

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Instituto de Investigaciones y Estudios Contables

**26º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 16º Simposio
Regional de Investigación Contable**

- **Eje temático: Sector público, e-government y accountability**

**Título del trabajo: CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL. Nuevo Marco Conceptual de las normas
contables para el Sector Público**

PAHLEN, Ricardo José M rpahlen@sinectis.com.ar

CAMPO, Ana María ana.campo@fce.uba.ar

3 de diciembre de 2020 –La Plata

INDICE

1. INTRODUCCION

2. NECESIDAD O NO DE CONTAR CON UN MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS CONTABLES DEL SECTOR PUBLICO

3. LOS RECURSOS NATURALES Y CULTURALES Y EL MARCO CONCEPTUAL

4. LOS CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO Y DEFINICION DE LOS ELEMENTOS DE LA INFORMACION CONTABLE

5. CONCLUSIONES

RESUMEN

La disciplina contable se vincula estrechamente con la realidad económica, y esta realidad ha sufrido cambios importantes a través del tiempo, por lo que también la contabilidad ha evolucionado, para adaptarse al nuevo mundo y poder seguir cumpliendo su objetivo: la emisión de informes útiles a los usuarios. Por lo tanto, pensar estrictamente en la información patrimonial es obsoleto, interesa el hecho contable ocurrido con sus consecuencias en el patrimonio económico-social y ambiental.

La Cuenta de Inversión de la Administración Pública Nacional es representativa del acto correspondiente a la obligación de los gobiernos de rendir cuentas de lo actuado. Es decir que la obligación de rendir cuentas existe y la mencionada Cuenta de Inversión representaría el medio utilizado para su cumplimiento, al constituir el informe detallado de toda la gestión del Gobierno: cuanto recaudó, cómo aplicó los recursos, las obras encaradas, el endeudamiento asumido para llevar adelante el plan de gobierno y los compromisos cancelados, de forma tal que pueda evaluarse la gestión.

Consideramos un avance para el segmento de la contabilidad gubernamental la definición del Marco Conceptual Contable para el Sector Público Nacional, que por Disposición Nro. 24 de la Contaduría General de la Nación (CGN) del 5 de diciembre 2019, actualiza conceptos perimidos de la Resolución 25/95 SH. Asimismo, en ese mismo acto se aprueban contenidos mínimos de los modelos de estados contables y de los estados presupuestarios contables.

El concepto de activo está en franca evolución con respecto a la conceptualización efectuada por la Res 25/95 SH, y no deja de sorprendernos las palabras incluidas en el Prólogo de la Disposición Nro. 24 CGN cuando indica “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“. Tal afirmación nos extrañó por cuanto no se ha hecho mención alguna a bibliografía anterior cuando los autores del presente trabajo sostienen el reconocimiento, medición y revelación de los recursos naturales desde 1992 y cuyo pensamiento diera origen al informe que el Contador General de la Nación citara en el Prólogo de la citada Disposición sin referirse a autoría alguna.

Si bien entendemos que se debió denominar Marco Conceptual de las Normas Contables para el Sector Público Nacional, a pesar de su título, estimamos que permitirá a futuro la emisión de dichas normas para la confección de la Cuenta de Inversión y el reconocimiento del patrimonio natural y cultural.

Las exigencias de un Sector Público más moderno han llevado a aceptar una evolución de los sistemas contables y así satisfacer necesidades de información de los usuarios que les interesa no solo la gestión presupuestaria sino la arista económico-financiera y la economía, eficacia y eficiencia en la gestión de los servicios prestados.

Palabras clave: Contabilidad gubernamental- Marco Conceptual de las Normas Contables para el Sector Público- Recursos naturales y culturales

CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL. Nuevo Marco Conceptual de las normas contables para el Sector Público

1. INTRODUCCION

La contabilidad nace y se desarrolla eminentemente vinculada a una concepción legalista, asociándose la primera etapa de la disciplina con la finalidad del registro, donde el objetivo consistía en mostrar información sobre la situación del propietario. A finales de los años sesenta, el enfoque cambia, pasándose de un mero control de la gestión y medición del beneficio – que muestra el pasado- a la visión de la utilidad de la información para la toma de decisiones, donde la información ayuda a ver el futuro.

El objetivo de la contabilidad ha evolucionado y hoy se lo caracteriza en un sentido más amplio, como sinónimo de “información”, siempre que sea “útil” para las decisiones que deben tomar sus usuarios; la simple información patrimonial está obsoleta, interesa el hecho contable ocurrido con sus consecuencias en el patrimonio económico-social y ambiental.

La disciplina se vincula con la realidad económica, como uno de los elementos fundamentales que la constituyen y esta realidad ha sufrido cambios importantes a través del tiempo, por lo que también la contabilidad ha evolucionado, para adaptarse al nuevo mundo y poder seguir cumpliendo su objetivo: la emisión de informes que sean de utilidad a sus usuarios.

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

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

El producto final de la contabilidad -cualquiera sea la especialidad- debe cumplir con un objetivo y es el de suministrar información útil que refleje la realidad y el comportamiento social

del ente. Si consideramos que la contabilidad patrimonial se refiere a una especialidad que, para la elaboración de informes, requiere de la consideración de normas, el desafío radica en encontrar el camino para resolver las dificultades actuales relacionadas principalmente con el reconocimiento y medición de activos intangibles, pues los elementos patrimoniales tangibles pierden significatividad en la valoración del ente en su conjunto. Similar reflexión deberíamos efectuar sobre el producto final de la contabilidad gubernamental.

La contabilidad gubernamental se constituye en pieza fundamental para la evaluación de la gestión y el control de los recursos públicos

En lo que respecta al sector público, con la promulgación de la Ley de Administración Financiera y Control del Sector Público Nacional (LAF) N°. 24156) surgió un avance cualitativo y cuantitativo muy importante: se aprobaron los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para el Sector Público Nacional –Resolución N° 25 /95 de la Secretaria de Hacienda (SH), impulsados por el órgano rector del sistema de contabilidad, la Contaduría General de la Nación.

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

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

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

Es por ello que resulta un avance para el segmento de la contabilidad gubernamental la definición del Marco Conceptual Contable para el Sector Público Nacional, por Disposición Nro. 24 CGN del 5 de diciembre 2019¹, actualiza conceptos perimidos de la Resolución 25/95 SH. Asimismo, en ese mismo acto se aprueban contenidos mínimos de los modelos de estados contables y de los estados presupuestarios contables.

2. NECESIDAD O NO DE CONTAR CON UN MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS CONTABLES DEL SECTOR PUBLICO

¹ <https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/dispo-24-di-2019-108195118-apn-cgnmha.pdf>

Un Marco Conceptual (MC) de las normas contables constituye un sistema de conceptos básicos, donde se consensuan cuestiones contables fundamentales que servirán de guía para la elaboración posterior de las normas contables particulares en materia de reconocimiento, medición y exposición.

Este sistema de conceptos básicos, procura identificar la naturaleza, el objeto, el propósito y el contenido de manera amplia de los informes de propósito general, así como las características cualitativas que debe contener la información contable.

El mencionado MC –en el sentido de conjunto de principios y criterios subyacentes aplicables a la elaboración de información contable - deviene en un instrumento necesario, incluso ineludible, para proceder al análisis, estudio y comprensión de las relaciones que regulan el sistema de representación contable.

“Un marco conceptual puede definirse como un soporte teórico de la normalización contable que, apoyándose en la teoría general de la Contabilidad, desarrolla, mediante un itinerario lógico-deductivo, los fundamentos conceptuales de la información financiera, al objeto de dotar de sustento racional y, en consecuencia, de congruencia lógica, a las normas contables con las que se establece aquella información.” (Tua Pereda, 1996).²

Un Marco Conceptual debería definir y por ende ayudar a decidir y a explicar el camino que se ha decidido tomar, consensuando cuestiones contables básicas fundamentales que se deberán respetar al emitir normas contables, sobre las que se confeccionarán los informes gubernamentales, entre ellas:

- a) Objetivo de los estados contables (financieros)
- b) Hipótesis básicas (Unidad de medida, Reconocimiento de las variaciones, Ente público, Ente público en actividad, Registro único de las operaciones)
- c) Características cualitativas
- d) Objeto de estudio
- e) Hecho o fenómeno contable
- f) Criterios de reconocimiento de los elementos
- g) Criterios de medición

Se podría pensar que si un MC constituye un sistema de conceptos básicos, donde se consensuan cuestiones contables fundamentales y que servirán de guía para la elaboración posterior de las normas contables particulares en materia de reconocimiento, medición y exposición de información financiera, no deberían diferir esos marcos conceptuales de las normas contables, tratándose del sector público o privado.

No obstante, debemos tener en cuenta que el sector público se distingue por una serie de características que pueden influir al momento de definir el Marco Conceptual.

Ellas son:

²Tua Pereda:¿Necesitamos un Marco Conceptual?. En ICAC (1996), págs 213 a 250.

- 1) Elementos externos a la organización como la heterogeneidad, responsabilidad o ausencia de mercado se relacionan con conceptos contables como el reconocimiento de las operaciones y algunos de los requisitos de la información, permitiendo ello justificar la necesidad de adoptar determinadas prácticas
- 2) Elementos internos a la organización o de influencia directa: se trata de características que afectan directamente los requisitos de la información contable como ser:
 - *Prestación de un servicio como objetivo prioritario
 - * Ausencia de ánimo de lucro
 - * Concepto de beneficio diferente
 - * Énfasis en la posición financiera
 - * Importancia del presupuesto y de la legalidad.

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

Cabe agregar que los estados contables o financieros son documentos importantes que le permiten a la sociedad - como sujetos pasivos - evaluar la administración responsable de los fondos públicos por parte del gobierno, relacionados con la norma presupuestaria que aprobara el órgano volitivo (Congreso Nacional). Contar con normas precisas es decisivo para exigir la rendición de cuentas a las entidades del sector público, respetando los requisitos de la información contable que deben satisfacer los informes financieros elaborados por dichas entidades y que el legislador se lo ha otorgado a la Contaduría General de la Nación.

Este último concepto justifica la importancia que, en nuestra opinión, presenta este MC de las normas contables emitido por la Contaduría General de la Nación.

El Sector Público debe asegurar que cuenta con un proceso normativo transparente y de alta calidad para ratificar la fiabilidad y utilidad de los estados contables gubernamentales. La Resolución 25/95 de la Secretaría de Hacienda contiene normas que en la actualidad se encuentran perimidas y trató de incorporar en su texto un MC, cuando ellos no representan normas contables, sino el marco para su futuro diseño.

El concepto de activo está en franca evolución con respecto a la conceptualización efectuada por la Res 25/95 SH, y no deja de sorprendernos las palabras incluidas en el Prólogo de la Disposición Nro. 24 CGN cuando indica "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". Tal afirmación nos extrañó por cuanto no se ha hecho mención alguna a bibliografía anterior cuando los autores del presente trabajo sostienen el reconocimiento, medición y revelación de los recursos naturales desde 1992 y

cuyo pensamiento diera origen al informe que el Contador General de la Nación citara en el Prólogo de la citada Disposición sin referirse a autoría alguna.

Si bien entendemos que se debió denominar Marco Conceptual de las Normas Contables para el Sector Público Nacional, a pesar de su título, estimamos que permitirá a futuro la emisión de dichas normas para la confección de la Cuenta de Inversión y el reconocimiento del patrimonio natural y cultural.

3. LOS RECURSOS NATURALES Y CULTURALES Y EL MARCO CONCEPTUAL

La Cuenta de Inversión de la Administración Pública Nacional es representativa del acto correspondiente a la obligación de los gobiernos de rendir cuentas de lo actuado. Es decir que la obligación de rendir cuentas existe y la Cuenta de Inversión representaría el medio utilizado para su cumplimiento al constituir el informe detallado de toda la gestión del Gobierno, cuanto recaudó, cómo aplicó recursos, las obras encaradas, el endeudamiento asumido para llevar adelante el plan de gobierno y los compromisos cancelados, de forma tal que pueda evaluarse la gestión.

Esencialmente es una rendición de cuentas del Poder Ejecutivo a la sociedad y refleja el grado de cumplimiento de esos objetivos revelando los aciertos y desvíos del Poder Ejecutivo en la administración de los recursos y de acuerdo con la Ley N.º 24.156, debe ser presentada al Congreso Nacional antes del 30 de junio del año siguiente al que ella corresponda.

La mencionada rendición de cuentas, no tiene carácter patrimonial sino político, por cuanto el Congreso aprueba o no la gestión, tratándose de una rendición de cuentas de la gestión, sin embargo enfatizamos su importancia por cuanto señala los resultados concretos obtenidos y permite comparar y evaluar el impacto de las acciones de gobierno encaradas y quizás ello sucede así por cuanto solo cumple fines legales al no contemplar el universo de los recursos administrados.

Un sistema contable e informes gubernamentales sólidos son esenciales para una buena gobernabilidad, para mejorar la eficiencia de los presupuestos y contribuir a la estabilidad fiscal.

En el año 2001 el FMI sostuvo que una adecuada contabilidad es esencial para la transparencia, la rendición de cuentas y la toma de decisiones por parte de los gestores públicos. Cabe agregar un documento titulado Fiscal Transparency, Accountability and Risk,³ donde el FMI resaltó la gravedad y el alcance de las insuficiencias actuales en los informes fiscales y la rendición de cuentas de los gobiernos, subrayando también los inmensos riesgos asociados con estas deficiencias. Y de ello ya transcurrieron casi 20 años.

La contabilidad financiera (patrimonial) tradicional se centró en el cumplimiento de la legalidad y la contabilidad gubernamental no fue la excepción, pues estuvo dominada por la figura del presupuesto y enfocada primordialmente al cumplimiento de la legalidad y la rendición formal de

³ INTERNATIONAL MONETARY FUND Fiscal Transparency, Accountability, and Risk Prepared by the Fiscal Affairs Department in collaboration with the Statistics Department Approved by Carlo Cottarelli August 7, 2012
www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2016/12/31/Fiscal-Transparency-Accountability-and-Risk-PP4709

cuentas. Ello en el siglo XXI resulta insuficiente para el cumplimiento de los objetivos a los que se enfrentan los administradores del sector público.

Al respecto, Chan ⁴ distingue en su trabajo la contabilidad gubernamental de la financiera en entes privados, donde diferencia objetivos de ambos informes contables.

Por supuesto que coincidimos que los informes, producto final de la contabilidad financiera, tienen por objetivo medir el patrimonio y cuantificar resultados en una organización con fines de lucro, mientras que los informes gubernamentales presentan información útil cuando satisface los requerimientos de los cuerpos legislativos, de fiscalización y de la ciudadanía toda, no obstante, internamente también deben ayudar en la gestión y control patrimonial.

Asimismo, Pahlen y Campo⁵ comentaban su anhelo sobre *“una reforma de la normativa contable gubernamental que transforme al actual sistema contable no integral a otro que suministre información sobre la totalidad de los recursos (activos), sus fuentes de financiación (pasivos) y sus cambios cuantitativos (ingresos y gastos) así como otros cambios en el patrimonio pues ello ayuda a obtener informes más útiles para la toma de decisiones”* y ello llegó, por lo menos con las definiciones que efectúa este Marco Conceptual.

En este sentido el mencionado Marco Conceptual 2019 que debería servir de base en el futuro para diseñar normas en materia de reconocimiento, medición y exposición, manifiesta que:⁶ *“...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.”*

Agregando luego: *“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 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*

⁴ James L. Chan (2010) Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards, Public Money & Management, 23:1, 13-20, DOI: [10.1111/1467-9302.00336](https://doi.org/10.1111/1467-9302.00336)

⁵ Ricardo Pahlen y Ana M Campo (2018) La utilidad de la información contable gubernamental. XII Simposio de Contabilidad y Auditoría del Extremo Sur. Ushuaia, Tierra del Fuego

⁶ Anexo I de la Disposición 24 CGN (2019) https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/anexo_i_-_disposicion_24.pdf

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”.

4. LOS CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO Y DEFINICION DE LOS ELEMENTOS DE LA INFORMACION CONTABLE

Los criterios de reconocimiento de los elementos de la información contable dependerán de los atributos que se necesite observar, vale decir, que al diseñar el sistema de información se deberá definir el o los aspectos de la realidad socio-económica que se quiera estudiar.

De manera general creemos que las variaciones del objeto de estudio deben reconocerse teniendo en cuenta la esencia de su naturaleza, más que otros atributos que pudieran estar presentes que:

- a) Tengan capacidad de modificar esa esencia; y
- b) Puedan ser susceptibles de medición objetiva.

Cuando las características del objeto de estudio hayan dejado de existir, debe reconocerse contablemente. Tanto el reconocimiento, como la baja que afectan a los elementos integrantes del objeto de estudio se deben aplicar de manera uniforme a lo largo del horizonte temporal.

La incidencia en el patrimonio del ente respecto de las transacciones y, consecuentemente, el registro de los hechos económicos y financieros, debe ser determinada conforme a un criterio ecuaníme con relación a las diferentes partes interesadas.

Al respecto, entendemos como **Activo**: a un recurso económico actual controlado por el ente público como resultado de hechos del pasado y está integrado por:

- el conjunto de bienes con valor de cambio o de uso, del dominio público y privado, no importando si son de propiedad del ente e interesando que esté su disposición a cargo de los entes públicos, como consecuencia de hechos ya ocurridos, y
- derechos cuantificables, derivados de transacciones o de hechos propios del ente, capaces de producir ingresos económico-financieros aptos para la cancelación de obligaciones.

El mencionado control del recurso económico se presenta si el ente público –en virtud de la normativa para la aplicación de los mismos- posee la competencia para dirigir la aplicación del mencionado recurso, de modo de obtener los beneficios que fluyen de éste para ser vertidos a la comunidad.

En tal sentido, la definición contenida en la Disposición Nro. 24 CGN prescribe como activo al “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.”

Por supuesto que consideramos este concepto de activo en franca evolución con respecto a la conceptualización efectuada por la Res 25/95 SH, y no deja de sorprendernos las palabras incluidas en el Prólogo de la Disposición Nro. 24 CGN cuando indica “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“. Tal afirmación nos extrañó por cuanto no se ha hecho mención alguna a bibliografía anterior cuando los autores del presente trabajo sostienen el reconocimiento, medición y revelación de los recursos naturales desde 1992 y cuyo pensamiento diera origen al informe que el Contador General de la Nación citara en el Prólogo sin referirse a autoría alguna.

Cabe agregar que si bien entendemos que se debió denominar Marco Conceptual de las Normas Contables para el Sector Público Nacional, a futuro permitirá la emisión de dichas normas para la confección de la Cuenta de Inversión que debería reconocer el patrimonio natural y cultural.

Las exigencias de un Sector Público más moderno imaginamos que ha llevado a aceptar una evolución de los sistemas contables y así satisfacer necesidades de información de los usuarios que les interesa no solo con la gestión presupuestaria sino la arista económico-financiera y la economía, eficacia y eficiencia en la gestión de los servicios prestados.

La característica esencial de un MC es su indiscutible orientación hacia la satisfacción de las necesidades de los usuarios, quedando incorporada en la concepción de lo que se ha dado en llamar el paradigma de la utilidad de la información.

La información producida por la contabilidad debe ser eficaz y eficiente, de modo tal que sirva para satisfacer razonablemente las necesidades de los diferentes usuarios de la misma, relativas a la gestión del ente.

Sobre la base de ese enfoque de la “utilidad” para los usuarios tipo, la CGN elaboró el Marco Conceptual y entre los requisitos de la información de los estados contables menciona el de pertinencia. Asimismo, entre los usuarios, incluye a 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.

Si bien el concepto de responsabilidad social escapa de los alcances de este enfoque de utilidad de la información contable”, la forma en que el ente público administra los recursos generó la necesidad del cambio en la terminología contable adoptada por el MC en la definición de activo. La contabilidad financiera (patrimonial) centra su atención en el patrimonio, pues lo debe representar y medir, respetando requisitos de la información contable como el de integridad y utilidad, y frente a este concepto de responsabilidad social pueden aparecer nuevos activos intangibles, en este caso para el ente público.

5. CONCLUSIONES

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

La Contaduría General de la Nación, como órgano rector, tiene a su cargo la elaboración de normas contables generales y particulares para el Sector Público en materia de reconocimiento, medición y exposición de activos, pasivos y resultados relacionados, en un todo de acuerdo con lo establecido en la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24156. Para ello es imprescindible contar con un Marco Conceptual que debería ser respetado en oportunidad de la emisión de las normas contables o ayudar a la resolución de problemas de reconocimiento, medición y exposición contable que no estuvieran específicamente previstos en ellas.

Es de destacar que la contabilidad gubernamental registra los servicios que se brindan a la comunidad, bajo un concepto de bienestar general, en base a los aportes de los sujetos pasivos que contribuyen a la atención de las necesidades públicas. Por tal razón presenta un enfoque eminentemente financiero, que obliga al órgano rector del sistema de contabilidad, confeccionar la Cuenta de Inversión en base a dichos conceptos. No obstante ello, y teniendo en cuenta el valor económico de los recursos naturales y culturales que se encuentran a disposición de la comunidad y que son administrados por el Estado (nacional, provincial o municipal), consideramos de suma importancia incorporar datos relacionados con ellos, como información complementaria, por lo menos cuando no sean objetivamente medibles y por lo tanto no reconocidos como activo, permitiéndole al legislador conocer objetivamente las potencialidades con que cuenta el país.

Por ello resulta un avance para el segmento de la contabilidad gubernamental la definición del Marco Conceptual de las normas contables para el Sector Público Nacional (Disposición Nro. 24 CGN del 5 de diciembre 2019), que actualiza conceptos perimidos de la Resolución 25/95 SH. Asimismo, en ese mismo acto se aprueban contenidos mínimos de los modelos de estados contables y de los estados presupuestarios contables.

El concepto de activo está en franca evolución con respecto a la conceptualización efectuada por la Res 25/95 SH, y no deja de sorprendernos las palabras incluidas en el Prólogo de la Disposición Nro. 24 CGN cuando indica “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”. Tal afirmación nos extrañó por cuanto no se ha hecho mención alguna a bibliografía anterior cuando los autores del presente trabajo sostienen el reconocimiento, medición y revelación de los recursos naturales desde 1992 y cuyo pensamiento diera origen al informe que el Contador General de la Nación citara en el Prólogo de la mencionada Disposición sin referirse a autoría alguna.

Si bien entendemos que se debió denominar Marco Conceptual de las Normas Contables para el Sector Público Nacional, entendemos que permitirá a futuro la emisión de dichas normas

para la confección de la Cuenta de Inversión, donde se debería reconocer también el patrimonio natural y cultural.

Las exigencias de un Sector Público más moderno imaginamos que ha llevado a aceptar una evolución de los sistemas contables y así satisfacer necesidades de información de los usuarios que les interesa no solo con la gestión presupuestaria sino la arista económico-financiera y la economía, eficacia y eficiencia en la gestión de los servicios prestados.

