO

La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156, con vigencia a partir de 1993 para el Estado Nacional, produjo un sustancial cambio respecto de la legislación vigente en materia de administración financiera en general y de contabilidad gubernamental en particular, al reemplazar a la Ley de Contabilidad dispuesta por el Decreto Ley N° 23.354/56, ratificada por la Ley N° 14.467

En materia contable su principal características de esta nueva legislación fue la designación de la Contaduría General de la Nación como Órgano Rector del Sistema de Contabilidad Gubernamental y como tal responsable de prescribir, poner en funcionamiento y mantener dicho sistema en todo el ámbito del Sector Público Nacional No Financiero.

Conforme ello, 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 cuyo módulo integrador es el sistema contable.

En materia de contabilidad, un aspecto saliente fue la integración directa entre las partidas del clasificador presupuestario de recursos y gastos y las cuentas patrimoniales y de resultados de la contabilidad general, de manera tal que la Cuenta de Inversión no informase solamente la ejecución del presupuesto nacional, sino también que incluya Estados Contables, uno mostrando los resultados de la gestión y el otro la incidencia del flujo anual de recursos y gastos del presupuesto -más los ajustes propios de la teoría contable- en los stocks de las cuentas patrimoniales.

Esta fundamental relación presupuestaria contable obligó a una correspondencia entre las normas vigentes para la ejecución del presupuesto y los registros de la contabilidad patrimonial, a fin que cada uno muestre diferentes aspectos de la gestión de los recursos públicos, debiendo en consecuencia adaptar algunos de los criterios contables a la realidad de la gestión diaria.

La configuración integrada del Sistema de Información de la Secretaría de Hacienda de la Nación hizo posible la presentación de información oportuna y confiable para los niveles decisorios, con el consiguiente perfeccionamiento de la gestión del Estado.

A partir del dictado de la Resolución S.H. Nº 25/95 sobre "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", se inició un gradual desarrollo de procedimientos plasmados en manuales de contabilidad general, ejecución presupuestaria de recursos y gastos, fondos rotatorios y cajas chicas y otras normativas complementarias que, con el aditamento de modernos equipamientos informáticos, posibilitaron la puesta en marcha del Sistema de Información Financiera (SIDIF), tanto a nivel Central como para los Entes periféricos.

Ello posibilitó concretar la elaboración de la totalidad de los Estados Contables de la Administración Nacional, que significó posicionar a la Institución en el contexto de aquellos países más avanzados en materia contable para el Sector Público.

Sobre el particular, un aspecto esencial al considerar algunas cuestiones normativas que se desarrollaron radica en la adecuada definición del "objetivo de los estados contables" que emite el Sector Público, los cuales, a diferencia del ámbito privado, no radica exclusivamente en mostrar riqueza o solvencia patrimonial para cumplir compromisos con terceros, sino también exponer un adecuado resguardo del patrimonio público (entendiendo por éste la totalidad de los bienes tangibles y no tangibles que administra el Estado) y la utilización transparente de los recursos que percibe.

Corresponde señalar que la doctrina contable, en virtud del desarrollo que han alcanzado algunas de las modalidades de las transacciones que llevan a cabo diversos entes y la incorporación patrimonial de bienes propios y exclusivos de la actividad gubernamental, obligan conceptualmente a su reconocimiento y exposición en los estados contables, quedando sujeto al análisis y discusión técnica el tratamiento contable pormenorizado de aspectos vinculados a su valuación.

En tal sentido, son objeto de inclusión en el marco normativo, cuestiones que hacen al tratamiento de los Bienes en Concesión, los Bienes Públicos de Dominio Público, los Bienes Marco Referencial Conceptual-Sector Público Nacional

Históricos, Artísticos o Culturales, los Activos Biológicos y los Bienes en Arrendamiento Financiero u Operativo y aquellos realizados a través de la Asociación de Organismos Públicos con entes del Sector Privado (APP).

Al respecto, también merece particular atención el tratamiento de los Bienes Públicos de Dominio Público.

El desarrollo de la teoría contable ha avanzado no solo en la consideración de un bien físico, tal como una ruta o un puente, dentro del activo, sino también en la incorporación de los bienes o recursos naturales, tales como bosques y cuencas hídricas y otros vinculados al medio ambiente, como factores con incidencia en el ecosistema, sus efectos sobre la economía global y la población, y por ende capaces de generar riqueza.

Dentro del esquema evolutivo, ya la teoría contable reconoce que la contabilidad no puede quedar reducida a la tradicional patrimonial o financiera, sino que ya se acepta que esta tiene otros segmentos, tales como la interna, la gerencial, la gubernamental, la macroeconómica, la social y la ambiental.

En consecuencia, debemos resaltar la importancia que reviste una adecuada contabilidad para la elaboración de indicadores de gestión que permitan, por parte de algunos entes del Sector Público Nacional, la mensura de los impactos de la actividad de las entidades, obligando a su vez a la publicidad y transparencia de los mismos.

En tal sentido los funcionarios responsables de dichos entes, también son responsables de llevar adelante su gestión dentro de un adecuado marco de Responsabilidad Social y su impacto en el Balance Social, balance que se incluye dentro del concepto amplio de contabilidad.

A raíz de ello, y considerando el desarrollo de los marcos normativos de las Jurisdicciones provinciales, a fin de dar cumplimiento al artículo 94 de la Ley N° 24.156, por el cual la Contaduría General de la Nación coordinará con las provincias el desarrollo de un sistema contable que permita la integración de las cuentas del Sector Público Argentino, la Asociación de Contadores Generales de la República Argentina, procedió a encarar el estudio

de una guía o recomendación que facilitase la labor de cada una de las contadurías que la integraban.

Para cumplir con dicho artículo 94 y con las disposiciones de los artículos 7° y 9° de la Ley Responsabilidad Fiscal N° 25.917 (texto sustituido por el art. 4° de la Ley N° 27.428), resultaba de toda necesidad, lograr la compatibilización de este último requerimiento, en cuanto al registro contable de las transacciones presupuestarias y no presupuestarias por parte de las Contadurías Generales a fin de poder obtener un estado consolidado a nivel de Sector Público Argentino.

Consecuentemente la Asociación de Contadores Generales de la República Argentina, entidad que agrupa a todas las contadurías gubernamentales del país, teniendo en cuenta modelos nacionales e internacionales y otros documentos, elaboró y aprobó, mediante su Resolución N° 2/19, un **“Marco Conceptual Contable para el Sector Público Argentino”**, el cual deberá servir de guía y orientación para que cada una de ellas elabore y apruebe su propio marco conceptual, dentro del régimen legal vigente en cada Provincia.

Con base en ese primer marco conceptual nacional, al proyecto elaborado por la Contaduría a mi cargo junto con la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires y considerando similares estudios de España y de Contadurías generales de la región, tales como Chile, Paraguay, Perú, Colombia y México entre otras, a las que les doy mi personal agradecimiento, la Contaduría General de la Nación, ha desarrollado el presente **“Marco Conceptual Contable para el Sector Público Nacional”**.

Complementariamente, también el presente Marco, reconoce definiciones y conceptos desarrollados en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (v. 2014) del Fondo Monetario Internacional, a fin de cumplir el artículo 86, inc. d) que determina que el sistema de contabilidad debe permitir que la información que procese y produzca sobre el Sector Público, se integre al sistema de cuentas nacionales.

El mismo se inscribe dentro las tareas encaradas por este órgano rector a fin de no solo cumplir las normas legales, sino también para poder brindar al núcleo central de la ciudadanía - principal interesada de la información de las cuentas públicas- un informe cierto, preciso,

oportuno, transparente, pero por sobre todo comprensible, del uso que las autoridades del Poder Ejecutivo Nacional ha hecho de los fondos públicos y del resultado de su gestión.

En cuanto a las competencias para el dictado y actualización del presente marco normativo conceptual, es del caso recordar que el artículo 91 de la Ley N° 24.156, en su inciso a), dispone que la Contaduría General de la Nación es el único órgano con competencia para dictar las normas de contabilidad gubernamental para todo el Sector Público Nacional.

Consecuentemente, entiendo que este primer Marco Conceptual reconoce teorías, doctrinas y sistemas vigentes en la actualidad, quedando bajo exclusiva responsabilidad de la Contaduría General de la Nación su permanente actualización.

Dr. CP. César Sergio Duro  
Contador General de la Nación

## Índice

MARCO CONCEPTUAL CONTABLE PARA EL SECTOR PÚBLICO ARGENTINO.....	13
ASPECTOS GENERALES.....	15
Estados Contables.....	15
Competencias propias de los Órganos Rectores de Contabilidad Gubernamental .....	15
ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	17
I. Objetivos de los Estados Contables .....	18
Rendición de Cuentas, Toma de Decisiones y Control .....	19
II. Usuarios de la información financiera .....	20
III. Principios de la Contabilidad Gubernamental y conceptos contables aplicables .....	322
III.1. Ente o Entidad Contable .....	23
III.2. Entidad en Marcha/ Gestión Continua .....	24
III.3. Período Contable .....	25
III.4. Bienes Económicos .....	25
III.5. Reconocimiento de las Transacciones.....	25
III.6. Moneda de Cuenta .....	25
III.7. Registro.....	26
III.7. Registro único de las operaciones .....	26
III.8. Valor al Costo (Valos Histórico) .....	27
III.9. Universalidad.....	27

III.10. Uniformidad.....	27
III.11. Prudencia .....	28
III.12. Importancia Relativa.....	29
III.13. Exposición .....	30
Conceptos contables aplicables.....	30
a) Hechos posteriores al cierre .....	30
b) Integración.....	30
c) Consolidación.....	30
d) No Compensación.....	32
IV. Características cualitativas de la información a producir .....	32
IV.1. Atributos o requisitos de la información de los estados contables .....	33
IV.1.1. Pertinencia.....	33
IV.1.2. Relevancia.....	33
IV.1.3. Representación fiel (Confiabilidad) .....	34
IV.1.3.1. Esencialidad (sustancia sobre forma).....	34
IV.1.3.2 Neutralidad (objetividad o falta de sesgo) .....	35
IV.1.3.3. Integridad .....	35
IV.1.3.4. Verificabilidad.....	35
IV.1.4. Oportunidad .....	36
IV.1.5. Comprensibilidad (Claridad).....	37
IV.1.6. Comparabilidad .....	37



IV.1.7. Disponibilidad y Accesibilidad .....	38
IV.1.8. Sistemática .....	38
IV. 2. Restricciones que condicionan el logro de las cualidades.....	39
IV.2.1. Materialidad o importancia relativa.....	39
IV.2.2. Equilibrio.....	40
IV 2.2.1. Costo - Beneficio .....	40
IV.2.2.2. Equilibrio entre las características cualitativas .....	41
V. Modelo Contable.....	41
V.1. Unidad de Medida .....	42
V.2. Criterios de Medición Contable.....	42
V.3. Gestión Continua.....	43
V.4. Momento de Reconocimiento de las Transacciones.....	43
V.5. Partida Doble.....	44
VI. Elementos de los Estados Contables.....	44
VI.1. Activo.....	44
VI.2. Pasivo.....	47
VI.3. Patrimonio Neto .....	48
VI.3.1. Hacienda Pública .....	48
VI.3.2. Patrimonio Institucional .....	48
VI.3. Patrimonio Público .....	48
Conceptos complementarios inherentes al patrimonio.....	48

VI.4. Ingresos y Gastos Presupuestarios.....	50
VI.4.1. Ingresos .....	48
VI.4.2. Gastos.....	50
VII. Estados Contables, Notas Anexas e Información Complementaria .....	51
VII.1. Estados Contables Básicos.....	52
VII.1.1. Estado de Situación Patrimonial o Balance General .....	52
VII.1.2. Estado de Resultado o Estado de Recursos y Gastos Corrientes .....	54
VII.1.3. Estado de Flujo de Efectivo o Estado de Origen y aplicación de Fondos .....	55
VII.1.4. Estado de Evolución del Patrimonio Neto.....	55
VII.1.4.1. Ajuste de los Resultados de Ejercicios Anteriores.....	56
VII.1.5. Estados de Ejecución Presupuestaria de Recursos y Gastos .....	56
VII.1.5.1. Estado de Ejecución Presupuestaria de Recursos .....	57
VII.1.5.2. Estado de Ejecución Presupuestaria de Gastos.....	57
VII.1.6. Cuenta Ahorro Inversión Financiamiento .....	57
VII.2. Estados Contables Complementarios.....	58
VII.2.1. Estado de Situación del Tesoro .....	58
VII.2.2. Estado de Evolución de la Deuda Pública.....	58
VII.2.3. Cuadro de Compatibilización Presupuestaria Contable.....	58
VII.3. Notas anexas e información complementaria .....	58
VIII. Reconocimiento de los elementos de los Estados Contables .....	59

IX. Medición de Activos y Pasivos en los Estados Contables .....	60
IX.1. Medición de Activos .....	61
IX.1.1. Costo Histórico .....	61
IX.1.2. Costo de Producción .....	61
IX.1.3. Costo de Reposición .....	62
IX.1.4. Valor Neto de Realización.....	62
IX.1.5. Valor de Uso .....	62
IX.1.6. Valor actual del flujo futuro neto de fondos .....	62
IX.1.7. Valor razonable vía valuación técnica o modelo de revaluación .....	62
IX.2. Medición de Pasivos .....	63
IX.2.1. Importe Original o Costo Histórico .....	63
IX.2.2. Costo de Cancelación o Costo de Cumplimiento.....	63
IX.2.3. Valor actual del flujo futuro de fondos a desembolsar .....	63
X. Conceptos Complementarios .....	63
X.1. Valor Realizable Neto .....	63
X.2. Costo Corriente de Reposición.. .....	63
X.3. Valor de Uso .....	64
X.4. Costo de Venta.. .....	64
X.5. Monto Recuperable .....	64
X.6. Valor Actual de un Activo o Pasivo.. .....	64
X.7. Costo Amortizado de una Activo o Pasivo Financiero.. .....	64

X.8. Costos de Transacción atribuibles a un Activo o Pasivo Financiero .....	65
X.9. Valor Contable o Valor Libro.....	65
X.10. Valor Residual de un Activo .....	65
XI. Marco Supletorio .....	66
Base documental y Bibliografía .....	68

## MARCO CONCEPTUAL CONTABLE PARA EL SECTOR PÚBLICO NACIONAL

El gobierno Nacional debe formular anualmente la Cuenta de Inversión, conforme el inciso h) artículo 91 de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (LAF), a fin de rendir a sus órganos legislativos las aplicaciones presupuestarias junto a otros estados que la citada Ley indican, a fin que estos puedan ejercer las atribuciones que les fija el artículo 75 de la Constitución Nacional.

Este Marco Conceptual Contable para el Sector Público Nacional (Marco Conceptual), contiene un conjunto de conceptos básicos cuyo objetivo es ser considerado como Referencial de Estándares de Contabilidad que le permita a las entidades públicas establecer, analizar y explicitar -en forma clara y precisa- los conceptos que han de ser aplicados en forma uniforme en la preparación y presentación de sus Estados Contables que forman parte integrante de “la Cuenta de Inversión”.

La Cuenta de Inversión permite a las autoridades y a la ciudadanía conocer la evolución y situación presupuestaria, económica, financiera, patrimonial y de gestión de la administración gubernamental del período.

Contar con un Marco Conceptual de referencia, también facilitará la interpretación y comparabilidad de la información de los diferentes niveles de gobierno por la aplicación de criterios uniformes, lo que redundará en información más confiable y transparente, a la vez que posibilitará una mejor rendición de cuentas.

El presente Marco Conceptual ha sido elaborado considerando la estrecha relación existente entre las partidas presupuestarias de recursos y gastos y el Plan de Cuentas de la contabilidad patrimonial, a fin de que a cada una de aquellas partidas, mediante una matriz de conversión le corresponda una cuenta contable, de manera tal que la ejecución de partidas presupuestarias impacten en forma directa en la contabilidad general. Independientemente de ello, el mismo criterio se utiliza para aquellas transacciones que por su naturaleza no son presupuestarias.

Los presupuestos aprobados por el Poder Legislativo, son de naturaleza anual mientras que la información financiera por el método devengado, que incorpora dichos flujos anuales, es de carácter acumulativa (stocks o saldos).

Asimismo no debemos olvidar que uno de las características del sistema de contabilidad gubernamental es permitir que la información presupuestaria, patrimonial y del Tesoro se integren al Sistema de Cuentas Nacionales (SCN).

A tal fin los Gobiernos también generan Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) sobre el sector del gobierno general para la evaluación y análisis macroeconómico y toma de decisiones sobre la gestión gubernamental por una parte y, por la otra, estados financieros o contables para la rendición de cuentas y toma de decisiones a un nivel de entidad y consolidando los correspondientes al resto de los entes del sector público, permitiendo la información completa de dicho sector.

El marco normativo para las primeras surge del Sistema de Cuentas Nacionales, el cual resulta un marco para una descripción sistemática y detallada de la economía nacional y sus componentes del Sector Gobierno. El Manual de Estadísticas Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional (FMI) incluyen las guías de información de dichas estadísticas.

No obstante lo precedentemente mencionado, a fin de identificar los objetivos de información que elabora el Gobierno, el presente marco está referenciado al análisis de la información financiera de las entidades del sector público y no, como es el objetivo de las Estadísticas, efectuar evaluaciones respecto de la política fiscal, sus resultados y comparaciones a nivel internacional.

En consideración a las leyes existentes en las diferentes Provincias argentinas, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Nación respecto de las competencias legales para la definición y diseño de su sistema de contabilidad, el *Marco Conceptual Contable, aprobado por la Resolución N° 2/19 de la Asociación de Contadores Generales de la República Argentina*, constituye una guía de referencia para propender a la uniformidad en la elaboración de los Estados Contables (EC).

En estas circunstancias, dado que los Órganos Rectores de la Contabilidad Gubernamental, pueden utilizar y considerar la aplicabilidad de las definiciones, criterios de reconocimiento, principios de medición y otros identificados en ese Marco Conceptual, la Contaduría General de la Nación basó el presente documento, en dicho Marco.

## **ASPECTOS GENERALES**

### **Estados Contables**

Los Estados Contables (EC) deben suministrar información útil para la toma de decisiones y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados.

Dichos estados son informes financieros que deben ser claros al mostrar la fiel imagen del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable para poder satisfacer las necesidades de información de los diferentes usuarios que lo consideren necesario.

### **Competencias propias de los Órganos Rectores de Contabilidad Gubernamental**

La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma Representativa, Republicana y Federal, según lo establece la Constitución Nacional.

El artículo 5° de la Constitución Nacional indica que cada Provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo estas condiciones, el Gobierno Federal, garantiza a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.

En virtud de ello, a imagen de Nación, las Provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) han dictado sus propias Constituciones que entienden y definen las formas de rendición de cuentas por inversión de los recursos asignados por las Leyes de Presupuesto.

Por imperio de tales competencias se dictan sus propias Leyes de Contabilidad o de Administración Financiera que otorgan las facultades a las Contadurías Generales a dictar su

marco normativo contable y desarrollar sus sistemas de información bajo el rol de Órgano Rector de Contabilidad asignándoles el deber, entre otros de preparación de informes y elaboración y presentación de la Cuenta de Inversión.

La Cuenta de Inversión incluye, además de información respecto del cumplimiento de la manda presupuestaria, una serie de Estados Contables preparados de acuerdo a principios contables según las leyes y normativas que cada jurisdicción mantiene.

Los Estados Contables deben surgir de un sistema Integrado de información inherente al proceso económico-financiero de las entidades del sector gubernamental.

Bajo este concepto se considera al sistema contable como núcleo integrador del resto de los sistemas que componen la Administración Financiera Gubernamental.

El presupuesto da el marco legal que define las autorizaciones para gastar previstas para cumplir el plan de gobierno, por ello es sustancial que se establezcan clasificadores comunes e integrados para todo tipo de transacciones de gastos e ingresos, de tal forma que exista uniformidad para todos los sistemas.

De esta manera, la integración de sistemas opera en cumplimiento de determinados requisitos que van desde la aplicación de los conceptos de universalidad y unidad del presupuesto hasta la vinculación automática entre las cuentas presupuestarias y contables.

Las Contadurías Generales deben sostener un marco normativo que permita desarrollar un sistema contable homogéneo y adecuado a las necesidades de registro e información, acorde con su naturaleza jurídica y características operativas, según lo determina el artículo 94 de la Ley N° 24.156 con la coordinación de la Contaduría General de la Nación.

La homogeneidad mencionada debe permitir a todas las jurisdicciones de la Nación Argentina, que administren fondos públicos cualquiera sea su organización legal, generar cifras consolidadas para la obtención de estadísticas nacionales.

Asimismo, el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal y Buenas Prácticas de Gobierno Ley N° 25.917 modificada por Ley N° 27.428 establece la obligatoriedad de implementar un sistema integrado compatible con el nacional.



Conforme ello, a nivel Sector Público Nacional, por imperio de lo dispuesto por el artículo 91, inciso a) de la Ley N° 24.156, la Contaduría General de la Nación es el único Organismo legalmente habilitado para dictar normas de contabilidad de aplicación obligatoria para todos los entes detallados en el artículo 8° de la citada Ley.

### **ÁMBITO DE APLICACIÓN**

El ámbito de aplicación de este Marco Conceptual está dirigido para ser usado por todo el sector público nacional, conforme lo define el artículo 8° de la LAF:

- Administración Nacional: conformada por la Administración Central y los Organismos Descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las Instituciones de Seguridad Social. Las Universidades Nacionales, en virtud de su carácter de Organismos Descentralizados, están encuadradas en las disposiciones de la ley y de este reglamento, independientemente del tratamiento presupuestario que reciban los aportes que les otorgue el Tesoro Nacional.
- Las Empresas, Sociedades del Estado y toda otra organización empresarial que abarca a las Empresas del Estado, las Sociedades del Estado, las Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria, las Sociedades de Economía Mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias, en la medida que no se contrapongan con el marco normativo aplicado.
- Los Fondos Fiduciarios, integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado nacional
- Entes Públicos excluidos expresamente de la Administración Nacional, que abarca a cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio, donde el Estado nacional tenga el control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde el Estado nacional tenga el control de las decisiones.
- Aquellos entes que en el futuro se incluyan dentro de las previsiones del artículo 8° de la Ley N° 24.156.

El Marco Conceptual se integra con los siguientes apartados:

- I. Objetivos de los Estados Contables
- II. Usuarios de la información financiera
- III. Principios de contabilidad gubernamental y conceptos contables aplicables
- IV. Características cualitativas de la información a producir
- V. Modelo Contable
- VI. Elementos de los Estados Contables
- VII. Estados Contables y Notas Anexas e información complementaria
- VIII. Reconocimiento de los Elementos de los Estados Contables
- IX. Medición de activos y pasivos en los Estados Contables
- X. Conceptos Complementarios
- XI. Marco Supletorio

### **I. Objetivos de los Estados Contables**

Los objetivos de los Estados Contables de las entidades del Sector Público son proporcionar a las autoridades y los usuarios información útil para la rendición de cuentas y la toma de decisiones, contribuyendo a la transparencia de la utilización de los recursos asignados.

La información debe:

- Reflejar la situación y evolución patrimonial, económica y financiera del ente contable, con el propósito de facilitar la gestión en la definición de políticas públicas y en la toma de decisiones.
- Mostrar los resultados contables, presupuestarios y financieros del Ente, que refleje el uso eficiente de los recursos obtenidos.
- Permitir evaluar el nivel de endeudamiento interno y externo y la capacidad de hacer frente a sus compromisos financieros.
- Brindar información para la elaboración de indicadores que permitan medir la capacidad de producir y entregar a la comunidad bienes y servicios, como aspecto primordial de la gestión de gobierno.
- Permitir el control sobre el cumplimiento del mandato otorgado, en cuanto a que los recursos fueron obtenidos y empleados de acuerdo al Presupuesto

aprobado, si no se ha excedido el límite del endeudamiento o eventuales limitaciones al uso de los recursos, entre otros aspectos, brindando así información útil y aprovechable para quienes ejercen el Poder Legislativo y los organismos de control.

- Facilitar el control de los bienes físicos (muebles, semovientes, de consumo e inmuebles -tanto de dominio privado como públicos, históricos, culturales, naturales) e intangibles.
- Brindar información sobre futuros acontecimientos que por su relevancia puedan tener incidencia en la situación económica, patrimonial o financiera del Ente

#### Rendición de Cuentas, Toma de Decisiones y Control

La principal función de los gobiernos y otras entidades del sector público es prestar servicios que mejoren o mantengan el bienestar de los ciudadanos y otros residentes. Esos servicios incluyen, por ejemplo, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de salud. En la mayoría de los casos, estos servicios se proporcionan como resultado de transacciones sin contraprestación y en un entorno no competitivo, utilizando para su financiación aquellos recursos obtenidos principalmente por la competencia del Estado para imponer gravámenes y similares, así como acceder a mecanismos de financiación con otras entidades.

En virtud de la obligatoriedad común a los entes del Sector Público que deben rendir cuentas de los recursos administrados, y someterse al control interno y/o externo de legalidad y/o mérito de su gestión, la legislación vigente determina plazos y aspectos metodológicos, en los cuales se establece la información integrante de la rendición de cuentas.

El cumplimiento de tales obligaciones legales, requiere el suministro de información sobre la gestión de la entidad por los recursos que le han confiado para la prestación de servicios a los miembros de la comunidad y otros.

La información presentada en los EC a efectos de rendición de cuentas contribuirá a la toma de decisiones tanto de los entes de control, el Poder Legislativo responsable del tratamiento y de aprobación de las cuentas de inversión y los usuarios externos que se

relacionan con la Administración Pública por diferentes actividades.

Entre otros aspectos, información sobre costos, eficiencia y eficacia de las actividades de prestación de servicios y recursos disponibles para mantener actividades futuras será necesaria para el cumplimiento de la rendición de cuentas que deben efectuar las entidades públicas. Esta información también será útil para la toma de decisiones de los usuarios de los EC, incluyendo las que los donantes y quienes proveen de apoyo financiero toman sobre el suministro de recursos a la entidad.

## **II. Usuarios de la Información Financiera**

De acuerdo con las necesidades y usos de la información financiera de las entidades de gobierno, los usuarios son, entre otros, los siguientes:

- Los gobiernos y otras entidades del sector público que captan recursos de los contribuyentes, donantes y otros suministradores de recursos para su uso en la prestación de servicios a los ciudadanos y otros destinatarios de servicios.
- Órganos legislativos, que realizan un uso amplio y continuado de los EC cuando actúan en su condición de representantes de los intereses de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos.
- Los organismos de control, dentro de las atribuciones que le marca la legislación vigente.
- Instituciones y organismos nacionales, provinciales y municipales, como así también intergubernamentales y no gubernamentales.
- Los destinatarios de los servicios y suministradores de recursos que no tienen autoridad para requerir a una entidad del sector público que revele la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones y la ciudadanía en general.
- Los contribuyentes que proporcionan fondos al gobierno.
- Actuales o potenciales inversores, proveedores y/o acreedores comerciales del sector público.
- Analistas financieros y periodismo especializado
- Los organismos financieros internacionales.

A los fines de interpretar el rol o clasificación de los usuarios de este Marco Conceptual, se realizan las siguientes aclaraciones conceptuales:

Los usuarios principales de los EC son los destinatarios de servicios y sus representantes y suministradores de recursos y sus representantes.

Los contribuyentes no proporcionan habitualmente fondos al gobierno u otra entidad del sector público de forma voluntaria o como resultado de una transacción de intercambio. Además, en muchos casos, no tienen la capacidad de decidir si aceptan o no los servicios prestados por una entidad del sector público o para elegir un suministrador del servicio alternativo. Por consiguiente, tienen poca capacidad directa o inmediata para tomar decisiones sobre suministrar o no recursos al gobierno.

*No ciudadanos:* algunos destinatarios de servicios y los suministradores de recursos que confían en los EC para obtener la información que necesitan a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones pueden no ser ciudadanos, por ejemplo, residentes que pagan impuestos o reciben prestaciones pero no son ciudadanos; agencias donantes bilaterales o multilaterales y entidades financieras o corporaciones que suministran recursos a un gobierno o realizan transacciones con él y los que financian los servicios prestados por organizaciones gubernamentales internacionales, o se benefician de dichos servicios.

*Los organismos y/o entidades de planificación y desarrollo de políticas públicas:* Los EC preparados para responder a las necesidades de información de los destinatarios de servicios y suministradores de recursos a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones pueden proporcionar también información útil a otras partes y para otros propósitos; tales como estadísticos gubernamentales, analistas, medios de comunicación, asesores financieros, interés del público y grupos de presión y otros pueden encontrar la información proporcionada por los EC útil para sus propios intereses.

Las organizaciones que tienen autoridad para requerir la preparación de informes contables financieros concretos para satisfacer sus necesidades de información específicas propias pueden también utilizar la información proporcionada por los EC para sus propios propósitos, como ser organismos de supervisión y regulación, instituciones de auditoría, subcomités del legislativo u otros organismos gubernamentales, agencias centrales y directores

de la oficina presupuestaria, gerencia de la entidad, agencias de calificación crediticia y, en algunos casos, instituciones de crédito y suministradores de desarrollo y otra ayuda. Aunque estas otras partes pueden encontrar la información proporcionada por los EC útil, no son los usuarios principales de los mismos.

*Los organismos de control interno y externo* que demandan información financiera para formar un juicio en relación con el manejo, uso, gestión, conservación y salvaguarda de los recursos y el patrimonio público.

### III. Principios de la Contabilidad Gubernamental y Conceptos Contables Aplicables

Los principios de contabilidad gubernamental adoptados por el Sector Público son guías, estándares o conceptos básicos que se reconocen como esenciales para la cuantificación y adecuado registro de las operaciones del cual se obtienen los datos para elaborar los estados contables y sus informes financieros y de gestión complementarios.

Estos conceptos básicos deben permitir lograr que se 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 además de los usuarios ya definidos precedentemente.

Conceptualmente 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).

Dichos principios han sido desarrollados considerando el **Postulado Básico de “Equidad”**, según el cual la incidencia en el patrimonio del ente respecto de las transacciones y, consecuentemente, el registro de los hechos económicos y financieros y los estados e informes que se emiten, debe ser determinada conforme a un criterio ecuaníme con relación a los distintos intereses involucrados en la gestión pública.

Los mismos 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

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser pertinente y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados contables de la entidad.

Consecuentemente, los principios de contabilidad que observarán las entidades en la preparación de los estados contables son los siguientes:

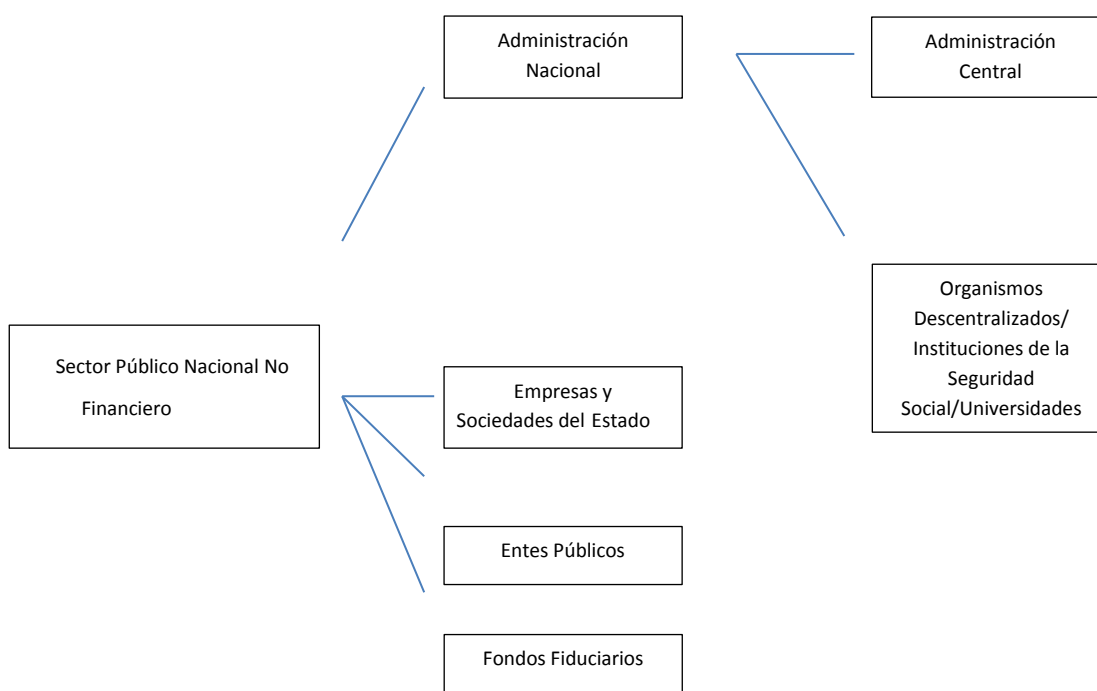
1. Ente o Entidad Contable
2. Entidad en marcha/Gestión Continua
3. Período contable
4. Bienes Económicos
5. Reconocimiento de las transacciones
6. Moneda de Cuenta
7. Registro
8. Valuación al Costo (o Valor Histórico)
9. Universalidad
10. Uniformidad
11. Prudencia
12. Importancia Relativa
13. Exposición

### III.1. Ente o Entidad Contable

Se considera a toda unidad económica específica e identificable que pertenece al Sector Público Gubernamental, con personería jurídica y patrimonio propio, que administra recursos y obligaciones del Estado asignados en el Presupuesto, que debe operar y registrar sus operaciones, es capaz de producir Estados Contables, y rinde cuentas de su gestión. El ordenamiento jurídico que lo origina determina los objetivos que debe cumplir, el ámbito de acción, los derechos y atribuciones, sus limitaciones y deberes.

A los fines de este principio se considerará “ente” a cada una de las unidades económicas detalladas en el artículo 8° de la Ley N° 24.156. La Administración Central, constituida por el Poder Ejecutivo Nacional, el Poder Legislativo, el Poder Judicial y el Ministerio Público, conforman un solo ente contable. El resto de las unidades, cada una es un ente contable.

Conforme dicho ordenamiento, podemos esquematizar al Sector Público Nacional No Financiero de la siguiente forma:



### III.2. Entidad en Marcha / Gestión Continua

Se presume que la actividad de la entidad se lleva a cabo de manera continua, por Marco Referencial Conceptual-Sector Público Nacional



tiempo indefinido, de acuerdo con su norma legal de creación, excepto que en la misma se estipule un plazo determinado para su funcionamiento.

### **III.3. Período Contable**

Con el objeto de posibilitar la formulación de Estados Contables y de Ejecución Presupuestaria de manera periódica y conocer el resultado de la gestión económica y presupuestaria, como así también hacer posible la comparación de los mismos durante períodos homogéneos respecto a la evolución del ente contable, se efectúan cortes en el tiempo por lapsos iguales de un año, que conforman el período contable. La Cuenta de Inversión responde al mandato legal de rendición de cuentas por aplicación de los créditos presupuestarios motivo por el cual es ideal que las fechas de inicio y finalización del ejercicio contable o financiero coincidan con las del año calendario.

No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.

### **III.4. Bienes Económicos**

La información contable está referida a bienes materiales e inmateriales, derechos y obligaciones con valor económico y, por consiguiente, susceptibles de ser valuados objetivamente en términos monetarios para aquellos que impliquen movimientos financieros, teniendo en consideración una valuación razonable para aquellos bienes o derechos sobre los que prime su exposición de acuerdo a los fines del Estado.

### **III.5. Reconocimiento de las Transacciones**

Los hechos económicos o financieros se reconocen en el momento en que se devengan es decir que suceden o, excepcionalmente se toman conocimiento de ellos al momento del ciclo administrativo completo, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del período.

### **III.6. Moneda de Cuenta**

Las registraciones contables producto de las transacciones que dan origen a las modificaciones patrimoniales y de recursos y gastos de cada ente, se harán en moneda corriente de curso legal del país.

### **III.7. Registro**

Todos los hechos, actos u operaciones que impliquen un reconocimiento contable, deben ser registrados en oportuno orden cronológico en el que se produzcan éstos, sin que se presenten vacíos, lagunas o saltos en la información registrada.

Con este principio se procura garantizar que todas las operaciones realizadas se contabilicen en forma ordenada, quedando debidamente justificada la información incorporada en los diferentes sistemas auxiliares y procesos contables de manera secuencial.

La imputación al presupuesto del ejercicio se efectuará teniendo en cuenta el origen del ingreso y el objeto del gasto, mediante el procedimiento de integración presupuestaria contable, que asocia el clasificador presupuestario de Recursos y Gastos con el plan de cuentas de la contabilidad general.

#### **III.7.1 Registro Único de las Operaciones**

Conforme el criterio de integralidad, que de acuerdo a la Ley N° 24.156 deben tener los sistemas de información, corresponde que las transacciones que impacten en las cuentas públicas, se registren una sola vez en el sistema de información financiera y a partir de ese registro único se alimenten todos los sistemas o subsistemas dependientes, evitando de esta manera la dispersión de registros.

La ejecución presupuestaria, deberá impactar simultáneamente en la contabilidad general, afectando, por medio del sistema de partida doble, las cuentas contables que correspondan, de acuerdo al plan de cuentas vigente.

Aquellas transacciones tendrán su reflejo en la contabilidad financiera - patrimonial, a través de la conversión de las partidas presupuestarias a cuentas de la

contabilidad general, mediante la utilización de una matriz de conversión que definirá y mantendrá actualizada la Contaduría General de la Nación, como órgano rector del sistema de contabilidad.

Este procedimiento permite la reducción de la acumulación de documentación en distintos lugares, por cuanto se mantiene la registración primaria en el lugar de origen del devengamiento del gasto.

### **III.8. Valuación al Costo (o Valor Histórico)**

Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica al considerarlos realizados y devengados, se registrarán según las cantidades de efectivo que los afecten o de su equivalente o de la estimación razonable que de ellas se haga.

El costo original de adquisición, construcciones 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 valor de mercado o de realización, el que fuere menor. A tal fin deberá considerarse lo establecido en la sección "Criterios de Medición Contable", del Capítulo V - Modelo Contable.

### **III.9. Universalidad**

Se deben registrar contablemente todos los hechos económicos y financieros, cualquiera sea su naturaleza, que afecten o puedan afectar el patrimonio y los recursos y gastos del ente.

### **III.10. Uniformidad**

Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación, y que las políticas contables, los procedimientos de registro y la presentación contable sean utilizados en forma consistente en el tiempo y en el espacio, con el fin de no afectar el análisis, comparación e interpretación de los Estados Contables.

La identificación de las transacciones del ente se efectúa sobre la base de la aplicación de los clasificadores presupuestarios de manera uniforme, lo cual hace compatible la información que generan todas las áreas de gestión de la Administración nacional.

La interpretación y análisis de los estados financieros requiere, en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera de una entidad y sus resultados de operación 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 también en relación con ejercicios anteriores.

Por razones fundadas, pueden cambiarse los criterios adoptados, debiendo indicarse los motivos del cambio, su justificación y la cuantificación de sus efectos, en notas complementarias o aclaratorias a los estados financieros.

### **III.11. Prudencia**

Prudencia es la inclusión de cierto grado de cautela en los criterios que es necesario aplicar al hacer una estimación en condiciones de incertidumbre, de tal modo que los activos o ingresos no queden sobreestimados ni los pasivos o gastos subestimados.

La medición o cuantificación contable debe ser prudente en sus cálculos, así como en la selección de procedimientos considerados como equivalentes y aceptables, escogiendo aquellas que indudablemente no modifiquen, ni a favor ni en contra, la situación de la entidad o el resultado de sus operaciones, representando la situación menos favorable dentro de las posibles para el ente.

Ello significa que ante dos alternativas posibles, para una misma situación, 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 sobrevaluación de un evento de incidencia económico-financiera. Simultáneamente, debe contemplar que la decisión adoptada sea la adecuada para todos los usuarios de los estados contables y financieros.

Cuando existan hechos de incertidumbre que dificulten medir un hecho económico, debe tenerse precaución en la inclusión de ciertos juicios para realizar las estimaciones necesarias, de manera que no se produzcan situaciones de sobrevaluación o de subvaluación en los activos, pasivos y patrimonio.

No obstante, el ejercicio de la prudencia no puede dar lugar, por ejemplo, (a) a la creación de reservas ocultas o provisiones excesivas, (b) a la deliberada subestimación de activos o ingresos, o (c) a la deliberada sobreestimación de pasivos o gastos; ya que, entonces, los estados contables no serían neutrales y no tendrían, entonces, la cualidad de fiabilidad.

### **III.12. Importancia Relativa**

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

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.

### **III.13 Exposición**

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.

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.

#### **Conceptos Contables Aplicables**

##### **a) Hechos posteriores al cierre**

La información conocida con posterioridad a la fecha de cierre y antes de la fecha límite para la presentación de los informes contables dadas por la legislación vigentes o por la establecida por el órgano rector del sistema y que suministren evidencia adicional sobre condiciones que existían antes de la fecha de cierre, deben reconocerse en el mismo período.

##### **b) Integración**

La **Integración** significa agregar todos los flujos y saldos de los estados contables individuales de los integrantes de un grupo de entidades (sector o subsector). Para ello, debe propenderse a la existencia de, para todos los entes, un marco analítico uniforme de cuentas patrimoniales y de resultados, vinculado al resto de los sistemas de administración financiera.

La integración permite determinar la participación patrimonial proporcional de la Administración Central en todas las entidades públicas con personería jurídica y patrimonio propio, manteniendo la individualidad de los balances.

Esta es la diferencia sustancial con la consolidación, donde el objetivo del Estado es establecer la preeminencia del fin público, que orienta las transacciones que se realizan en cumplimiento de objetivos de política.

### c) Consolidación

El sistema de Contabilidad Pública debe posibilitar la consolidación de cifras económicas financieras de los entes contables públicos, permitiendo la eliminación de transacciones recíprocas entre los entes consolidados.

La **consolidación** es un método para presentar la información de los estados contables financieros de un conjunto de unidades (o entidades) como si constituyeran una sola unidad.

Conceptualmente, la consolidación implica la eliminación de todos los flujos intra e intergubernamentales y todas las relaciones deudor-acreedor entre las unidades o entidades que se combinan. La consolidación requiere una revisión de las cuentas a consolidar para identificar flujos y posiciones de saldos intra e intersectoriales. El objetivo es eliminar, de modo consistente, los flujos y las posiciones de saldos que tendrán un efecto significativo sobre las medidas derivadas finales.

Al compilar estadísticas del gobierno general o del sector público, pueden ser necesarios dos tipos de consolidación: la consolidación intrasectorial y la consolidación intersectorial.

- La **consolidación intrasectorial** es la consolidación dentro de un determinado subsector para elaborar estadísticas consolidadas de ese subsector en particular (por ejemplo, en el subsector gobierno central o en el subsector sociedades públicas no financieras).

- La **consolidación intersectorial** es la consolidación entre sectores que conforman el sector público argentino (por ejemplo, la consolidación entre el gobierno nacional, los gobiernos provinciales y los gobiernos municipales).

La consolidación no afecta las partidas de resultado. Dicho de otro modo, las partidas de resultado obtenidas por una simple agregación son iguales a las obtenidas mediante la consolidación. Esto ocurre debido a la simetría del proceso de consolidación, en virtud del cual los dos lados del ajuste por consolidación caen dentro de la misma sección del marco analítico. Por lo tanto, cuando las unidades o subsectores pertinentes no miden con el mismo monto los flujos y posiciones de saldos intra o intersectoriales a ser consolidados, es necesario elegir un método de consolidación que no afecte las partidas de resultado.

Le corresponde al Órgano Rector del Sistema Contable, determinar el grado de consolidación de las cuentas, así como los Entes y Órganos sujetos a ésta.

#### d) **No Compensación**

La información contable debe ser completa. Los flujos de ingresos y gastos deben registrarse por sus montos íntegros sin compensación entre sí. De igual manera, no pueden netearse las posiciones de saldos de las cuentas patrimoniales activas y pasivas, excepto que:

- ✓ El ente emisor sea simultáneamente deudor y acreedor de otros.
- ✓ Los importes de ambas obligaciones sean determinables.
- ✓ El ente emisor tiene el derecho temporal y la intención de compensar (total o parcialmente) el importe de su obligación con lo que le adeuda la otra parte.

No deben reconocer ni presentar partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del estado de situación financiera, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule.

#### **IV. Características Cualitativas de la Información a Producir**

Las características cualitativas son los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados contables y apoyan el logro de los objetivos de la información financiera.



Esta sección contiene:

1. Atributos o requisitos de la información de los estados contables financieros:

- Pertinencia
- Relevancia
- Representación Fiel (Confiabilidad)
  - Esencialidad
  - Neutralidad
  - Integridad
  - Verificabilidad
- Oportunidad
- Comprensibilidad (Claridad)
- Comparabilidad
- Disponibilidad y Accesibilidad
- Sistemática

2. Restricciones que condicionan el logro de las cualidades:

- Materialidad o Importancia relativa
- Equilibrio
  - Entre costos y beneficios
  - Entre las características cualitativas

## **IV.1. Atributos o Requisitos de la Información de los Estados Contables**

### **IV.1.1. Pertinencia**

La información será pertinente para los usuarios si éstos la pueden usar como ayuda para evaluar hechos pasados, presentes o futuros o para confirmar o corregir evaluaciones pasadas.

La información tiene un valor confirmatorio si ratifica o cambia las expectativas presentes o pasadas, es decir, será pertinente si confirma en la rendición de cuentas y en la toma de decisiones que, en razón del cumplimiento por parte de los responsables, los recursos asignados fueron utilizados eficiente y eficazmente en los objetivos definidos para la prestación de los servicios, habiéndose cumplimentado con los requerimientos presupuestarios y legales que correspondan.

#### **IV.1.2. Relevancia**

La información de los EC debe reflejar los aspectos significativos o sobresalientes de los actos y hechos, pasados, presentes y futuros con incidencia económica o financiera en el ente contable, a fin que sirva de ayuda para la toma de decisiones y la previsión de consecuencias futuras derivadas de aquellos. La Relevancia guarda estrecha relación con la oportunidad de la información ya que un retraso en el suministro de la información puede hacer perder su relevancia.

#### **IV.1.3. Representación Fiel (Confiabilidad)**

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios, sino que es útil y, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que, para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

La confiabilidad está sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos:

#### *IV.1.3.1. Esencialidad (sustancia sobre forma)*

La esencia o realidad económica de un hecho o transacción puede diferir de su forma legal o externa. En consecuencia, se debe privilegiar la esencia o sustancia económica en el registro contable, sin desmedro de la exposición en forma complementaria a los estados contables, de los aspectos jurídicos relevantes del hecho expuesto.

#### *IV.1.3.2. Neutralidad (objetividad o falta de sesgo)*

La información es neutral si es imparcial y libre de sesgo. Los estados contables no son neutrales si la información que contienen ha sido seleccionada o se presenta en forma calculada para que influya en la toma de una decisión o en la formación de un criterio, con el fin de producir un resultado o consecuencia predeterminados.

La información debe representar la realidad como consecuencia de la aplicación de criterios preestablecidos y objetivos de aplicación común para todos los operadores, sin que incidan aspectos subjetivos que provoquen distorsiones en su elaboración y análisis.

#### *IV.1.3.3. Integridad*

La información presentada en los estados contables deberá ser completa y sin compensación entre débitos y créditos, dentro de los límites de la materialidad y el costo.

La suficiencia de la información debe estar subordinada principalmente al correcto reflejo de los procesos de captación y registro de los recursos y su posterior destino al gasto público, acorde al marco normativo que regula el sistema de administración financiera.

La omisión de información significativa, tanto de cada transacción como del ente contable, puede causar que ésta sea falsa, equívoca o conducente a error, por lo tanto, no confiable.

#### *IV.1.3.4. Verificabilidad*

La verificabilidad ayuda a asegurar, a los usuarios, que la información financiera representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada no necesita ser una estimación única, también puede verificarse un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.

La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un valor u otra representación mediante observación directa. Verificación indirecta significa comprobar las variables de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalculando el resultado utilizando la misma metodología como, por ejemplo, cuando se verifica el stock del inventario comprobando las variables (cantidades existentes y entregas internas) y se recalcula el saldo final utilizando una misma suposición de flujo de existencias.

La calidad de verificabilidad no es absoluta; alguna información puede ser más o menos susceptible de verificación que otra. Sin embargo, cuanto más verificable es la información incluida en los EC, más asegurará a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que pretende representar.

Los EC de las entidades del sector público pueden incluir información financiera y de otro tipo cuantitativa y explicaciones sobre: (a) influencias clave sobre la gestión de la entidad durante el periodo, (b) los efectos futuros anticipados o resultados de los programas de

prestación de servicios realizados durante el periodo sobre el que se informa, y (c) información financiera y no financiera prospectiva.

Puede no ser posible verificar la exactitud de todas las representaciones cuantitativas y explicaciones de esta información hasta en un periodo futuro.

Para ayudar a asegurar a los usuarios que la información cuantitativa financiera y no financiera prospectiva y explicaciones incluidas en los EC representa fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que pretenden representar, deben ser transparentes las suposiciones que subyacen en la información revelada, las metodologías adoptadas para reunir esa información, y los factores y circunstancias que apoyan las opiniones expresadas o reveladas. Esto permitirá a los usuarios formar juicios sobre la adecuación de esas suposiciones y el método de reunir, medir y representar e interpretar la información.

#### **IV.1.4. Oportunidad**

La oportunidad significa tener, a tiempo, información disponible para los usuarios con el fin de que pueda influir en sus decisiones. Cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre del periodo contable porque, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias, así como analizar información financiera de un periodo anterior.

Si se produce alguna demora indebida en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia. Para poder presentar la información de forma oportuna, puede a menudo ser necesario emitir información antes de conocer todos los aspectos de una transacción, deteriorándose así la fiabilidad. A la inversa, si la presentación de información se demora hasta poder conocer todos los aspectos, la información puede resultar altamente fiable, pero de poco valor para los usuarios, que, entretanto, habrán tenido que tomar decisiones sin ella. Para alcanzar el equilibrio entre fiabilidad y relevancia, el factor predominante ha de ser cómo satisfacer mejor las necesidades del usuario respecto a la toma de decisiones.

#### **IV.1.5. Comprensibilidad (Claridad)**

La comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa, utilizando un lenguaje preciso e inteligible, que no dé lugar a distintas interpretaciones.

La información es comprensible cuando razonablemente se puede esperar que los usuarios comprendan su significado. A este efecto, se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de la terminología propia de los estados contables, de las actividades de la entidad y el entorno en que ella opera, y que están dispuestos a estudiar la información.

No se debe excluir de los estados contables información sobre asuntos complejos simplemente por considerar que puede resultar demasiado difícil para que algunos usuarios la entiendan.

#### **IV.1.6. Comparabilidad**

La información de los estados contables es comparable cuando los usuarios pueden identificar similitudes y diferencias entre dicha información y la de otros informes.

Una característica importante de la comparabilidad 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 la gestión de una entidad a lo largo del tiempo, es importante que los estados contables muestren información de los periodos precedentes, que guarde correspondencia con la del periodo en curso.

Para que la información financiera sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al mostrar elementos diferentes como similares ni viceversa.

La información es más útil si puede compararse con información de la misma entidad de periodos anteriores y con información similar de otras entidades, por ejemplo:

- información financiera y no financiera prospectiva anteriormente presentada para ese periodo sobre el que se informa;

- información similar sobre la misma entidad para algún otro periodo o algún otro momento en el tiempo;
- información similar sobre otras entidades (por ejemplo, entidades del sector público que proporcionan servicios similares en diferentes jurisdicciones) para el mismo periodo sobre el que se informa.

La aplicación de criterios uniformes contribuye a que la información sea comparable. Sin embargo, cuando un cambio en un criterio mejora la representación fiel, es necesario revelar esta circunstancia de tal manera que permita a los usuarios identificar los efectos producto del cambio y realizar los análisis comparativos correspondientes.

#### **IV.1.7. Disponibilidad y accesibilidad**

La información contable debe estar publicada y disponible en forma permanente para todos los usuarios, y ser de rápido y ágil acceso de manera que incremente la transparencia en las cuentas públicas.

#### **IV.1.8. Sistemática**

La información contable debe estar basada y orgánicamente ordenada de acuerdo a las normas contables vigentes. Reconociendo los importantes vínculos entre los sistemas de Administración Financiera Gubernamental, las normas de contabilidad del Sector Público deben resguardar el mayor grado de armonización metodológica, a fin de asegurar la consistencia y conciliación entre ellos.

### **IV.2. Restricciones que condicionan el logro de las cualidades**

#### **IV.2.1. Materialidad o Importancia Relativa**

La información es material o con importancia relativa si su omisión o inexactitud podría influir en el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de la entidad, o en las decisiones que los usuarios realizan sobre la base de los EC de la entidad, preparados para ese período sobre el que se informa. La materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza e importe del elemento juzgado en las circunstancias concretas de cada entidad. Los EC pueden abarcar información cuantitativa y cualitativa sobre los logros de prestación de servicios

Marco Referencial Conceptual-Sector Público Nacional

durante el periodo sobre el que se informa, y las expectativas sobre la prestación de servicios y resultados financieros en el futuro. Por consiguiente, no es posible especificar un umbral cuantitativo uniforme a partir del cual un tipo concreto de información pasa a ser significativo.

Las evaluaciones de materialidad o importancia relativa se realizarán en el contexto del entorno legislativo, institucional y operativo dentro del cual se desarrolla la entidad. La información a revelar sobre el cumplimiento o no con la legislación, regulación u otra normativa puede ser significativa por su naturaleza independientemente de la magnitud de cualquier importe involucrado. Para determinar si un elemento es material o con importancia relativa en estas circunstancias, se considerarán temas tales como la naturaleza, legalidad, sensibilidad y consecuencias de transacciones y sucesos pasados o anticipados, las partes involucradas en cualquiera de estas transacciones y las circunstancias que les han hecho surgir.

La materialidad o importancia relativa se clasifica, en este Marco Conceptual, como una restricción sobre la información incluida en los EC. Para desarrollar las normas a utilizar, debe considerarse la materialidad o importancia relativa de las consecuencias de la aplicación de una política contable particular, base de preparación o información a revelar de una partida concreta o tipo de información. Sujetas a los requerimientos de las normativas impuestas, las entidades que preparan los EC considerarán también la materialidad o importancia relativa de, por ejemplo, la aplicación de una política contable concreta y la información a revelar separada de elementos particulares de información.

## **IV.2.2. Equilibrio**

### **IV.2.2.1. Costo-Beneficio**

Si bien al suministrar información se debe tener en cuenta que los beneficios derivados de su disponibilidad sean mayores a los costos de proporcionarla, la administración de los fondos públicos exige que deba producirse y publicarse independientemente de la relación costo-beneficio, debiéndose tener presente el mejor invertir de dichos fondos.

Los preparadores gastan la mayoría del esfuerzo para proporcionar información en los EC. Sin embargo, los destinatarios de servicios y suministradores de recursos soportan en



última instancia el costo de esos esfuerzos porque los recursos se redirigen de las actividades de prestación de servicios a la preparación de información para su incorporación a los EC.

Los usuarios son quienes obtienen la mayoría de los beneficios de la información proporcionada por los EC. No obstante ello, la información suministrada por los EC también puede ser utilizada de forma interna por la gerencia y da lugar a una mejor toma de decisiones por parte de ésta. La información a revelar en los EC es congruente con los conceptos identificados en el Marco Conceptual, y mejorará y reforzará las percepciones de transparencia de la información financiera de los gobiernos y otras entidades del sector público. Por ello, las entidades del sector público pueden también beneficiarse en diversas formas de la información proporcionada por los EC.

La aplicación de la restricción del costo-beneficio, involucra la evaluación de si los beneficios de presentar información probablemente justifican los costos incurridos para suministrar y utilizar esa información. Al realizar esta evaluación, es necesario considerar si una o más características cualitativas pueden sacrificarse en algún grado para reducir costos.

Para desarrollar las Normas de Aplicación para la elaboración de EC se debe considerar la información de preparadores, usuarios, académicos y otros, sobre la naturaleza y cantidad esperada de los beneficios y costos de los requerimientos propuestos. La información a revelar y otros requerimientos que dan lugar a la presentación de información útil para los usuarios de los EC a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones y el cumplimiento con las características cualitativas se consideran correctas cuando los beneficios del cumplimiento con esa información a revelar y otros requerimientos han sido realizados con la debida diligencia que corresponde a una ecuación equilibrada de costo-beneficio.

#### **IV.2.2.2. Equilibrio entre las características cualitativas**

Las características cualitativas trabajan juntas para contribuir a la utilidad de la información y al cumplimiento de los objetivos de la información financiera. Por ejemplo, ni una descripción que representa fielmente un fenómeno irrelevante, ni una que no representa fielmente un fenómeno relevante, da lugar a información útil. De forma similar, para ser relevante, la información debe ser oportuna y comprensible.

En algunos casos, puede ser necesario un equilibrio o compensación entre características cualitativas para lograr los objetivos de la información financiera. La importancia relativa de las características cualitativas en cada situación es un tema de juicio profesional.

## V. Modelo Contable

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 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. Se concibe como un sistema de información, integrado entre otros, por los sistemas de presupuesto, 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.

El modelo contable utilizado en la elaboración de los Estados Contables se sustenta en los siguientes conceptos:

- Unidad de Medida

- Criterios de Medición Contable
- Gestión Continua
- Momento de reconocimiento de las transacciones
- Partida Doble

### **V.1. Unidad de Medida**

La moneda de curso legal en el país es la unidad monetaria para valorar las operaciones económicas, presupuestarias, financieras y patrimoniales.

En los casos que existan créditos u obligaciones en monedas de otros países, la contabilización de éstas debe efectuarse al valor del tipo de cambio oficial de las monedas contratadas con respecto a la moneda de curso legal y mantenerse un auxiliar de control en moneda extranjera que corresponda a los activos y pasivos que posee el ente.

### **V.2. Criterios de medición contable**

Para la medición de los elementos de los estados contables hay que optar entre distintos criterios según sus características. Debe basarse en los siguientes atributos:

- a) Para los activos
  - Costo histórico
  - Costo de reposición
  - Valor neto de realización
  - Valor de uso
  - Valor actual del flujo futuro neto de fondos
  - Valor razonable vía valuación técnica o modelo de revaluación
- b) Para los Pasivos
  - Su importe original o Valor histórico
  - Costo de cancelación
  - Valor actual del flujo de futuros fondos a desembolsar

Los criterios de medición contable deben basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar las cualidades de la información contable y teniendo en

cuenta el destino más probable de los activos, y la intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos.

En todos los casos debe prevalecer el principio de Prudencia al momento de seleccionar la metodología para valorizar los bienes del Estado.

### **V.3. Gestión Continua**

La actividad del ente público se extiende por tiempo indefinido, de manera permanente y continua, a menos que disposiciones legales establezcan lo contrario.

Cuando se crea un órgano o ente público con respaldo de una ley se considera que sus actividades se desarrollarán de forma continua excepto que en la misma se estipule un plazo determinado para su funcionamiento, así se informará en las notas a los estados contables; pero cuando ocurra un evento interno o externo con respaldo jurídico tal que suponga el fin del objetivo para el cual se constituyeron o en su defecto sea transformado el órgano o ente público en un ente privado, se puede considerar por terminado su ciclo económico.

### **V.4. Momento de reconocimiento de las transacciones**

Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden o, excepcionalmente se toma conocimiento de ellos al completarse el ciclo administrativo, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa en el momento en que se devengan, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Si no se puede identificar claramente la corriente real de bienes y servicios se entenderá que los gastos o los ingresos se han producido cuando se reconozcan los incrementos de obligaciones o derechos, o se cuenten con elementos probatorios de la afectación patrimonial.

### **V.5. Partida Doble**

La aplicación del método de “partida doble” alcanza a la registración de todas las transacciones del ente. Esto implica que cada operación contable debe precisar la partida

deudora y acreedora, de manera tal que a la suma de los registros deudores le corresponda una cifra exactamente igual en la suma de los registros acreedores.

En cuanto al registro de transacciones derivadas de los diferentes momentos de ejecución presupuestaria del gasto y del recurso previsto en la legislación vigente, la contabilización de dichas etapas se hará por el método de “partida simple”.

## **VI. Elementos de los Estados Contables**

Los Estados Contables reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías que comparten características económicas comunes. Estas categorías son denominadas Elementos de los Estados Contables y podemos agruparlos en cinco: Activo, Pasivo, Patrimonio Neto, Ingresos y Gastos.

Un elemento puede incluir a otro de menor nivel. Por ejemplo, el activo incluye el conjunto de cuentas a cobrar, y éste a cada una de ellas. Las subclasificaciones se usan para mejorar la comprensibilidad de los estados financieros.

Para lograr los objetivos de la información contable, los EC deben, necesariamente, proporcionar datos o antecedentes acerca de los siguientes elementos:

### **VI.1. Activo**

El activo es el depósito de valor, o recurso, sobre el que la entidad tiene control como consecuencia de hechos pasados y está integrado por el conjunto de bienes, del dominio público o privado, tangibles o intangibles, y derechos cuantificables, derivados de transacciones o de hechos ya ocurridos propios del Ente, como así de aquellos que éste tenga a su disposición, capaces de producir servicios a la comunidad o ingresos económico-financieros, razonablemente esperados durante el desarrollo de su gestión, que tiene el potencial de producir beneficios, que incluyen un potencial de servicio consistente con la finalidad de contribuir al desarrollo del cometido estatal y/o de la función administrativa.

Se considera que un activo está en condiciones de ser registrado y tiene valor para un ente cuando puede ser medido de manera confiable y posee aptitud para satisfacer necesidades públicas o para generar y/o representar, por sí o en combinación con otros bienes,

Marco Referencial Conceptual-Sector Público Nacional

un flujo positivo de efectivo o equivalente de efectivo con relación a la satisfacción de necesidades públicas. La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, pudiendo ser directa o indirecta.

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

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

Un activo tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en la prestación de servicios públicos aunque no genere ingresos, o incluso produzca erogaciones de fondos públicos, o en alguna actividad generadora de ingresos que sirvan para satisfacer las necesidades de la comunidad. Las transacciones que se esperan ocurran en el futuro no constituyen, por sí mismas, activos.

El carácter de activo de un bien no depende de la forma de adquisición, sino de la utilidad económica que tiene para el ente, como fuente de futuros beneficios, ya sea mediante su canje por otros activos, produciendo algo que tenga valor para la comunidad o por su aplicación a la cancelación de obligaciones.

Los activos incluidos en los Estados Contables del Sector Público requieren dos condiciones: tener derecho de propiedad legal o económica, y tener valor económico. Asimismo, se clasifican en Corrientes y No Corrientes, según su posibilidad de realización dentro del año o en ejercicios posteriores.

El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo, o el incremento del patrimonio neto.

Cualquier disminución en el beneficio económico o el potencial de servicio esperado debe ser reconocida en el mismo período en que tenga lugar. Esta disminución puede ser motivada por el deterioro físico, por su desgaste a través del uso, o por su obsolescencia.

Los derechos por cobrar derivados de la ejecución del presupuesto se reconocerán como activos cuando se hayan cumplido todos los requisitos establecidos en la normativa contable y presupuestaria que les sean aplicables.

Siguiendo los lineamientos del manual del Fondo Monetario Internacional (FMI), podemos conceptualizarlos los activos dentro de tres tipos:

de Uso General (edificios, mobiliarios, etc.)

de Infraestructura (rutas, puentes, represas, etc.)

del Patrimonio Nacional (históricos, culturales, artísticos, etc.)

## **VI.2. Pasivo**

Comprende el conjunto de obligaciones cuantificables del Ente contraídas con terceros, derivadas de hechos ya ocurridos, adquiridas en el desarrollo de su actividad financiera, económica y/o social, incluyendo asimismo contingencias de alto grado de probabilidad que se operen, que obligará a proveer fondos u otros bienes al acreedor.

La cancelación total o parcial de una obligación presente, se produce mediante la entrega de efectivo u otro activo (a satisfacción del acreedor), la prestación de un servicio, la sustitución de una obligación por otra, la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor y/o la conversión de la deuda en capital o patrimonio.

Los pasivos se clasifican en corrientes y no corrientes conforme su exigibilidad opere dentro del año o en años posteriores. En cuanto a la deuda pública se clasifica en interna y externa según la moneda de emisión del instrumento financiero (moneda nacional interna, otras monedas externas), con prescindencia del domicilio del acreedor.

Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando:

Sea probable que la entidad tenga, a su vencimiento, la obligación de entregar o ceder recursos que incorporen beneficios económicos o un potencial de servicio futuros; y su valor pueda determinarse con fiabilidad.

El registro de un pasivo debe realizarse cuando, cumpliendo con las condiciones anteriores se perfeccione la operación, de modo que la entidad adquiera la obligación de desprenderse de recursos.

El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo o de un gasto, o bien la disminución de otro, o una disminución del patrimonio neto.

Las obligaciones por pagar derivadas de la ejecución del presupuesto se reconocerán como pasivos cuando se hayan cumplido todos los requisitos establecidos en la normativa contable y presupuestaria que les sean aplicables.

### **VI.3. Patrimonio Neto**

Representa la diferencia entre el Activo y el Pasivo de una entidad, comprendiendo las transferencias y contribuciones de capital recibidas del Sector Público No Financiero y la diferencia neta entre los Ingresos y Gastos producidos durante el ejercicio, más la acumulación de los resultados de ejercicios anteriores.

Dentro del ámbito del Sector Público No Financiero, el Patrimonio Neto se denomina Hacienda Pública para la Administración Central y Patrimonio Institucional para el resto de las entidades que integran el sector descentralizado y empresarial.

#### **VI.3.1. 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, revalúo de activo fijo, variaciones patrimoniales, otras reservas, como así también la acumulación de los resultados de ejercicios anteriores y el resultado de cada ejercicio configura la denominación Hacienda Pública.

#### **VI.3.2. 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, reservas, revalúo de activo fijo, variaciones patrimoniales, otras reservas, el resultado del ejercicio y la acumulación de los resultados de los sucesivos ejercicios fiscales, conforman el denominado patrimonio institucional.

### VI.3.3. 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.

#### **VI.4. Ingresos y Gastos Presupuestarios**

El ingreso se reconocerá de acuerdo al principio de devengado y la normativa contable y presupuestaria aplicable. Supone el reconocimiento del deudor presupuestario, y simultáneamente el de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo.

El reconocimiento de un ingreso como percibido supone la materialización de su cobro en forma de efectivo o de otros recursos disponibles o en una disminución de una obligación presupuestaria.

El gasto se reconocerá de acuerdo al principio de devengado y la normativa contable y presupuestaria aplicable. Supone el reconocimiento de la obligación presupuestaria, y simultáneamente el de un activo, o de un gasto, o bien la disminución de otro pasivo.

El reconocimiento de un gasto como pagado supone la materialización de su desembolso en forma de efectivo o de otros recursos disponibles o en una disminución de un deudor presupuestario.

##### **VI.4.1 Ingresos**

Comprenden los diversos ingresos que se obtienen a través de la gestión del Ente, producidos a lo largo del período contable por operaciones de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, que incrementan el patrimonio de la entidad, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos.

Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación, incluyendo entre otros los obtenidos por 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.

Los ingresos se reconocerán en el estado de resultados cuando se produzca un incremento de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea mediante un incremento en los activos o una disminución en los pasivos, y cuya cuantía pueda medirse con fiabilidad.

El reconocimiento de un ingreso conlleva el registro simultáneo de un activo (o de un incremento del mismo) o la eliminación o disminución de un pasivo.

Los ingresos se consideran devengados cuando la entidad haya realizado, de forma sustancial, aquello que resulta necesario para adquirir el derecho a percibir dichos ingresos.

#### VI.4.2 Gastos

Son erogaciones provenientes de la gestión del ente, producidas a lo largo del período contable, por operaciones de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, como consecuencia de la variación de los activos, y la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado disminuciones en el patrimonio neto.

Los gastos se reconocerán en el estado de resultados cuando se produzca una disminución de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea mediante una disminución en los activos o un aumento en los pasivos, y cuya cuantía pueda medirse con fiabilidad.

El reconocimiento de un gasto implica el registro simultáneo de un pasivo (o de un incremento del mismo) o la eliminación o disminución de un activo.

El reconocimiento de una obligación, sin registrar simultáneamente un activo relacionado con la misma, implica la existencia de un gasto, que debe reflejarse en el estado de resultados cuando se reconoce aquella obligación.

Los gastos se consideran devengados cuando la entidad haya cumplido con un proceso de consumo de productos o servicios.

Los gastos basados en estimaciones deben tratarse de acuerdo con la característica de representación fiel.

### **VII. Estados Contables, Notas Anexas e Información Complementaria**

De acuerdo lo dispuesto por el artículo 87 del Decreto N° 1344/07 reglamentario de la Ley N° 24.156, se enumera el detalle de Estados Principales y Complementarios que deberían ser confeccionados, conforme la citada normativa.

### Contables

I. Situación patrimonial o Balance de la Administración Central, que consolide las cuentas o integre los patrimonios netos de los organismos descentralizados y de las entidades comprendidas en los incisos b), c) y d) del artículo 8º de la Ley N° 24.156.

II. De recursos y gastos corrientes de la Administración Central.

III. De origen y aplicación de fondos de la Administración Central.

IV. De Evolución del Patrimonio Neto de la Administración Central.

### Presupuestarios

V. De ejecución presupuestaria de recursos y gastos de la Administración Nacional.

VI. Cuenta de Ahorro - Inversión - Financiamiento de la Administración Nacional.

VII. Cuenta de Ahorro - Inversión - Financiamiento del Sector Público Nacional no Financiero.

### Otros

VIII. Estado de Situación del Tesoro de la Administración Central.

IX. Estado de Situación de la Deuda Pública.

X. Cuadro de Compatibilización Presupuestaria Contable

## **VII.1. Estados Contables Básicos**

### **VII.1.1. Estado de Situación Patrimonial o Balance General**

Este estado de valores de las posiciones de saldo de los activos y pasivos que posee un ente refleja la totalidad de los bienes y derechos de que dispone el ente y las obligaciones contraídas con terceros, exponiendo a su vez el patrimonio neto que surge como diferencia de los mismos.

Debe exponer la información sobre la estructura patrimonial del ente emisor de manera de facilitar el análisis de la solvencia de la entidad (en el corto y largo plazo) y la capacidad de generación de resultados para atender el bienestar general de la sociedad.

La información suministrada por este Estado corresponde al 31 de diciembre de cada año, en concordancia con el ejercicio financiero.

Los elementos relacionados directamente con la Situación Patrimonial o Balance General son:

- a) Activo
- b) Pasivo
- c) Patrimonio Neto

Los importes de los estados contables básicos se presentarán a dos columnas, donde en la primera se expondrán los datos del período actual y en la segunda –como información comparativa- la correspondiente al ejercicio precedente.

No se requiere la presentación de información comparativa cuando el ente no hubiera tenido la obligación de emitir el Estado donde se hubiera encontrado la información del período anterior, necesario para llevar a cabo la citada comparación.

Los mismos criterios se emplearán para preparar la información complementaria que desagregue datos de los estados contables básicos. La restante información complementaria contendrá los datos comparativos que se consideren útiles para los usuarios de los estados contables del período corriente.

Los datos de períodos anteriores se prepararán y expondrán aplicando los mismos criterios de medición contable, de unidad de medida y de agrupamiento de datos utilizados para preparar y exponer los datos del período corriente.

No obstante, los datos comparativos presentados podrán diferir de los expuestos en los estados contables originales correspondientes a sus períodos cuando, en el período corriente:

- a) corresponda la exposición de resultados que ajustan los correspondientes a ejercicios anteriores, o
- b) se produzcan cambios en las normas contables referidas al contenido y la forma de los estados contables, o
- c) se modifiquen los contenidos de los componentes de los estados contables cuya exposición sea especialmente requerida por otras normas

Cuando la aplicación por primera vez de una norma o criterio contable o la corrección de un error determine la obligación de modificar la información de períodos anteriores a exponer en forma comparativa, el ente procederá a efectuar dicha modificación, salvo que fuera impracticable determinar los efectos del cambio.

Tanto las partidas del activo como las del pasivo del ente deben segregarse en función de sus aspectos financieros

- a) Activo corriente y no corriente
- b) Pasivo corriente y no corriente

Para su presentación en el Estado de Situación Patrimonial, el activo y pasivo se deben agrupar en clases o rubros de elementos similares, atendiendo su naturaleza.

Dichos elementos agrupados en rubros deben presentarse de manera tal que ayude a evaluar la solvencia de la entidad emisora de los estados contables y la transparencia de la utilización de los fondos públicos.

La mencionada evaluación se facilita cuando:

- a) El activo y el pasivo se clasifica en corrientes y no corrientes
- b) Los créditos y las deudas corrientes se desagregan por rangos de vencimiento (por trimestre) y los no corrientes por año.

Se consideran rubro de activo corriente, al efectivo, derechos y bienes, cuya realización permitirá el pago del pasivo corriente. Asimismo, como rubro del pasivo corriente se

consideran aquellos vencidos exigibles y los que deberían ser cancelados dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de cierre de los estados contables.

### **VII.1.2. Estado de Resultado o Estado de Recursos y Gastos Corrientes**

Expone el resultado económico de la gestión del ente contable, producto del registro de la totalidad de ingresos y gastos corrientes presupuestarios y no presupuestarios ocurridos durante el ejercicio.

Este Estado debe informar sobre el desempeño del ente emisor a lo largo del período cubierto por el mismo y brindar información sobre los siguientes objetos de medición contable:

- Ingresos Corrientes y de Capital
- Gastos Corrientes y de Capital
- Otros Resultados Positivos
- Otros Resultados Negativos

---

Resultado Corriente del Ejercicio (Superávit/ Déficit)

Es imprescindible que la estructura del Estado contable a emitir por el ente permita conocer:

a) Aquellos resultados relacionados con la función básica del ente informante:

- Tributarios
- Los resultantes de la concesión o rendimientos de activos

b) Los generados por la financiación de sus actividades.

Asimismo, deben identificarse los resultados con probabilidad baja o nula de repetición en el futuro, como los generados por resultados extraordinarios u otras situaciones que no continuarían en el futuro.

### **VII.1.3. Estado de Flujo de Efectivo o Estado de Origen y Aplicación de Fondos**

Tiene por finalidad informar la totalidad de saldos efectivos y equivalentes de efectivo al inicio y al cierre del período y los flujos presupuestarios o extrapresupuestarios que ocasionaron las variaciones.

Este tipo de información permite a los usuarios de los estados contables determinar la forma en que la entidad emisora ha obtenido el efectivo o sus equivalentes que necesitaba para financiar sus actividades y la forma en que ha usado el mismo.

Se trata de un estado contable que brinda información sobre la evolución financiera del ente emisor, expuesta de modo tal que permite conocer los efectos financieros de las actividades que hubieren tenido lugar.

El recurso financiero lo constituye el total del efectivo y dinero depositado en instituciones financieras -preferentemente oficiales- junto al total de inversiones corrientes, pues ellas se transformarán en efectivo en el corto plazo.

Las mencionadas inversiones se exponen en el activo corriente y su conversión en efectivo se relaciona con la intención del ente de realizarlas en los próximos 12 meses.

#### **VII.1.4. Estado de Evolución del Patrimonio Neto**

Tiene por finalidad reflejar las modificaciones en el Patrimonio Neto del ente, entre el inicio y cierre del ejercicio, con exposición de las causas de las variaciones producidas durante el período.

Se presentará por separado las distintas partidas que integran el Patrimonio Neto: Transferencias y Contribuciones de Capital recibidas, Resultado del ejercicio y Resultado de Ejercicios Anteriores.

Asimismo, deben exponerse las transacciones y hechos que no alteran la cuantía del mismo.

Ello justifica que los objetos de medición contable a los que se refiere este estado sean:



- a) Patrimonio al inicio del período
- b) Transacciones con los propietarios
- c) Superávit/déficit del período
- d) Patrimonio al cierre del período

#### **VII 1.4.1. Ajuste a los Resultados de Ejercicios Anteriores**

Son aquellos resultados devengados en un ejercicio distinto a aquél en el que fueron reconocidos contablemente.

Proviene de la corrección de errores criterio o de cálculo y del efecto de cambios realizados en la aplicación de normas o políticas contables, con efecto retroactivo al inicio del ejercicio.

Los mencionados resultados no constituyen partidas del período corriente en que fueron reconocidos contablemente y por ello se exponen en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, corrigiendo los Resultados Acumulados al inicio.

Cuando estos resultados modificaron la medida contable del patrimonio (activos o pasivos) del ejercicio anterior, cifras que se presentan como información comparativa del ejercicio corriente, se deberán presentar corrigiendo no solo la mencionada valuación de activo o pasivo sino, además, el resultado del ejercicio anterior.

#### **VII.1.5. Estados de Ejecución Presupuestaria de Recursos y Gastos**

Los Estados de Ejecución del Presupuesto tienen como principal objetivo suministrar información sobre la gestión y el resultado del cumplimiento dado por el Poder Ejecutivo de las partidas de recursos y créditos dispuesto por el Poder Legislativo en las Leyes de Presupuesto y sus eventuales posteriores modificaciones.

##### **VII.1.5.1. Estado de Ejecución Presupuestaria de Recursos**

Debe reflejar el cálculo de recursos corrientes y de capital y fuentes financieras que por Ley de Presupuesto se estimó recaudar durante el ejercicio, con más las modificaciones

realizadas durante el mismo expuestas en forma explícita, y su ejecución en las etapas de devengado y percibido.

Además, debe exponer en valores relativos el porcentaje de ejecución de ambas etapas en relación al cálculo de recursos vigente.

#### **VII.1.5.2. Estado de Ejecución Presupuestaria de Gastos**

Debe exponer los créditos presupuestarios para gastos corrientes y de capital y para aplicaciones financieras previstas en la Ley de Presupuesto más las modificaciones operadas, permite el reflejo de la ejecución en las etapas del compromiso, devengado, mandado a pagar y pagado, según lo previsto en el marco legal de la jurisdicción. Además, se debe reflejar en valores relativos, el porcentaje de ejecución en las distintas etapas en relación al crédito vigente.

#### **VII.1.6. Cuenta Ahorro Inversión Financiamiento**

Este estado resume todos los flujos de ingresos y gastos y permite apreciar los resultados de la gestión gubernamental de un ejercicio, mostrando su financiamiento.

Está basado en la clasificación de las transacciones de acuerdo a su naturaleza económica y diferencia las categorías corrientes y de capital, así como también las fuentes y aplicaciones financieras.

Admite ser elaborado con distintas bases de registro: base presupuesto, base devengado, base caja, o combinar dos criterios como por ejemplo tomar los ingresos en base caja y los egresos en base devengado.

Resulta factible determinar diferentes resultados: económico, financiero, primario, y general o financiero neto de fuentes y aplicaciones financieras.

### **VII.2. Estados Contables Complementarios**

Cada Jurisdicción define los Estados Complementarios a utilizar, algunos de los cuales pueden ser considerados como estados internos que sirven de base para formular otros estados. A continuación se detalla los siguientes:

#### **VII.2.1. Estado de Situación del Tesoro**

Es un estado patrimonial parcial que expone a un momento dado las obligaciones corrientes o a corto plazo que deba afrontar el tesoro de un ente y los activos corrientes o a corto plazo con que cuenta para su cancelación.

El esquema considera los activos y pasivos corrientes clasificados de acuerdo a su exigibilidad.

#### **VII.2.2. Estado de Evolución de la Deuda Pública**

Este Estado es demostrativo de la composición de la deuda pública, al inicio y al cierre del ejercicio, desagregado por ente, moneda, título y préstamo.

Las variaciones producidas durante el ejercicio, se discriminan en incrementos y disminuciones, sin compensaciones entre sí, diferenciando las derivadas de la ejecución presupuestaria del ejercicio de aquellas resultantes de ajustes, diferencias de cambio u otros conceptos sin reflejo presupuestario.

#### **VII.2.3. Cuadro de Compatibilización Presupuestaria Contable**

Expone la conciliación entre el resultado presupuestario corriente del esquema A.I.F. con el que refleja el estado contable de recursos y gastos corrientes, producto de las diferencias conceptuales y metodológicas en el registro de las transacciones.

#### **VII.3. Notas anexas e información complementaria**

Las notas a los Estados Contables forman parte integrante de los mismos, y tienen por finalidad brindar información adicional y/o aclaratoria relevante respecto de hechos cuantificables o no para facilitar la comprensión por parte de los usuarios. También pueden informar respecto de acontecimientos futuros de incidencia en el desarrollo del ente.

La información complementaria debe referirse, entre otras cuestiones a:

- a) Políticas contables utilizadas
- b) Cambios previstos a dichas políticas
- c) Evolución y composición de determinados rubros de los estados contables básicos
- d) Restricciones existentes sobre activos
- e) Contingencias a la fecha de cierre de los estados contables con alto grado de probabilidad de ocurrencia y la forma en que se consideraron en los estados contables
- f) Hechos nuevos posteriores al cierre del ejercicio y que afecten significativamente el patrimonio del ente
- g) Compromisos asumidos con importancia relativa para el futuro desarrollo financiero
- h) Cuestiones que afectan la comparabilidad de la información contable
- i) Activos y pasivos no reconocidos como tales en los estados contables, causas generadoras y razones sobre su no contabilización
- j) Otros hechos que ayuden a evaluar las posibilidades del ente en relación con la sustentabilidad de generar recursos para atender compromisos sociales asumidos.

### **VIII. Reconocimiento de los elementos de los Estados Contables**

El registro o reconocimiento contable es el proceso mediante el que se incorpora un hecho económico en la contabilidad del Ente, previa verificación que éste cumple con las definiciones presentadas al definir los Elementos de los Estados Contables y su medición cumpla con las características cualitativas de la información según corresponda. Todos los hechos económicos deben ser registrados en orden cronológico y de manera oportuna.

#### *Incertidumbre en la medición*

Para reconocer una partida en los estados contables, es necesario asociarles un valor monetario. Esto implica elegir una base de medición apropiada y determinar si la medición de la partida satisface las características cualitativas, teniendo en cuenta las restricciones de la Marco Referencial Conceptual-Sector Público Nacional

información de los estados contables, incluyendo que la medición sea suficientemente relevante y fiel representación de la partida a reconocer en los estados contables.

Si existe incertidumbre en la medición puede recurrirse a estimaciones y evidencia adicional sobre las circunstancias económicas, que permitan reflejar un elemento con una medición que cumpla con la relevancia y representación fiel. Cuando a un elemento significativo no se le pueda asignar mediciones contables confiables, se deberá informar en nota anexa a los Estados Contables.

## **IX. Medición de Activos y Pasivos en los Estados Contables**

Este Capítulo detalla los criterios de medición contable que fueron mencionados al momento de definir el modelo contable.

### *Objetivo de la Medición*

La medición es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada elemento de los estados contables, de acuerdo con lo dispuesto en las normas específicas relativas a cada uno de ellos.

El objetivo es la elección de la base de medición de cada elemento de los estados contables que logre reflejar su naturaleza de forma que sea útil para la rendición de cuentas de la entidad y la toma de decisiones de los usuarios de los EC.

### *Bases de Medición y su selección*

No es posible identificar una base única que cumpla mejor el objetivo de medición a nivel de un Marco Conceptual. Por ello, el Marco Conceptual no propone una base de medición única o combinación de bases para todas las transacciones, sucesos y condiciones. El Marco Conceptual proporciona guías sobre la selección de una base de medición para activos y pasivos con el fin de cumplir el objetivo de medición.

Sin embargo, entendiendo que un solo criterio no satisface íntegramente todos los objetivos posibles ni permite alcanzar niveles máximos de utilidad en relación con la rendición de cuentas y la toma de decisiones, se han considerado diferentes criterios de valorización.

Los criterios generales de valorización son los siguientes, no obstante, en caso que las normas específicas atribuyan un criterio diferente o particular, este último prevalecerá:

### **IX.1. Medición de Activos**

Las bases de medición aplicables a los activos son las siguientes:

#### **IX.1.1. Costo Histórico**

El costo histórico de un Activo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo, así como cualquier costo directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado.

El costo histórico proporciona información relevante en términos de su valor predictivo o confirmatorio. Su aplicación es sencilla porque la información surge de la transacción realizada y está disponible. Por ello son fielmente representativos puesto que representan el costo de adquirir o desarrollar un activo sobre la base de transacciones reales.

La estimación de la depreciación y deterioro de valor usado en el modelo del costo histórico, concretamente para activos no generadores de efectivo, pueden afectar la representación fiel. Puesto que la aplicación del costo histórico generalmente refleja los recursos consumidos por referencia a las transacciones reales, las mediciones de costo histórico son verificables, comprensibles y pueden prepararse de forma oportuna.

#### **IX.1.2. Costo de Producción**

El costo de producción de un activo comprende el precio de adquisición de las materias primas, otros materiales consumibles, la mano obra y demás factores de producción directamente imputables al bien o servicio, mas una apropiación razonable de los costos indirectos relacionados con aquel, durante el período de construcción o producción.

#### **IX.1.3. Costo de Reposición**

El costo de reposición es el costo más económico en que la entidad incurriría para reemplazar el potencial del servicio del activo o los beneficios económicos incorporados al mismo (incluyendo la cantidad que le entidad recibirá de su enajenación al final de su vida útil) en la fecha de presentación.

#### **IX.1.4. Valor Neto de Realización**

El valor neto de realización de un activo es la cantidad que se puede obtener por su venta en el mercado, de manera natural o no forzada, menos los costos estimados necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución y, en el caso de los productos en proceso, los costos estimados para terminar su producción o construcción.

El valor neto de realización proporciona información que permite evaluar la capacidad financiera de una entidad, al reflejar el valor que podría recibirse por la venta de un activo.

#### **IX.1.5. Valor de Uso**

El valor de uso de aquellos activos que incorporan beneficios económicos futuros se define como el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición.

El valor de uso de aquellos activos portadores de potencial de servicio es el valor actual del activo manteniendo dicho potencial. Este valor se determina usando el enfoque del costo de reposición depreciado, el de costo de rehabilitación del activo o el de unidades de servicio.

#### **IX.1.6. Valor actual del flujo futuro neto de fondos**

El valor actual de un activo es el monto de los flujos de efectivo a recibir en el curso normal de la actividad de la entidad, actualizados a una tasa de descuento adecuada.

#### **IX.1.7. Valor razonable vía valuación técnica o modelo de revaluación**

Es la valuación realizada por expertos u organismos competentes en la materia, como por ejemplo el caso de los inmuebles que se revalúan de acuerdo a lo que determina el Tribunal de Tasación de la Nación u organismo similar.

## **IX.2. Medición de Pasivos**

### **IX.2.1. Importe Original o Costo Histórico**

El costo de un pasivo es el efectivo, o el valor de la contraprestación recibida, al momento de incurrir en el pasivo.

### **IX.2.2. Costo de Cancelación o Costo de Cumplimiento**

El costo de cancelación representa la mejor estimación de los costos en que la entidad incurriría para cumplir las obligaciones representadas por el pasivo.

### **IX.2.3. Valor actual del flujo futuro de fondos a desembolsar**

El valor actual de un pasivo es el monto de los flujos de efectivo a desembolsar en el curso normal de la actividad de la entidad, actualizados a una tasa de descuento adecuada.

## **X. Conceptos Complementarios**

Complementariamente a los fines del presente marco conceptual contable para el Sector Público Nacional se entenderá por:

### **X.1. Valor Realizable Neto**

El valor realizable neto de un activo es el monto que se puede obtener por la venta de un bien o servicio en el mercado, de manera natural o no forzada, menos los costos estimados necesarios para llevar a cabo la venta, intercambio o distribución y, en el caso de los productos en proceso, los costos estimados para terminar su producción o construcción.

### **X.2. Costo Corriente de Reposición**

El costo corriente de reposición es aquel en que la entidad incurriría al adquirir el activo en la fecha de presentación.



### **X.3 .Valor de Uso**

El valor de uso de aquellos activos que incorporan beneficios económicos futuros se define como el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición.

El valor de uso de aquellos activos portadores de potencial de servicio es el valor actual del activo manteniendo dicho potencial. Este valor se determina usando el enfoque del costo de reposición depreciado, el de costo de rehabilitación del activo o el de unidades de servicio.

### **X.4. Costos de Venta**

Son los gastos directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la entidad no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

### **X.5. Monto Recuperable**

El monto recuperable de un activo es el que resulte mayor de entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso.

### **X.6. Valor Actual de un Activo o Pasivo**

El valor actual de un activo o de un pasivo es el monto de los flujos de efectivo a recibir o pagar, respectivamente, en el curso normal de la actividad de la entidad, actualizados a una tasa de descuento adecuada.

### **X.7. Costo Amortizado de un Activo o Pasivo Financiero**

El costo amortizado de un activo financiero es el monto por el que inicialmente fue valorizado, menos los reembolsos del principal que se hubieran cobrado, más la parte imputada en los resultados del ejercicio, mediante el método de la tasa de interés efectiva, sobre la diferencia

entre el monto inicial y el valor de reembolso y menos cualquier reducción de valor por deterioro.

El costo amortizado de un pasivo financiero es el monto por el que inicialmente fue valorizado, deducidos los costos de transacción, en su caso, menos las amortizaciones de la deuda que se hayan producido, más o menos, la parte imputada en los resultados del ejercicio, mediante el método de la tasa de interés efectiva, de la diferencia entre su monto inicial y su valor de reembolso.

La tasa de interés efectiva -también denominada tasa anual equivalente- se define como el tipo de actualización que iguala exactamente el valor contable de un activo o un pasivo financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas futuras por riesgo de crédito.

En su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiamiento.

#### **X.8. Costos de transacción atribuibles a un Activo o Pasivo financiero**

Son los gastos directamente atribuibles a la compra o venta de un activo financiero, o a la emisión o adquisición de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera realizado la transacción.

Entre ellos se incluyen los honorarios y comisiones pagadas a intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos notariales, impuestos y otros. Se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión y los gastos incurridos por estudios y análisis previos.

#### **X.9 Valor Contable o Valor Libro**

El valor contable es el monto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en el balance, menos, en el caso de los activos, la depreciación o amortización acumulada y cualquier deterioro reconocido.

#### **X.10. Valor Residual de un Activo**

El valor residual de un activo es la cantidad que la entidad podría obtener actualmente por su venta u otra forma de disposición, menos los costos estimados para realizar ésta, si el activo hubiese alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

La vida útil es el período durante el cual se espera utilizar el activo por la entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

## **XI. Marco Supletorio**

Para aquellas cuestiones no contenidas en el presente Marco Conceptual Contable, podrá ser de aplicación supletoria, en el siguiente orden:

“Marco Conceptual Contable para el Sector Público Argentino” emitido por la Asociación de Contadores Generales de la República Argentina. Resolución N° 2/19

“Marco Conceptual Para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público de la Federación Internacional de Contadores” (*Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities –IPSAS BOARD - IFAC*).

Pronunciamientos sobre la materia del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Pronunciamientos sobre la materia de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE).

**BASE DOCUMENTAL y BIBLIOGRÁFICA**

El presente marco conceptual ha sido elaborado por la Contaduría General de la Nación, teniendo en consideración diverso material bibliográfico y trabajos elaborados a tales fines, razón por la cual el agradecimiento a las hermanas Repúblicas de Chile, Paraguay y Colombia, por su colaboración.

Entre el material bibliográfico y documental utilizado como marco referencial, se detalla a modo indicativo, los siguientes:

- Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.
- Decreto N° 1344/07 – Reglamentario de la Ley N° 24.156.
- Resolución N° 25/95 de la Secretaría de Hacienda de la Nación Argentina – Principios de Contabilidad y Normas Generales de Contabilidad para el Sector Público Nacional.
- Marco Conceptual y Normas de Contabilidad para el Sector Público Nacional – Contaduría General de la Nación y Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Buenos Aires (Proyecto Secretaría de Hacienda de la Nación – PROFIP II).
- Resolución N° 2/19 de la Asociación de Contadores Generales de la República Argentina. Marco Conceptual Contable para el Sector Público Argentino.
- Manual de Contabilidad para el Sector Público Nacional. Contaduría General de la Nación
- Normas de Cierre de Cuentas para la elaboración de la Cuenta de Inversión del Sector Público Nacional – Resoluciones de la Secretaría de Hacienda 1993 a 2019.
- Circulares Contaduría General de la Nación.
- Cuentas de Inversión 1993 a 2018 Contaduría General de la Nación
- Manual de Cierre de Cuentas – Disposición N° 71/10 Contaduría General de la Nación
- El Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Gubernamentales y de las Empresas Públicas. Contaduría General de la Nación de la República del Paraguay.
- Normativa del Sistema de Contabilidad de la Nación – Contraloría General de la República de Chile.
- Marco Conceptual para la Contabilidad Pública – España

- Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública - Contaduría General de la Nación República de Colombia.
- Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera - Contaduría General de la Nación República de Colombia.
- Contabilidad Gubernamental en América Latina y Convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad –Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL) y Banco Interamericano de Desarrollo (BID).
- Manual de Estándares Internacionales de Contabilidad - International Public Sector Accounting Standard Board (International Federation of Accounting –IFAC-).
- Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas – (2014) Fondo Monetario Internacional.
- The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities –International Public Sector Accounting Standards Board.
- IPSAS Explained – Tomas Müller-Marqués Berger –Ernst & Young GmbH
- Government Finance Accounting and Management. James i. Chang
- La NICSP en su Bolsillo – Deloitte Consulting – 2017
- Las IFRS en su Bolsillo – Deloitte Consulting - 2015
- Balance Social –María Laura Leguizamón y Carlos Luis García Casella – Revista SIGEN – Octubre 2012- Revista N° 5



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional  
2019 - Año de la Exportación

**Hoja Adicional de Firmas**  
**Informe gráfico**

**Número:**

**Referencia:** Anexo I - Marco Conceptual Contable para el Sector Público Nacional

---

El documento fue importado por el sistema GEDO con un total de 69 pagina/s.