



**ESPECIALIZACIÓN EN CONTABILIDAD SUPERIOR Y
AUDITORÍA**

TRABAJO FINAL

**“SISTEMA DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y SU INTERRELACIÓN CON
EL SISTEMA PRESUPUESTARIO EN EL SECTOR PÚBLICO
NACIONAL”**

AUTOR:

CRA. MARÍA VICTORIA GUGLIELMONE

TUTOR:

CRA. ANA ROBLES

Córdoba, Junio de 2018



Sistema de contabilidad pública y su interrelación con el sistema presupuestario en el sector nacional by Guglielmone, María Victoria is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

AGRADECIMIENTOS

- Primero agradecer a mi tutora de tal trabajo, Cra. Ana Robles por su esfuerzo, dedicación, paciencia, conocimientos compartidos y tiempo.
- Luego, me gustaría agradecer al Asesor Metodológico, el Dr. Juan Alberto Arguello por su dedicación y correcciones.
- Por último, a la Directora de la Carrera Cra. Eliana Werbin por su acompañamiento y motivación a lo largo de este Trabajo.
- A la Escuela de Graduados de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNC, institución en la que obtuve título de carrera de grado y que luego me permitió seguir capacitándose con sus carreras de Posgrado.

DEDICATORIA

- A mi familia, mis padres Hugo y Marcela y mis hermanos Nicolás y Magui, quienes son mis pilares y siempre me motivaron a seguir adelante, apoyándome en todas mis decisiones.
- A mis afectos y amigos, algunos colegas, que me acompañaron a lo largo de este proceso ya que son la familia que uno elige.

RESUMEN

Este trabajo tiene por objetivo exponer el tratamiento contable en el sector público nacional luego de la derogación de la Ley de Contabilidad y la posterior promulgación de la Ley de Administración Financiera N° 24.156. Dicha Ley regula los sistemas contables, presupuestario, de tesorería y de crédito público del Sector Público Nacional. Hay una permanente interacción de tales sistemas ya que el Poder Ejecutivo confecciona año tras año la Ley de Presupuesto, donde se encuentran plasmados sus objetivos. El Congreso es quien aprueba tal Ley y partir de la formulación y aprobación del presupuesto surgen las necesidades de financiamiento del Estado que se satisfacen a través de la recaudación de tasas e impuestos o emitiendo deuda pública, interna o externa. Los responsables de tal financiación son los Sistemas de Tesorería y Crédito Público. Por último, el Sistema de Contabilidad Gubernamental registra y ordena todas las operaciones resultantes de la ejecución presupuestaria de modo de proveer información para la evaluación de la gestión. Tanto un sistema de contabilidad pública como privada reflejan transacciones por ingresos y egresos de un ente durante un período determinado, pero es el estricto ánimo de lucro de la empresa privada y la búsqueda del equilibrio en el sector público lo que los distingue.

Palabras clave: Sector Público Nacional (SPN), Contabilidad gubernamental, Ley de Administración Financiera, recursos, gastos.

ABSTRACT

The purpose of this work is to expose the accounting treatment in the national public sector after the repeal of the Accounting Law and the subsequent promulgation of the Financial Administration Law N° 24,156. This Law regulates the accounting, budgetary, treasury and public credit systems of the National Public Sector. There is a permanent interaction of such systems since the Executive Branch draws up the Budget Law year after year, where its objectives are reflected. The Congress is the one that approves such Law and from the formulation and approval of the budget arise the financing needs of the State that are satisfied through the collection of taxes and fees or issuing public debt, internal or external. Those responsible for such financing are the Treasury and Public Credit Systems. Lastly, the Government Accounting System registers and orders all the operations resulting from the budget execution in order to provide information for the evaluation of the management.

Both a public and private accounting system reflect transactions for income and expenses of an entity during a given period, but it is the strict profit motive of the private company and the search for balance in the public sector that distinguishes them.

Key words: National Public Sector (SPN), Government Accounting, Financial Administration Law, resources, expenses.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. METODOLOGÍA.....	5
3. RESULTADOS Y DISCUSIÓN.....	6
1. Estudio exploratorio sobre la Ley de Administración Financiera y de los sistemas de control del Sector Público Nacional N°24.156	6
Ley de Administración Financiera y de los sistemas de control del Sector Público Nacional N°24.156.....	6
Disposiciones generales.....	9
2. Estudio exploratorio de las relaciones existentes entre los sistemas contable y presupuestario en la Administración Pública Nacional dentro de la Ley N°24.156	12
Del Presupuesto de la Administración Nacional.....	12
Del cierre de Cuentas.....	16
La Cuenta de Ahorro-Inversión-Financiamiento.....	17
Tabla 1 Relación entre el esquema AIF y el Balance.....	19
Competencias de la Contaduría General de la Nación.....	22
3. Estudio comparativo sobre los sistemas contables aplicables a las empresas privadas con los que se aplican al sector público.....	25
Tabla 2 Diferencias entre sistemas de contabilidad privada y pública.....	29
4. CONCLUSIONES.....	30
5. BIBLIOGRAFÍA.....	32

1- INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente trabajo es analizar el tratamiento de la contabilidad en el ámbito del sector público, sus interrelaciones con los otros sistemas de administración financiera y sus diferencias y semejanzas con la contabilidad del sector privado en el territorio de la República Argentina. Se analizará específicamente la correspondiente interacción entre el Sistema de Contabilidad y el Presupuestario de la Administración Pública Nacional para lo cual se profundizará sobre la actual Ley de Administración Financiera 24.156 en el ámbito nacional.

Contabilidad Pública y Administración Financiera Gubernamental son términos estrictamente equivalentes si lo vemos desde el punto de vista de su objeto, por lo que a lo largo del trabajo los trataremos indistintamente. Se define a la **Contabilidad pública o administración financiera gubernamental** como el *conjunto de técnicas de administración de los flujos de ingresos y egresos estatales*. Tanto para el sector público como el privado rige el principio de escasez entendido como la existencia de recursos limitados para necesidades ilimitadas. Tal principio adquiere mayor relevancia en el sector público, debido a que los recursos que se administran provienen de la sociedad y deben ser administrados eficientemente. Aquí las decisiones no son de mercado sino de naturaleza política (Las Heras, José María 2006).

El ámbito de la administración financiera demanda la aplicación de un conjunto de técnicas de naturaleza económica en función de objetivos políticos. Como señala Iturrioz en 2006 *“el estudio de la economía gubernamental, esto es de la corriente de recursos y gastos públicos, analizando en general aspectos económicos, institucionales y técnicas de instrumentación y en particular su incidencia sobre los niveles de actividad económica, distribución del ingreso y estabilidad del nivel general de precios, constituye el objeto de las finanzas públicas”*.

El Estado es una organización representativa de los intereses de la comunidad en función del bien común. El ámbito de la administración financiera demanda la aplicación de un conjunto de técnicas de naturaleza económica en función de objetivos políticos.

La administración financiera o contabilidad pública es una técnica dependiente de las finanzas públicas y, por lo tanto, la real manifestación de la incidencia económica y financiera sobre la hacienda estadual debe ser medida con criterio material (o económico) y no meramente juricista. Esto no significa negar el principio de legalidad de los actos de gobierno ya que la legislación formaliza, como ha ocurrido con la ley 24.156, dichos principios económicos por el poder de imperio del que se encuentra revestido el Estado.

La Ley 24.156 establece que la administración financiera abarca el proceso de captación de recursos por parte del Estado, su sistema de recaudación y su consiguiente aplicación a los respectivos gastos que harán posible la concreción de objetivos por parte del Estado.

Asimismo, deben destacarse los criterios contables a la hora de imputar los recursos y gastos del Estado. Uno de los aspectos más controvertidos de las reformas iniciadas en 1991 es el de la aplicación del principio del devengado para gastos, sin perjuicio de reconocer las dificultades en el tratamiento contable del devengado para el caso de los ingresos públicos. Así, el artículo 31 de la LAFCO (Ley Administración Financiera y Sistemas de Control) señala que “se considera gastado un crédito y por lo tanto ejecutado el presupuesto de dicho concepto, cuando queda afectado definitivamente al devengarse un gasto”.

El criterio de imputación contable del devengado adoptado por la ley es similar al aplicable en cualquier hacienda privada por ser el momento ineludible en que se afecta su patrimonio (cuando efectivamente recibe el bien o servicio). El devengado de gastos implica que cuando se genera una

obligación de liquidar, por ejemplo, a un proveedor una suma de dinero por un servicio efectivamente recibido dentro del año fiscal, el registro de la transacción se efectuará en relación con su efectiva incidencia patrimonial, es decir, en función del principio de la realidad económica (Las Heras 2006). Por su parte, la norma “compromiso” sirve para anclar la responsabilidad legal del funcionario y del Estado, pero será el **devengado** el que efectuará la correspondiente afectación patrimonial en el momento que se produce el evento económico.

Asimismo, el sistema de contabilidad y el presupuestario guardan estrecha relación, ya que el compromiso de un gasto es sobre créditos presupuestarios y, en el caso de bienes y servicios contratados en un ejercicio (o comprometidos presupuestariamente en él) pero que, al ser recibidos después de finalizado, originan obligaciones que deben atenderse con los recursos de un ejercicio posterior al de su compromiso original, corresponde la reimputación a partidas presupuestarias del año siguiente.

Compromisos como los considerados durante la vigencia de la Ley de Contabilidad: bienes ordenados a comprar, pero no recibidos, servicios contratados para el próximo ejercicio, etcétera, en la hacienda privada no tienen incidencia en dicho ejercicio. Sólo podría expresarse este compromiso, de potencial ejecución, mediante su registro en cuentas de orden o notas aclaratorias al balance.

Cabe destacar que, en el sector público no puede hablarse de resultado económico. Esto se debe a que en el Estado no hay un *afectio societates* del lucro como en la empresa privada pero sí hay un resultado financiero que marca un criterio controlable por parte de administradores y administrados. “**Resultado financiero**” no es otro que una expresión del amplio campo económico en que el principio de escasez debe ser manifestado como instrumento fundamental de gestión en las cuentas públicas, ya sea preventivamente en el *presupuesto* o *históricamente* en la *contabilidad* (Las Heras 2008).

El objetivo del presente trabajo fue analizar el sistema de Contabilidad Pública Nacional actual, sus interrelaciones con el resto de los sistemas de administración financiera y su comparación con el sistema de contabilidad de las empresas privadas.

2- METODOLOGÍA

- **Estudio exploratorio sobre la Ley de Administración Financiera y de los sistemas de Control del sector público nacional Nº 24.156:** Se realizó haciendo un breve análisis de tal legislación, las reformas incorporadas por esta a partir de la derogada Ley de Contabilidad y los diferentes sistemas que la integran: Contable, Presupuestario, de Tesorería y de Crédito Público.
- **Estudio exploratorio de las relaciones existentes entre los sistemas contable y presupuestario en la Administración Pública Nacional dentro de la Ley 24.156:** Se refiere a analizar las diferentes conexiones y relaciones que mantienen tales sistemas entre sí en el ámbito público, sus causas y su permanente interacción.
- **Estudio comparativo del tratamiento contable aplicable a las empresas privadas con el que se aplica al sector público:** se llevó a cabo comparando el tratamiento contable que reciben en el ámbito público los flujos de ingresos, egresos, su registro, exposición, resultados y análisis del resultado financiero del Estado vs el Resultado Económico y tratamiento contable en una empresa privada con fines de lucro.

3- RESULTADOS Y DISCUSIÓN

1)- Estudio exploratorio sobre la Ley de Administración Financiera y de los sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156.

1.1. Ley de Administración financiera y de los sistemas de control del Sector Público Nacional N°24.156.

La Ley N° 24.156 regula la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional, derogando la anterior Ley de Contabilidad. Constituye el marco regulatorio para el tratamiento contable de los recursos, erogaciones y patrimonio del Estado, de la misma forma que las NIIF y las NCPA regulan tales tratamientos en empresas privadas. Basada en el principio de realidad económica, la ley sirve no solo para medir responsabilidades legales sino para enmarcar las decisiones en función de maximizar la función de producción pública. Sin embargo, ocurre que en la actualidad la realidad económica muchas veces supera los marcos legales vigentes, tornándolos desactualizados al momento de tomar decisiones y convirtiendo el principio en sustento primordial para reflejar, dicha realidad, en las Cuentas Públicas. *(Las Heras, José María A diez y siete años de la Ley de Administración Financiera. Reflexiones sobre la realidad actual).*

Se distinguen cinco ejes básicos de la citada Ley de Administración Financiera:

Eje 1: Comprometer los gastos solo si se tiene la seguridad de poseer los correspondientes recursos corrientes en caja (art. 34 Ley 24.156).

ARTICULO 34.- *A los fines de garantizar una correcta ejecución de los presupuestos y de compatibilizar los resultados esperados con los*

recursos disponibles, todas las Jurisdicciones y Entidades deberán programar, para cada ejercicio la ejecución física y financiera de los presupuestos, siguiendo las normas que fijará la reglamentación y las disposiciones complementarias y procedimientos que dicten los órganos rectores de los sistemas presupuestarios y de tesorería.

Dicha programación será ajustada y las respectivas cuentas aprobadas por los órganos rectores en la forma y para los períodos que se establezcan.

El monto total de las cuotas de compromiso fijadas para el ejercicio no podrá ser superior al monto de los recursos recaudados durante éste.

Esto implica que el sistema presupuestario programa la ejecución física y financiera de los créditos, evitando que los gastos que se comprometan para un ejercicio superen los recursos a recaudar (“Equilibrio en las cuentas públicas”).

Eje 2: Establecer el devengado como el momento en que las transacciones producen los impactos cuantitativos y cualitativos en el Patrimonio del ente. (art. 22 y 32 Ley 24.156).

El artículo 22 establece al devengado como el momento en el cual el gasto produce la real afectación patrimonial del ente, siendo este su criterio de registro. Asimismo, la Ley determina también el registro del momento del compromiso para afectar preventivamente un crédito y el del momento del pago, como cancelación efectiva de la obligación.

El artículo 32 dispone que el registro contable de los recursos sigue el criterio de lo percibido, es decir, la recaudación efectiva de los mismos.

Eje 3: Las disponibilidades al cierre del año tienen que ser superiores a las deudas registradas (art. 42 Ley 24.156).

ARTICULO 42.- *Los gastos comprometidos y no devengados al 31 de diciembre de cada año se afectarán automáticamente al ejercicio siguiente, imputando los mismos a los créditos disponibles para ese ejercicio.*

Los gastos devengados y no pagados al 31 de diciembre de cada año podrán ser cancelados, durante el año siguiente, con cargo a las disponibilidades en caja y bancos existentes a la fecha señalada. Los gastos mencionados en el párrafo anterior también podrán ser cancelados, por carácter y fuente de financiamiento, con cargo a los recursos que se perciban en el ejercicio siguiente.

Este artículo establece que, si al 31 de diciembre (fecha en que finaliza el ejercicio financiero del SPN) hay gastos que se comprometieron, pero no se devengaron, deberán afectarse al ejercicio siguiente, debido a que el criterio de afectación patrimonial de gastos es el del devengado. Sin embargo, si un gasto se devengó al 31 de diciembre, pero no se pagó, puede cancelarse con cargo a los recursos en caja y bancos a esa fecha pasada o con los recursos que se perciban en el ejercicio siguiente.

Las deudas a fin de año no pueden superar las disponibilidades en caja y bancos a esa fecha.

Eje 4: Imposibilidad de endeudarse más allá de lo autorizado por el Congreso ni de incrementar el déficit, ni utilizar gastos de capital para cubrir gastos corrientes, tampoco pudiendo cambiar finalidades del gasto (art. 37 Ley 24.156).

Por artículo 37 quedan reservadas al Congreso Nacional las decisiones que afecten el monto total del presupuesto y el monto del endeudamiento previsto, así como las partidas que refieran a gastos reservados y de inteligencia, siendo esta una facultad exclusiva.

Eje 5: Solo Endeudarse para inversiones tanto económicas como sociales que tengan capacidad de repago (art. 56 Ley 24.156).

Solo se permite endeudamiento por operaciones de crédito público para inversiones reproductivas, de evidente necesidad nacional o para refinanciar pasivos e intereses. Tienen que tener capacidad de repago y aprobarse por Ley. Se prohíben, asimismo, operaciones de crédito público para financiar gastos corrientes u operativos.

1.1.1. Disposiciones generales

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 (*Art. 2 Ley 24.156*).

Entre los objetivos del Estado, se espera que el Estado contribuya a reducir desigualdades en el ingreso, proveer bienes y servicios públicos, administrar los recursos del gobierno y diseñar políticas que garanticen estabilidad y crecimiento económico. Lograr estos objetivos supone no solo avanzar en sofisticación metodológica, sino también disponer de bases de datos y fuentes de información comunes y homogéneas para realizar comparaciones válidas y obtener conclusiones. Los problemas de información determinan el hecho de que los estudios agregados de eficiencia del sector público sean escasos a nivel internacional.

En general, se admite que existe una mediación entre el establecimiento de los objetivos del Estado y su eficaz cumplimiento y entre la voluntad política y su realización efectiva. Esta mediación se encuentra relacionada principalmente con la capacidad económica del Estado para cumplir metas, la cual se encuentra limitada no solo por el hecho de que el Estado pueda captar los recursos necesarios, sino también por límites de tipo organizativos. La administración financiera intenta lidiar con ambas limitaciones, a través del sistema presupuestario, cuyo objetivo es ordenar e integrar el gasto público y a través de los demás sistemas, que apuntan a brindar un marco de legalidad y transparencia a la gestión pública.

La administración financiera del SPN consta de los siguientes sistemas integrados:

- Sistema presupuestario
- Sistema de crédito público
- Sistema de tesorería
- Sistema de contabilidad

Asimismo, cuenta con sistemas de control interno y externo.

Cada uno de estos sistemas estará a cargo de un órgano rector, que dependerá directamente del órgano que ejerza la coordinación de todos ellos.

La Ley de Administración Financiera, que reemplazó a la anterior Ley de Contabilidad, tiene por objetivos, según su Art. 4:

- *Garantizar la aplicación de los principios de **regularidad financiera, legalidad, economicidad, eficiencia y eficacia** en la obtención y aplicación de los recursos públicos;* El primer principio se refiere a regular la administración financiera y los sistemas de control del Sector Público Nacional; en tanto, en el de legalidad cabe aclarar que la Ley abarca el componente financiero de la gestión, no así el componente material. La eficiencia en el sector público se refiere a la cantidad de recursos necesarios para maximizar el impacto del accionar público, en tanto su eficacia hace referencia a la capacidad del Estado para alcanzar los objetivos de política planteados. Sin embargo, eficacia y la eficiencia no son propiedades atribuibles a la administración financiera sino a la gestión pública. Una unidad ejecutora puede o no ser eficaz, y puede o no lograr alcanzar sus objetivos a través de la producción de un servicio público, esto es, de la ejecución de un programa. Del mismo modo, la eficiencia de un programa viene dada por la relación entre las metas alcanzadas y los insumos consumidos. En todo caso, la administración financiera puede considerarse eficaz si logra que el proceso de gestión pública se

realice en forma organizada, prolija y transparente. La economicidad es una medida de la eficiencia económica que relaciona el valor del producto con el valor de los factores. Mide el grado o capacidad de ahorro, así como la eficiencia del proceso productivo a partir de los recursos públicos utilizados

- **Sistematizar las operaciones** de programación, gestión y evaluación de los recursos del sector público nacional;
- *Desarrollar sistemas que proporcionen **información oportuna y confiable** sobre el comportamiento financiero del sector público nacional útil para la dirección de las jurisdicciones y entidades y para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas administrativas;* Esto procura una mayor transparencia en la gestión de la hacienda pública, permitiendo obtener la información precisa, en el momento que se la necesita, para tomar decisiones correctas.
- *Establecer como responsabilidad propia de la administración superior de cada jurisdicción o entidad del sector público nacional, la implantación y mantenimiento de:*

i) Un **sistema contable** adecuado a las necesidades del registro e información y acorde con su naturaleza jurídica y características operativas; Se intenta implementar un sistema contable integrado y adecuado que conforme una base de datos alimentada con una única captación de los mismos, con independencia de las funciones de control interno y que sea adaptado a las características y objetivos de contabilidad del sector público.

ii) Un eficiente y eficaz sistema de **control interno** normativo, financiero, económico y de gestión sobre sus propias operaciones, comprendiendo la práctica del control previo y posterior y de la auditoría interna; Se prevé un control interno eficiente y eficaz (previo, concomitante y ulterior) que abarque los aspectos formales y de mérito de la gestión. El control Interno está a cargo de la Sindicatura General de la Nación

iii) *Procedimientos adecuados que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones de los que es responsable la jurisdicción o entidad.*

- *Estructurar el sistema de **control externo** del sector público nacional, el cual está a cargo de la Auditoría General de la Nación. Asimismo, contempla un sistema de control externo complementario del que compete constitucionalmente al Congreso, que es solamente ulterior o crítico, que abarque los aspectos formales y de mérito de la gestión.*

2)- Estudio exploratorio de las relaciones existentes entre los sistemas contable y presupuestario en la Administración Pública Nacional dentro de la Ley 24.156.

2.1.1. Del Presupuesto de la Administración Nacional

El presupuesto comprenderá todos los recursos y gastos previstos para el ejercicio, los cuales figurarán por separado y sin compensaciones entre sí. Reflejará tanto el resultado económico y financiero de las transacciones programadas para un período determinado en las cuentas corrientes y de capital, así como la producción de bienes y servicios que se generarán.

La interrelación de los cuatro sistemas integrados de la Administración Financiera puede resumirse de la siguiente manera:

El Poder Ejecutivo Nacional es quien confecciona, año tras año, la ley de presupuesto. El Presupuesto Nacional es la institución en la que se corporizan los objetivos del Estado en forma de programas públicos a los que se destinan determinada cantidad de fondos. El Congreso, por otra parte, tiene la posibilidad de analizar y discutir el proyecto de Presupuesto antes de aprobarlo o no y el control del Poder Legislativo cesa una vez aprobado el presupuesto. Luego, la responsabilidad de llevar adelante los

distintos programas recae nuevamente en el PE y el control de las operaciones públicas se realiza en forma interna paralelamente con su ejecución. El control externo es desarrollado por un órgano especial y se realiza con posterioridad a la ejecución. Asimismo, de la formulación y aprobación del presupuesto surgen las necesidades de financiamiento del Estado, las cuales deben ser satisfechas a través de la recaudación ordinaria de las tasas e impuestos aprobados por el Congreso o bien mediante la emisión de deuda pública. Los Sistemas de Tesorería y Crédito Público responden a esta necesidad. Por último, el Sistema de Contabilidad Gubernamental debe registrar y ordenar todas las operaciones resultantes de la ejecución presupuestaria de modo de proveer información para la evaluación de la gestión.

La gestión pública se desarrolla en etapas diferenciables. El objetivo del Sistema Presupuestario es darles un marco regulatorio a estas etapas. Así, el planeamiento de la gestión debe traducirse en un proyecto de presupuesto en el cual a una serie de programas públicos les sean asignados fondos en la forma de créditos presupuestarios. Estos programas se encuentran a cargo de alguna oficina pública a la que se denomina “unidad ejecutora”.

En la práctica, el planeamiento de la gestión y, por consiguiente, la formulación del presupuesto se encuentra fuertemente descentralizada. En general, se supone que las autoridades superiores de cada área de la gestión pública diseñan políticas y objetivos generales, dejando a los directores de las unidades ejecutoras la posibilidad de generar las acciones concretas particulares. La puesta en práctica de los programas públicos requiere de diferentes insumos y es la ejecución el proceso en el cual los créditos presupuestarios se consumen para adquirir dichos insumos y “producir” el servicio público en cuestión. Una vez producido el cierre de cuentas cada 31 de diciembre, el presupuesto pasa ser evaluado. La evaluación presupuestaria debería ser una evaluación de la gestión, sin embargo, cabe aclarar que tanto el control interno como el

externo se ocupan de verificar la legalidad de la ejecución presupuestaria y no la eficiencia de la gestión. Esto quiere decir que si una oficina pública gasta todos sus créditos presupuestarios respetando el marco legal vigente no será amonestada por la Auditoría General de la Nación aun cuando sus objetivos hayan estado lejos de cumplirse. Pero también que es posible que se impongan sanciones a funcionarios por no haber respetado alguna resolución de la Secretaría de Hacienda, aun cuando esto le haya ahorrado al Estado tiempo y recursos y cuando las metas físicas se hayan cumplido de acuerdo con lo programado.

Los presupuestos de recursos contendrán la enumeración de los distintos rubros de ingresos y otras fuentes de financiamiento, incluyendo los montos estimados para cada uno de ellos en el ejercicio. Por su parte, los presupuestos de gastos utilizarán las técnicas más adecuadas para demostrar el cumplimiento de las políticas, planes de acción y producción de bienes y servicios de los organismos del Sector Público Nacional. También, reflejarán la incidencia económica y financiera de la ejecución de los gastos y la vinculación de los mismos con sus fuentes de financiamiento. (Art. 13 y 14 Ley 24.156).

La Oficina Nacional de Presupuesto será el órgano rector del sistema presupuestario del SPN.

Anualmente se confecciona el Presupuesto de la Administración Nacional, el cual contendrá tres títulos, a saber:

- **Disposiciones Generales** que serán normas complementarias a la Ley 24.156 que rigen en tal ejercicio financiero. Contendrán normas relacionadas con la aprobación, ejecución y aprobación del Presupuesto. Aquí es importante destacar el control posterior de la ejecución presupuestaria por parte de los organismos.
- **Presupuesto de Recursos y Gastos de la Administración Central**

- **Presupuesto de Recursos y Gastos de los organismos descentralizados**

CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO DE RECURSOS Y GASTOS

➤ Recursos (Administración Central):

- Aquellos previstos para recaudar durante el período en cualquier organismo, oficina o agencia autorizada por la Administración Central
- El financiamiento proveniente de donaciones y operaciones de crédito público, representen o no entradas de dinero efectivo al tesoro.
- Excedentes de ejercicios anteriores que se estime existentes a la fecha de cierre del ejercicio anterior al que se presupuesta.

Cabe destacar que NO se incluirán los montos que corresponden a la Coparticipación de Impuestos Nacionales.

- **Gastos (Administración Central):** son todos aquellos que se devenguen en el período, se traduzcan o no en salidas de dinero efectivo del tesoro.

El criterio para reconocimiento de ingresos en el Presupuesto es el de lo **PERCIBIDO**, en tanto que para el de los gastos, es el de **DEVENGADO**.

2.1.1.1 Del Cierre de Cuentas

ART 41: *“Las cuentas del presupuesto de recursos y gastos se cerrarán al 31 de diciembre de cada año”.*

Según artículo 41 y 42 de la Ley de Administración Financiera hay diferentes tratamientos de recursos y gastos posteriores al 31/12, fecha de cierre para las cuentas del Estado:

- Por el lado de los **recursos**, los recaudados con posterioridad tendrán incidencia en el Presupuesto vigente, independientemente de la fecha de obligación de pago o liquidación de los mismos. Esto se corresponde con el criterio de lo percibido, ya que, si bien puede haberse originado la obligación de pago antes del 31/12, finalmente con posterioridad ingresó tal pago, siendo correspondiente por tal criterio imputarlo como recurso del ejercicio vigente.
- Para el caso de los **gastos**, no se pueden comprometer o devengar gastos posteriores al 31/12 con cargo al ejercicio finalizado. Aquí también podemos encontrar dos casos: por un lado, gastos que se comprometieron antes del 31/12 pero no se devengaron a tal fecha sino con posterioridad, los cuales deberán afectarse a los créditos correspondientes al ejercicio siguiente. Por otro lado, los gastos devengados y no pagados al 31/12 serán afectados al ejercicio en el cual se devengaron, con cargo a las disponibilidades en caja y bancos existentes a tal fecha, debido al criterio del devengado que se utiliza para el reconocimiento de gastos en el Sector Público.

Es importante destacar qué es el compromiso: este es un mecanismo para afectar de manera preventiva la disponibilidad de los créditos presupuestarios, siendo previo al devengamiento de gasto. El pago, por su parte, refleja la cancelación de las obligaciones asumidas.

Por artículo 29 de la Ley 24.156 se establece que los créditos del presupuesto de gastos constituyen el límite máximo de autorizaciones

disponibles para gastar. Por Art. 31 de la Ley de Administración Financiera se considera gastado un crédito y por lo tanto ejecutado el presupuesto de dicho concepto, cuando queda afectado definitivamente al devengarse un gasto.

Al cierre de ejercicio se reunirá información de los entes responsables de liquidación y captación de recursos y de los ordenadores de pagos y gastos. Esta información con un análisis de correspondencia entre gastos y producción de bienes y servicios será preparada por la Oficina nacional de Presupuesto y utilizada posteriormente por la Contaduría General para confeccionar la llamada Cuenta de Inversión del ejercicio.

La Cuenta de Ahorro-Inversión-Financiamiento (A.I.F)

La Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento es un estado financiero que reúne todos los flujos de ingresos y gastos del Estado, en un período determinado, cuya estructura facilita el análisis del impacto económico de la gestión gubernamental. Tiene el propósito de ordenar las cuentas públicas de modo tal que permita el análisis económico de las mismas y evaluar la repercusión de las transacciones financieras del sector público en la economía en general.

En esta cuenta se relacionan la clasificación económica de los recursos y los gastos (Corriente – Capital – Financiamiento), junto con la clasificación institucional: Administración Pública No Financiera (APnF), la cual incluye todos los organismos y entidades centralizadas y descentralizadas que no tengan carácter empresarial; las cuentas especiales y fondos afectados, los fondos fiduciarios y las instituciones de la seguridad social; Administración Central, Organismos Descentralizados y Cuentas Especiales (AC-OD), las cuales se diferencian de la APnF porque excluye los fondos fiduciarios y las instituciones de la seguridad social, permitiendo determinar diferentes resultados. La suma de todos sus componentes debe ser cero para preservar el equilibrio financiero.

Esta cuenta se realiza en distintas instancias: durante la formulación Presupuestaria (estimación de recursos y gastos), luego en las Cuenta de Inversión o Cuenta General del Ejercicio elaborada por la Contaduría (relaciona recursos percibidos y gastos devengados) y Base Caja (Recursos percibidos – gastos pagados).

Su cálculo y confección se realiza de la siguiente manera:

El total de los Recursos Corrientes menos el total de los Gastos Corrientes mostrará el ahorro o desahorro del ejercicio, el cual podrá resultar con signo positivo o negativo (en el caso de desahorro). Este resultado, adicionado a los Ingresos de Capital y deducidos los Gastos de Capital, permitirá obtener el resultado financiero, el cual se denominará superávit, si es de signo positivo, o déficit, en el caso contrario. La Cuenta de Financiamiento presentará las fuentes y aplicaciones financieras compatibles con el resultado financiero previsto para el ejercicio. Los programas y subprogramas presupuestarios deberán expresar la producción de bienes y servicios.

Su esquema es, entonces, el siguiente:

CUENTA AIF

INGRESOS CORRIENTES (1)

GASTOS CORRIENTES (2)

RESULTADO ECONOMICO = (1) - (2)

INGRESOS DE CAPITAL (3)

GASTOS DE CAPITAL (4)

INGRESOS TOTALES (1) + (3) = (5)

GASTOS TOTALES (2) + (4) = (6)

RESULTADO FINANCIERO = (5) - (6)

FUENTES FINANCIERAS (7)

APLICACIONES FINANCIERAS (8)

ENDEUDAMIENTO NETO = (7) - (8)

SOBRE LA LINEA

DEBAJO DE LA LINEA

TABLA 1: RELACIÓN ENTRE EL ESQUEMA AIF Y EL BALANCE

CUENTA AIF	BALANCE
Cuenta Corriente	ESTADO DE RESULTADOS
Recursos corrientes	Cuentas de Ingresos
Gastos corrientes	Cuentas de gastos
Cuenta de Capital	ESTADOS DE SITUACIÓN PATRIMONIAL
Recursos de capital	Activos no corrientes (Disminución)
Gastos de capital	Activos no Corrientes (Aumento)
Cuenta de Financiamiento	
Fuentes Financieras	Activos corrientes (Disminución)
	Pasivos corrientes (Aumento)
	Pasivos no corrientes (Aumento)
	Activos corrientes (Aumento)
Aplicaciones Financieras	Pasivos corrientes (Disminución)
	Pasivos no corrientes (Disminución)

2.1.2 Del Sistema de Contabilidad Gubernamental

Según lo dispuesto en el artículo 85 de la Ley 24.156 este sistema se encarga de procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas. En la reglamentación de este artículo se indica cómo se organizará institucionalmente el sistema, indicando que existirán unidades de registro primario de la Administración Central, que actuarán como centros periféricos del sistema, centros de contabilidad de los Organismos Descentralizados y la Contaduría General de la Nación, órgano rector a cargo de un Contador General. Se considera como unidades de registro primario de la Administración Central a los organismos recaudadores, a la Oficina Nacional de Presupuesto, a la Tesorería General de la Nación, a la Oficina Nacional de Crédito Público y a los Servicios Administrativos Financieros jurisdiccionales.

Según lo establecido en el art. 86 de la Ley 24.156 sus objetos son:

- *Registrar sistemáticamente todas las transacciones que produzcan y afecten la situación económico-financiera de las jurisdicciones y entidades;*
- *Procesar y producir información financiera para la adopción de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en la misma;*
- *Presentar la información contable y la respectiva documentación de apoyo ordenadas de tal forma que faciliten las tareas de control y auditoría, sean éstas internas o externas;*
- *Permitir que la información que se procese y produzca sobre el sector público se integre al sistema de cuentas nacionales.*

Asimismo, entre las características que reúne el sistema de contabilidad gubernamental, se encuentran (Art. 87 Ley 24.156):

- Ser **común, único, uniforme** y aplicable a todos los organismos del sector público nacional; esto implica la necesidad de unificar el sistema contable para toda la administración pública, dando uniformidad al momento de registrar las transacciones económicas y financieras que se producen, permitiendo su aplicación a todo el sector.
- Permitir integrar las informaciones presupuestarias, del tesoro y patrimoniales de cada entidad entre sí y, a su vez, con las cuentas nacionales. Es decir, presentar información interrelacionada e integrada de los diferentes sistemas del sector público: Presupuesto, Tesorería y Contabilidad.
- Exponer la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación del Tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de las entidades públicas; aquí se

refleja una estrecha conexión entre los sistemas contable y presupuestario al exponer la ejecución real de lo que se presupuestó.

- Determinar los costos de las operaciones públicas, lo cual permitirá un posterior control por parte de la ciudadanía sobre en qué y cuán eficientemente se están gastando los recursos del Estado, y en qué medida se contribuye al cumplimiento de las políticas públicas. Debe recordarse que, a diferencia del sector privado, los fondos que se manejan son de la ciudadanía y no de un grupo de accionistas.
- Está basado en principios y normas de contabilidad y aceptación general, aplicables en el sector público.

Entre las características del sistema, se encuentra que las operaciones se registrarán una sola vez en el mismo, utilizando para ello las partidas y criterios previstos en el Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Nacional. A partir de ese registro, que deberá ingresarse una sola vez por cada transacción, deberán obtenerse todas las salidas básicas, puntualizando que los asientos que se realicen se registrarán en cuentas patrimoniales y de resultado en el marco de la teoría contable y según los principios de contabilidad generalmente aceptados. El objetivo de este único registro de las transacciones es evitar que la documentación deba circular por varios sectores para su contabilización, con el riesgo de omisión en alguna de sus etapas y el consecuente desbalance de las cuentas en la contabilidad. Las empresas públicas y sociedades del estado deben desarrollar sus propios sistemas de contabilidad conforme a las leyes que las crearon, sin perjuicio de la obligación de presentar sus estados contables a la Contaduría General de la Nación. Para cumplir con su cometido, la Contaduría General de la Nación tiene a su cargo la administración del Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF). El sistema funciona en forma casi automática y organiza la información en busca de mejores niveles de eficacia y eficiencia. Opera en función de

una base de datos central, reemplazando la clásica organización de la contabilidad gubernamental en subsistemas contables independientes, que producen estados financieros parciales. El objetivo último del SIDIF es permitir la ordenada formulación de los estados contables de la Administración Pública Nacional, así como de la cuenta de inversión. Los Estados Contables representan la principal salida de información del Sistema, cuyo objeto principal es exponer las variaciones a nivel de resultados corrientes, de patrimonio neto y de fondos que verificó el Ente Contable. También, se expone la situación patrimonial de dicho Ente a la finalización de esa gestión. Al igual que para cualquier ente privado, entonces, la Contaduría General prepara: Estado Patrimonial, Estado de Resultados, Estado de Evolución del Patrimonio Neto, Estado de Origen y Aplicación de Fondos y Notas a los Estados Contables.

COMPETENCIAS DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN (ART. 91 LEY 24.156)

- Dictar las normas de contabilidad gubernamental para todo el S.P.N, determinando la metodología contable, periodicidad y estructura de los Estados Contables.
- Asegurarse que los sistemas de contabilidad prescriptos sean aplicables a las entidades de acuerdo a su naturaleza jurídica y a las características de sus operaciones.
- Asesorar y brindar asistencia técnica de las normas y metodologías a aplicar a las áreas del sector público que las implementarán.
- Coordinar y brindar asistencia del registro contable primario que realizarán las entidades del S.P.N en primera instancia y que luego será consolidado en su total.
- Consolidar los datos de todas las jurisdicciones realizando los ajustes y cierres correspondientes y producir anualmente los

Estados Contables Financieros que luego serán revisados por la Auditoría General de la Nación.

-Elaborar un sistema de cuentas nacionales para la confección de los correspondientes Estados Contables Financieros.

-Desarrollar un sistema de información financiera que 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.

-Preparar anualmente la Cuenta de Inversión (Art. 67 Constitución Nacional).

-Mantener el archivo general de la documentación financiera de la Administración Nacional.

-Recibir, dentro de los dos meses de concluido el ejercicio financiero, por parte de las entidades del sector público nacional, sus respectivos Estados Contables Financieros del período anterior junto con sus correspondientes notas y anexos.

Anualmente y antes del 30 de junio del año siguiente, se presenta al Congreso la denominada “**CUNTA DE INVERSIÓN**”, la cual contendrá, según *Art. 95 de la Ley 24.156*:

✓ *Estados de Ejecución del Presupuesto a la fecha de cierre de ejercicio (es decir, 31 de diciembre); de esta forma se permite comparar lo proyectado en el Presupuesto Nacional con lo efectivamente ejecutado, identificando los desvíos correspondientes y los ahorros o desahorros en los diferentes rubros.*

✓ *Estados con los movimientos y situación del tesoro a nivel nacional; se refiere a los efectivos flujos de fondos recaudados y utilizados para pagar.*

- ✓ *Estado actualizado de la deuda pública, tanto interna como externa, directa e indirecta;* permite analizar la evolución y estado del endeudamiento y correspondiente desendeudamiento del ejercicio. Asimismo, podrá analizarse si corresponde a fuentes del extranjero o internas
- ✓ *Estados contable-financieros de la administración central;* tal como en el sector privado, aquí se encontrará y analizará el resultado económico y financiero de la administración nacional.
- ✓ *Informe de la gestión financiera consolidada del sector público durante el ejercicio, con los resultados económicos, operativos y financieros.* Permite analizar los estados financieros consolidados de todo el S.P.N con sus correspondientes resultados (positivos o negativos) del ejercicio pasado para implementar las mejoras y correcciones necesarias, evaluando el cumplimiento de objetivos.
- ✓ *Comentarios sobre el grado de cumplimiento de objetivos y metas previstos en el presupuesto.* Aquí se hace referencia a un sistema que realiza una previsión y proyección de recursos, gastos y metas físicas y financieras (SISTEMA PRESUPUESTARIO) vs un sistema que reúne información sobre lo efectivamente recaudado, gastado y producido en bienes y servicios (SISTEMA CONTABLE), para así analizar el grado de cumplimiento de lo que se previó.
- ✓ *Comportamiento de los costos e indicadores de eficiencia en la producción del sector.* Esto permitirá el control posterior por parte de la Auditoría General de la Nación, la Sindicatura General de la Nación y de la ciudadanía en general respecto al manejo de fondos y cumplimiento de

objetivos por parte del Estado, analizando también la eficiencia de lo producido.

- ✓ *Gestión financiera del sector público nacional.* Permite evaluar la administración de los recursos y gastos financieros por parte del S.P.N.

3)- Estudio comparativo sobre los sistemas contables aplicables a las empresas privadas con los que se aplican al sector público

La contabilidad pública es el método que registra sistemáticamente las operaciones que ejecutan las diferentes dependencias y entidades de la administración pública, proporcionando información financiera, presupuestaria y económica contable, la cual es completa y oportuna para apoyar las decisiones de los funcionarios de tales entidades. En este aspecto se asemeja a uno de los objetivos de la Contabilidad en el sector privado, que es servir de base para la toma de decisiones empresarias. A su vez, tanto para el sector público como el privado rige el principio de escasez, es decir recursos limitados para necesidades ilimitadas. Sin embargo, es mayor la relevancia en el sector público, debido a que los recursos que se administran provienen de la sociedad, en su mayor parte de impuestos, por lo que deben ser administrados eficientemente y sometidos, entre otros controles, a un control ciudadano. Las decisiones no son de mercado como en ocurre en el sector privado sino de naturaleza política. Las necesidades a satisfacer son básicas y para toda la ciudadanía.

Los objetos de un sistema de contabilidad pública no difieren tanto de los de un sistema de contabilidad privada, debido a que ambos intentan registrar sistemáticamente todas las transacciones que produzcan y afecten la situación económico-financiera de los entes (sean empresas privadas, públicas o jurisdicciones y entidades del S.P.N). A su vez, se procesa y produce información financiera para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión (pública y privada respectivamente) y para los

terceros interesados en la misma (esto incluye a la ciudadanía en el Sector Público y a accionistas e inversionistas en el Sector Privado). Tanto la información contable pública y la privada junto a su respectiva documentación se encuentran ordenadas de tal forma que faciliten las tareas de control y auditoría, sean éstas internas o externas.

Tanto en una empresa privada como en un ente o empresa pública, su sistema contable registra las transacciones de ingresos y egresos, generando un resultado que determinará su situación económico-financiera (ganancia o pérdida). La diferencia radicará en el ánimo de lucro que motiva siempre a una empresa privada a obtener ganancias y el principio de equilibrio fiscal (no gastar más allá de los recursos que se obtienen o, dicho de otra manera, que todos los gastos tengan su respectivo financiamiento) que se busca como resultado en las cuentas del Estado.

La contabilidad gubernamental constituye el conjunto de principios y procedimientos que permiten el registro sistemático de operaciones, situaciones y consecuencias financieras de la administración pública. Los recursos son administrados por el fisco de la nación, provincias, municipios y empresas y entes del estado. Dentro del sector público, cabe destacar el caso de las empresas públicas o del Estado, las cuales tienen participación en la provisión de bienes y servicios como gas, electricidad, agua, transporte ferroviario y de carga. Su funcionamiento y desempeño afectan a la población y, si bien su desempeño económico puede ser tan bueno como el de las empresas privadas, las empresas de propiedad estatal deben equilibrar sus objetivos sociales y de rentabilidad económica. Por otro lado, la influencia política suele imponer costos en su eficiencia y centrarse en objetivos de corto plazo. Asimismo, la Ley N° 24.156 en su artículo 46 estipula que los directorios o máxima autoridad ejecutiva de las Empresas Públicas aprobarán el proyecto de presupuesto anual de su gestión y lo remitirán a la Oficina Nacional de Presupuesto, antes del 30 de setiembre del año anterior. Contendrán los planes de acción, las estimaciones de gastos y su financiamiento, el presupuesto de caja y los recursos humanos a

utilizar y permitirán establecer los resultados operativo, económico y financiero previstos. la Ley establece el momento del devengado de las transacciones como base contable. Asimismo, al cierre de cada ejercicio financiero las Empresas Públicas procederán al cierre de cuentas de su presupuesto de financiamiento y de gastos.

Tal como se mencionó, el sistema de contabilidad pública permite el control posterior sobre los bienes de la nación y sobre las operaciones que con ellos se efectúan, y es de tipo interno (a cargo de la Sindicatura General de la Nación) y externo (a cargo de la Auditoría General de la Nación). Por su parte, en las empresas privadas también existen sistemas de Auditoría interna y el objeto de la Auditoría externa es emitir dictámenes (favorables, con observaciones o adversos) sobre los Estados Contables emitidos por la empresa, si están preparados de acuerdo a las normas contables profesionales y si reflejan correctamente la situación económico-financiera de la entidad.

A su vez, la información contable del sector privado tiene características propias de entidades con fines de lucro, en tanto que en la contabilidad pública toman relevancia el impacto social de las decisiones. Ambos sistemas constituyen bases para la toma de decisiones, pero en el sector privado son más una herramienta de gestión, mientras que en el público permite medir el desempeño de los administradores, lo cual cobra relevancia debido a que los recursos que se administran son públicos.

La contabilidad pública presenta información que permitirá analizar la política en un entorno macroeconómico, en tanto que la información de la contabilidad privada tiene escenario mayormente en un entorno microeconómico (diferentes sectores de la economía).

Otro aspecto que diferencia ambos sistemas contables, es que la naturaleza de las decisiones de lo público involucra consigo aspectos de valoración social, es decir con impacto directo en la ciudadanía, y en los cuales se ha evolucionado con metodologías como el balance social,

mientras que en el sector privado la evaluación del impacto social tiene relación con los mercados.

Asimismo, los registros de las transacciones de las entidades del estado permiten que mecanismos como la participación ciudadana los utilice y se ejerza el control. Por su parte, en el sector privado no se permite tal participación ciudadana por el principio de propiedad privada.

Puede establecerse, entonces, como diferencia central, que la contabilidad pública debe tener un criterio de control social de las decisiones sobre los bienes públicos y el uso de los recursos económicos-financieros de los entes públicos. En tanto, el criterio de la contabilidad privada es servir de base para la gestión, diseñar políticas y planes de acción a seguir en la organización, y el control y evaluación de sus desarrollos.

Tabla 2: DIFERENCIAS ENTRE SISTEMAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y PRIVADA

	CONTABILIDAD PÚBLICA	CONTABILIDAD PRIVADA
OBJETIVO	Contribuir a la gestión y economía de la hacienda pública.	Contribuir a la economía de la entidad, propiedad de los accionistas. Brindar información útil para la toma de decisiones de distintos usuarios
INFORMACIÓN FINANCIERA	Debe apegarse completamente a la Ley de Administración Financiera 24.156, entre otras leyes, y sus estados financieros se orientan a informar sobre la aplicación del presupuesto autorizado por el gobierno federal.	Se informan sobre la marcha del negocio, su solvencia, y la capacidad para generar utilidad para los propietarios y acreedores.
RESPONSABILIDAD	El presupuesto para las entidades públicas representa responsabilidades formales y legales hacia la ciudadanía (control ciudadano).	En las entidades privadas las responsabilidades están orientadas hacia el beneficio de los dueños y acreedores.
PUBLICIDAD DE LA INFORMACIÓN	La información es de dominio público, y por lo tanto debe informarse obligatoriamente sobre los resultados de la gestión pública, para su conocimiento por parte de toda la ciudadanía. Esto muchas provincias lo llaman "Principio de transparencia".	En la empresa privada es facultad de su administración divulgar los resultados de sus operaciones lo cual principalmente interesa a los involucrados directamente, tales como los accionistas y propietarios de la empresa. Solo en el caso que cotice en Bolsa tiene la obligación de publicar sus Estados Contables.
CONTROL Y AUDITORÍA	Al estar bajo la fiscalización de la Auditoría General de la Nación (control externo) y Sindicatura General de la Nación (control interno) tiene la obligación de rendir cuentas.	La función de vigilancia o control depende del tipo de empresa, ya sea por el Consejo de Administración o la Asamblea General de Accionistas y en su caso auditoría externa o interna. Algunas empresas pueden prescindir del órgano de fiscalización.
RECURSOS	Los recursos son previamente autorizados por el Gobierno Federal y provienen, en gran medida de impuestos. También puede resultar de endeudamiento, público o privado, interno o externo. Esto último solo bajo autorización del Congreso.	El capital con el que trabaja una empresa privada es aportado por los propietarios o accionistas y los recursos se obtienen de la venta de bienes o prestación de servicios según corresponda, y, de ser necesario, de endeudamiento.

Cabe distinguir el caso de las Empresas Públicas, en donde hay influencias políticas en las decisiones y donde puede tenerse una misión de política social y pública, adicional a sus objetivos comerciales y financieros.

4-CONCLUSIONES

Por el presente trabajo se realizó un estudio exploratorio de la Ley 24.156 que regula los sistemas Contable, Presupuestario, de Tesorería y de Crédito Público del Sector Público Nacional, los cuales se encuentran en permanente interacción. El sistema contable integra las informaciones presupuestarias, del tesoro y patrimoniales, exponiendo la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación del Tesoro y variaciones en la composición del patrimonio estatal. Se analizó la estrecha relación entre el sistema presupuestario que comprende los recursos y gastos previstos, y el sistema contable que registra las transacciones que afectaron la situación económico-financiera de las entidades. Asimismo, dicha legislación estableció al percibido como criterio de reconocimiento de recursos y al devengado como criterio para los gastos, diferenciándolo de la etapa de compromiso que no produce una real afectación al patrimonio del ente estatal.

Dentro de los sistemas contable y presupuestario del SPN se destaca **La Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento(AIF)** que es un estado financiero que reúne todos los flujos de ingresos y egresos del Estado, en un período determinado. Su suma debe ser cero para preservar el equilibrio financiero. También se mencionó **La Cuenta de Inversión**, que contiene Estados de Ejecución del Presupuesto a la fecha de cierre de ejercicio, Estados con los movimientos y situación del tesoro a nivel nacional, Estado actualizado de la deuda pública, Estados contable-financieros de la administración central y otros informes de Gestión Financiera del Sector Público Nacional.

Por último, comparando el Sistema de Contabilidad Pública y Privada, ambos reflejan las transacciones por ingresos y egresos en un ente durante un período dado con un posterior resultado (ganancia o pérdida). Sin embargo, es el ánimo de lucro en la hacienda privada junto con el equilibrio fiscal que persigue la hacienda pública lo que los distingue. Si bien ambos sistemas poseen manuales de cuentas contables y generan

información para la toma de decisiones, en las empresas privadas las decisiones son de naturaleza estrictamente de mercado y gestión y su interés se limita a un grupo de accionistas, propietarios y terceros interesados. La publicidad de sus Estados Contables, salvo que coticen en bolsa, no es obligatoria. Las empresas públicas, por su parte, pueden tener una misión de política social y pública aparte de objetivos comerciales y financieros. En tanto, en el sector público las decisiones son de naturaleza política y el interés abarca a toda la ciudadanía, debido a que los recursos son públicos y deben satisfacerse necesidades sociales.

5- BIBLIOGRAFIA

- ✓ **DoimeadiósReyes,Y. y Rodríguez Llorian, E.** Un análisis comparado de eficiencia y eficacia en el sector público en Cuba.
- ✓ **Las Heras, J.M.** (2003). Estado Eficaz. Buenos Aires, Argentina. Ed. Osmar D. Buyatti.
- ✓ **Las Heras, J.M.** (2006). Contabilidad Pública vs Administración Financiera Gubernamental, un intento de conciliación.
- ✓ **Las Heras, J.M.** (2008). Estado Eficiente. Administración financiera gubernamental. Un enfoque sistémico. Argentina. Ed. Osmar D. Buyatti.
- ✓ **Las Heras, J.M.** (2009). De resultados en el Estado. Argentina. Ed. Osmar D. Buyatti.
- ✓ **Las Heras, J.M.** (2012). Administración Financiera Gubernamental y Sistemas de Control. Argentina. Ed. Osmar D. Buyatti.
- ✓ **Las Heras, J.M** (2012). Estado responsable. Régimen de responsabilidad fiscal. Argentina. Ed. Osmar D. Buyatti.
- ✓ **Las Heras, J.M.** A diecisiete años de la Ley de Administración Financiera. Reflexiones sobre la realidad actual.
- ✓ **Ley 24.156.** Ley de Administración la Nación Financiera y de los sistemas de control del Sector Público Nacional. Congreso de Argentina.30 de Setiembre de 1992.
- ✓ **Marquez, M.** (2015). En qué se diferencia la contabilidad gubernamental con la tradicional. México DF, México. Contador Contado. <https://contadorcontado.com>[30/03/2018].
- ✓ **Rubio, J., Nuñez P., Dieguez G.** (2018). Empresas públicas, gobernanza y desarrollo: el rol de los directorios. Buenos Aires,

Argentina. CIPPEC (Centro de Implementación de Políticas Públicas para la equidad y el crecimiento).<http://cippec.org> [19/06/2018].

- ✓ **Tiberio, J.C** (2009). "Costos en el sector público, importancia de la relación con la presupuestación". Revista Científica "Visión de Futuro".