



UNIVERSIDAD
NACIONAL DE
SAN MARTÍN

ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO

Maestría en Auditoría Gubernamental

Promoción 2016

Nombre y Apellido: *Danisa Carol Petiti*

Título de Tesis: “*Bases para la implementación inicial de auditorías de estados contables gubernamentales aplicando normas internacionales*”

Director: *Aníbal Kohlhuber*

Buenos Aires, Mayo de 2019

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I: SITUACIÓN ACTUAL DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA EN EL SECTOR PÚBLICO	7
<i>I.1. Importancia del estado financiero en el ámbito público</i>	7
<i>I.2. Administración Financiera y comportamiento fiscal en el ámbito público</i>	9
<i>I.3. Marco contable de referencia</i>	14
<i>I.4. Normas internacionales de contabilidad para el sector público (NICSP)</i>	20
<i>I.5. Caso de análisis: Provincia de Córdoba</i>	23
<i>I.5.1. Antecedentes en la Provincia de Córdoba.....</i>	23
<i>I.5.2. Relación entre las NICSP y las NPCSP.....</i>	25
<i>I.6. Resumen de la situación actual de la información financiera en el sector público ..</i>	34
CAPÍTULO II: COMPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES BÁSICOS	35
<i>II.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados adaptados al Sector Público</i>	35
<i>II.2. Estado de Situación Patrimonial</i>	45
<i>II.3. Estado de Recursos y Gastos</i>	52
<i>II.4. Estado de Evolución del Patrimonio Neto</i>	56
<i>II.5. Estado de Flujos de Efectivo</i>	59
<i>II.6. Resumen de la comparación de estados contables básicos</i>	65
CAPÍTULO III: NORMAS DE AUDITORÍA EXTERNA.....	66
<i>III.1. Auditorías externas en el sector público</i>	66
<i>III.2. Normas internacionales de auditoría y su aplicabilidad en el ámbito público</i>	74
<i>III.3. Aplicación de las normas INTOSAI en el TCPC.....</i>	77
<i>III.3.1. Postulados básicos</i>	77
<i>III.3.2. Normas generales</i>	80
<i>III.3.3. Normas de procedimiento</i>	81
<i>III.3.4. Normas para la elaboración de informes.....</i>	83
<i>III.4 Bases para implementar normas internacionales por primera vez</i>	84
<i>III.5. Resumen de normas de auditoría externas</i>	92
CONCLUSIÓN.....	94
MARCO NORMATIVO.....	97
NORMAS TÉCNICAS	100
BIBLIOGRAFÍA.....	102



ANEXO I: ORGANOS DE CONTROL EXTERNO SEGÚN LAS	108
CONSTITUCIONES DE GOBIERNOS INTERMEDIOS	108
ANEXO II: COMPARACIÓN NICSP VS NPCSP	112

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Ámbito de Aplicación - Leyes de Administración Financiera	12
Tabla 2: Sistemas de información financiera a nivel local	13
Tabla 3: Aplicabilidad	36
Tabla 4: Atributos / Características Cualitativas de la información contable	37
Tabla 5: Estados Financieros Básicos	45
Tabla 6: Definiciones de los Elementos de Estados de Situación Patrimonial	46
Tabla 7: Estado de Situación Patrimonial	48
Tabla 8: Definiciones de los Elementos de Estados de Recursos y Gastos	53
Tabla 9: Estado de Evolución del Patrimonio Neto	57
Tabla 10: Diferencia en actividades de financiación	64
Tabla 11: Marco Legal – Control Externo e Interno	66
Tabla 12: Principios Fundamentales – Auditorías Sector Público	75



UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN MARTIN
ESCUELA DE POLITICA Y GOBIERNO

Cra. Danisa Petiti

*A mis peques y papis,
por el apoyo incondicional.*

INTRODUCCIÓN

En el año 1973, el sector privado comenzó con la implementación de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que se constituyen en un conjunto de estándares creados por el International Accounting Standards Committee (IASC), antecesor del actual International Accounting Standards Board (IASB), donde los organismos profesionales de contadores cumplieron un rol importante en la mejora de las prácticas de presentación de información financiera.

En el año 2000, se vio reflejado en el sector público, donde la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants / IFAC) promovió las primeras Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), estableciendo requisitos para la elaboración de informes financieros que emiten los gobiernos y otras entidades del sector público que no sean empresas comerciales del estado. Estas normas se encuentran en permanente modificación, adecuándose a las realidades imperantes en el ámbito público.

Los distintos gobiernos nacionales y subnacionales, comenzaron a formular un conjunto de normas propias de aceptación internacional, con miras a lograr la transparencia fiscal, implementar y adoptar esas normas a nivel local, siguiendo la recomendación del FMI con respecto a que *“las instituciones nacionales, regionales e internacionales deben fortalecer los incentivos para mejorar las prácticas de transparencia fiscal. Eso podría lograrse:*

- i) fomentando los organismos nacionales y regionales de transparencia, como las entidades supremas de auditoría, los organismos nacionales de estadística, los consejos fiscales y las entidades de vigilancia regionales;*
- ii) fortaleciendo las relaciones institucionales entre las entidades internacionales de formulación de normas; y*
- iii) actualizando periódicamente el estado de las prácticas de transparencia fiscal entre países.” (FMI, 2012).*

Cada gobierno posee el derecho a establecer sus propias normas contables locales y del análisis temporal surge que, en algunos gobiernos han tomado la decisión de

incorporar normativa internacional, es decir que han avanzado significativamente en la implementación de las NICSP (cumplen con todos los requerimientos de cada NICSP que han aplicado), en otros gobiernos están en vías de armonización y en algunos recién se está generando la idea de adoptarlas.

En dicho proceso, muchos gobiernos tienden a compatibilizar su normativa local con las normas internacionales, sin avanzar definitivamente a su aplicación concreta. Las “Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público” (NICSP) exigen no solo la presentación de la ejecución presupuestaria, que refleja ingresos y gastos, sino que se complemente con balances integrales, reflejando el valor de los activos y pasivos, tanto financieros como no financieros del sector público.

Es un camino largo, donde cada gobierno tiene sus particularidades y sus tiempos, pero la dirección es la misma, todos en alguna medida se encaminan en vías de armonizar su normativa propia a las NICSP.

Comparto la idea de que la adopción de las NICSP por parte de los gobiernos mejorará tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los diversos países del mundo.

El problema central a tratar en la presente tesis, surge al momento de analizar el caso testigo de la Provincia de Córdoba, donde la base de registración contable sigue siendo la contabilidad presupuestaria por partida simple, más allá de que posea un marco normativo que establezca la registración por partida doble, tal como iré desarrollando a lo largo de la presente tesis. Los marcos legales gubernamentales tradicionales, se enfocaban en la registración de la ejecución presupuestaria, en simples registraciones que compensan total de egresos e ingresos, siendo que la tendencia de la normativa del sector público es incluir conjuntamente con la partida simple de la ejecución presupuestaria, el enfoque contable de la partida doble en las registraciones patrimoniales.

Del análisis comparativo efectuado, surge que existen estados que ya han transitado este cambio, para lo cual, extendiendo el enfoque comparativo a casos de los estados nacionales en América Latina, que han tratado de adaptarse a las normas internacionales, o se encuentran en vías de adaptación, y a los estados que adoptan

contabilidad por partida doble, para poder analizar las distintas experiencias transitadas en los caminos para la adopción de las NICSP en cada uno de estos estados.

Hay que diferenciar también, los estados que adhieren a las Normas Internacionales de Contabilidad Pública, de los que adhieren a Normas Internacionales de Contabilidad en el sector privado.

Existen antecedentes y experiencias similares en países latinoamericanos, de adopción, adaptación o de armonización de las NIC y NICSP, tales como Argentina, Brasil, Bolivia, Chile, Costa Rica, Ecuador, Perú, Uruguay y Venezuela.

Sin embargo, cada país cuenta con su experiencia particular en el proceso que han seguido para adoptar, armonizar o adaptar las NIIF, NIC y NICSP. Algunos, lo realizaron a través de sus organizaciones colegiadas, otros a través de leyes estatales.

En Argentina, el ejercicio profesional es cubierto por Consejos Profesionales locales, que emiten resoluciones técnicas, recomendaciones e informes técnicos de aplicación a todas las provincias que se encuentran nucleadas en la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), incluyendo a los 24 Consejos Profesionales de todo el país. Argentina es el primer país de América del Sur en “homologar” sus normas locales bajo los criterios promovidos por el IASB (International Accounting Standards Board- Junta de Normas Internacionales de Contabilidad).

En el año 2009, la Resolución Técnica N° 26 de la FACPCE “Normas contables profesionales: Adopción de las Normas internacionales de información financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)”, estableció pasos y acciones que las compañías deben realizar a fin de simplificar la adopción de las nuevas normas contables.

A nivel nacional, la normativa aplicable es más precisa, pero a nivel de gobiernos intermedios (entiéndase estados subnacionales, regiones, departamentos y provincias que operan entre los gobiernos nacionales y los municipios), el panorama es más complejo.

La contabilidad pública está evolucionando hacia la registración por partida doble y, por ejemplo, la Ciudad de Buenos Aires, informa conjuntamente con la Cuenta de Inversión, el Balance General para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 118 inciso h) de la ley N° 70.

La Provincia de Córdoba es el primer gobierno provincial en emitir Estados Contables con enfoque en las NICSP, que fue presentado en 2014. Desde el Ministerio de Finanzas, se avanzó hacia la incorporación de Normas Internacionales de Contabilidad en el Sector Público (NICSP). Dadas estas condiciones y las proyecciones futuras, el control externo de la Provincia de Córdoba, no debe quedarse en solo auditar la Ejecución Presupuestaria por partida simple, sino acompañar este cambio de paradigma en la registración contable pública y diseñar los mecanismos necesarios para su control.

Todo esto me lleva a pensar, cuál será el rol de los órganos y organismos de control en esta adopción y como cambiarían los procedimientos de control sobre los balances estatales, las posibilidades fácticas de adoptar normas de auditoría internacionales para el control de la administración pública.

Por lo expuesto, el **Objetivo General** de la presente tesis es “*Formular bases para la implementación inicial del control externo sobre Estados Contables Gubernamentales con miras a aplicar las NICSP*”.

Los **Objetivos Específicos** que motivaron la presente tesis, fueron los siguientes:

- *Realizar comparaciones entre gobiernos nacionales y subnacionales que hayan adoptado total o parcialmente la contabilidad por partida doble y los controles que realizan sus respectivos Órganos de Control.*
- *Analizar la aplicación en los estados contables, de las NICSP y Normas Internacionales de Auditoría (NIA), determinando diferencias legales y posibilidad de cumplimiento con el marco legal actual.*

- *Comparar las diferencias entre el control externo actual que se realiza en la Provincia de Córdoba y el control externo que se debería realizar sobre los Estados Contables, aplicando normas internacionales, identificando áreas críticas y riesgos en su implementación.*

La metodología de trabajo implementada fue:

- Efectuar un relevamiento y análisis comparado de normativa de los países de Argentina, Brasil, Uruguay y Venezuela, las provincias de Córdoba, Mendoza y Buenos Aires y Ciudad de Buenos Aires, para analizar las normas de contabilidad aplicables.
- Analizar las NICSP y NIA, su implementación en el sector público y los procedimientos que realizan sus órganos de control externos, en los países de Argentina, Brasil, Uruguay y Venezuela, como así también en las provincias de Córdoba, Mendoza, Buenos Aires y Ciudad de Buenos Aires.
- Efectuar entrevistas con fuentes directas de información en el Ministerio de Finanzas y personal involucrado en la implementación de los Estados Contables de la Provincia de Córdoba, analizando los resultados de las mismas.
- Profundizar sobre el control legal efectuado en la actualidad por la Provincia de Córdoba, analizando tipos de control aplicables, ventajas y desventajas, vacíos legales y oportunidades de control.

En consecuencia, esta tesis cuenta con la siguiente estructura, diferenciando la base financiera, contable y de control externo de los estados contables, constando de los siguientes capítulos:

- ✓ Capítulo I, analizaré la situación actual de la información financiera y el marco contable de referencia, efectuando una comparación de la implementación de normas contables internacionales, a nivel de gobiernos

nacionales en América Latina y subnacional en Argentina, profundizando el caso testigo de la provincia de Córdoba, comparando legislación internacional, nacional y provincial, con las Normas Internacionales de Contabilidad.

- ✓ Capítulo II, compararé los distintos tipos de presentación de estados contables básicos, según lo establecen las normas internacionales, en comparación con las normas nacionales argentinas y de la Provincia de Córdoba, identificando semejanzas y diferencias sustanciales entre las normativas analizadas.
- ✓ Capítulo III, profundizaré sobre el control de auditoría externa que efectúan los órganos constitucionales de control externo, comparando la normativa internacional con el caso testigo de la Provincia de Córdoba, identificando áreas críticas y riesgos en su implementación. También sugeriré bases tentativas para aplicar por primera vez normas internacionales de control externo, en organismos públicos que deseen implementarlas.

Como conclusión, brindaré una opinión personal sobre lo analizado en la presente tesis, con miras a la aplicación de normas internacionales en los órganos de control.

CAPÍTULO I: SITUACIÓN ACTUAL DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA EN EL SECTOR PÚBLICO

A continuación, detallo brevemente un análisis situacional, dentro del marco normativo que aplica al sector público.

1.1. Importancia del estado financiero en el ámbito público

En la administración pública, se concentran grandes flujos de información, que deben ser ordenados y organizados a fin de poder cumplir con las metas sociales que tiene el gobierno. Para ello, es necesario contar con informes preparados bajo responsabilidad de los funcionarios públicos para que la ciudadanía en general, conozca la situación financiera y los resultados logrados con los fondos públicos.

Si bien en la práctica, el marco normativo en el ámbito público, ordena la información mediante resoluciones, decretos y/o leyes de ejecución presupuestaria, la misma es diferente, ya sea en su exposición como en su análisis, con el sector privado.

Los estados financieros gubernamentales, no buscan reflejar ganancias o pérdidas, sino, si cumplen o no, los objetivos sociales que tiene el Estado, contribuyendo a la economía de la hacienda pública, no de los particulares. El presupuesto, se utiliza como un límite para el gasto público y a modo de control de lo que se gasta para lograr los fines estatales.

La importancia de los estados financieros en los distintos estamentos gubernamentales, se puede resumir de la siguiente manera:

- Permite un lenguaje común en la presentación de información financiera comparable, tanto con otras provincias, niveles de gobiernos, ya sean nacionales o internacionales.
- La contabilización de todos los activos y pasivos mejora el control interno gubernamental.
- Proporciona información sobre costos y resultados de las gestiones efectuadas, con miras a si la ciudadanía logro percibir y captar el bien o servicio social.

- Facilita la toma de decisiones, en pos de los objetivos propuestos, permitiendo medir el alcance, evaluar y revisar las acciones de gobierno y su impacto.
- Analiza la eficiencia de la gestión y la eficacia de los programas gubernamentales.
- Orienta la gestión administrativa para asegurar el uso eficiente de los recursos públicos.
- Informa a la ciudadanía sobre el uso y destino de los recursos públicos, para que de la información expuesta pueda ser utilizada por estadistas gubernamentales, analistas, medios de comunicación, asesores financieros, entre otros grupos de interés.
- Contribuye a profundizar el proceso de rendición de cuentas y el control social.
- Suministra al Poder Legislativo elementos de juicio para aprobar la elaboración del presupuesto al inicio y la cuenta de inversión, al cierre del ejercicio.
- Permite a los órganos de control, contar con información para poder ejercer sus funciones.

El estado financiero utilizado históricamente por la administración pública es el de Estado de Ejecución Presupuestaria, y como estamos dentro de un estado de derecho, tanto el presupuesto inicial, como sus modificaciones deben encontrarse aprobadas dentro del marco normativo. Dicho estado refleja:

- la comparación de las estimaciones de recursos y las autorizaciones para gastos establecidas en el presupuesto inicial al comienzo del ejercicio, que se aprueba mediante ley, con su ejecución a lo largo del período correspondiente,
- las razones de las diferencias cuantitativas y cualitativas, entre lo presupuestado y lo ejecutado,
- las etapas de ejecución del gasto: compromiso, devengado, ordenado a pagar y pagado y para los recursos, registra las etapas del devengado y percibido, solamente a nivel del efectivo que dispone la administración pública, es decir que no se registra por partida doble, como en la contabilidad tradicional del sector privado.

Pero para rendir cuentas, tanto a los órganos de control como a la ciudadanía en general, o para la toma de decisiones a nivel interno de gobierno, no es suficiente mostrar un estado estático como es el de Ejecución Presupuestaria, sino que se debe complementar

con información sobre si cumple con los objetivos planteados, o en qué grado de avance lo ha logrado, si gestiona los recursos responsablemente o si cumple con la normativa que lo regula.

Esta información, en la actualidad, está resumida en la “Cuenta de Inversión”, que es un informe detallado de la gestión del gobierno, ya sea nacional, provincial o municipal, donde se comunican los recursos que obtuvo el gobierno en el año, en que obras lo invirtió, como lo gastó, como se endeudó, una reseña de las actividades gubernamentales. Es la rendición de cuentas constitucional que emite el Estado. Al ser aprobada por el Congreso, los Poderes Legislativos provinciales o Consejos Deliberantes municipales, buscar dar a la ciudadanía, seguridad en su contenido. Es decir, que la Cuenta de Inversión, se presenta a los órganos de control externo, se aprueba o se rechaza por los órganos constitucionales de control y luego se da a conocer a la ciudadanía, cumpliendo con la transparencia gubernamental.

1.2. Administración Financiera y comportamiento fiscal en el ámbito público

En Latinoamérica, los sistemas integrados de administración financiera en el sector público, aparecieron en los años ochenta, como una necesidad de mejorar el registro y control del gasto público, ante la crisis fiscal y macroeconómica de ese momento, y han evolucionado conjuntamente con los procesos de modernización de la gestión financiera pública.

Para analizar y registrar la situación financiera, se optó por una visión sistémica, conformada por subsistemas que se van desagregando en partes sustanciales para poder analizar a detalle la información pública. Y estos sistemas independientes, deben estar integrados en un cierto diseño que permita brindar información útil a los usuarios de la misma.

Los objetivos de integrar la administración financiera, a la luz de Gutiérrez (1996), son:

- *“Realizar la gestión de los recursos públicos de tal forma que permita asegurar el cumplimiento de los objetivos de la política fiscal en particular y de la política económica en general.*
- *Coadyuvar a que la gestión operativa del Estado se ejecute en forma efectiva, económica y eficiente.*
- *Generar información oportuna y confiable para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión política y administrativa.*
- *Asegurar la absoluta transparencia de las cuentas públicas.*
- *Implantar un sistema de rendición de cuentas para los funcionarios que administren recursos públicos, por el uso económico eficaz y eficiente de los mismos.*
- *Interrelacionar los sistemas de la Administración Financiera Gubernamental Integrada con los de control interno y externo, con la finalidad de incrementar la eficacia de estos.”*

Siguiendo el pensamiento de Gutiérrez, implementar un modelo de administración financiera integrada, otorga a la conducción política importantes beneficios, tanto para temas estratégicos, tácticos u operativos, como para verificar que efectivamente se asignen recursos a la instrumentación de sus políticas, particularmente la social, y que la misma se efectúe con eficacia, economicidad y eficiencia en la política fiscal donde el gobierno muestra y refleja prioritariamente sus intenciones políticas, su respeto hacia los equilibrios macroeconómicos, permitiendo el control de la gestión financiera pública a tiempo real, evaluando los resultados con oportunidad para efectuar las necesarias correcciones.

No basta el control formal de las operaciones financieras, es también necesario el control de gestión de los aspectos sustantivos, es decir sobre la economicidad, eficacia y eficiencia con que se suministran a la ciudadanía los bienes públicos.

El modelo de Sistema de Información de la Administración Financiera (SIAF), que predomina en Latinoamérica comprende básicamente de cuatro áreas principales: presupuesto, tesorería, contabilidad y deuda pública, interactuando con otros sistemas de gestión de recursos públicos, como ser: inversiones públicas, recursos humanos y pagos al personal, compras y contrataciones, administración tributaria, gestión de proyectos y administración de bienes. Este modelo se caracteriza por el uso de un sistema único y de amplia cobertura, con una administración centralizada bajo la responsabilidad de las autoridades gubernamentales y en general con una base de datos central, pero con una operación que, aunque integrada, se encuentra descentralizada en las distintas entidades públicas. Estos sistemas integrados, son el soporte tanto para la gestión de los organismos públicos, la toma de decisiones, como para su control, produciendo información presupuestaria, patrimonial, económica, etc.

Un sistema integrado de información financiera debidamente interrelacionado, es útil tanto para los sistemas de control interno, como externo, permitiendo aunar fuerzas para que la información financiera y física que puede generar el sistema, posibilite realizar la verificación del cumplimiento de las etapas de cada trámite, la aplicación de la normativa vigente, el costo y oportunidad de las acciones, la necesidad de la realización de cada transacción y la responsabilidad de quienes intervinieron en la gestión, en síntesis el control de la gestión.

En algunos países los SIAF se han arraigado firmemente (por ejemplo, en Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Guatemala y Paraguay), mientras que en otros su implantación se ha detenido debido a la obsolescencia tecnológica y/o conceptual, o a la discontinuidad del apoyo político.

Tal como sucede en Latinoamérica, los gobiernos argentinos, a nivel nacional y provincial, utilizan un sistema integral de información, que se relaciona con los otros sectores gubernamentales, integrando toda la información necesaria para emitir estados financieros del ámbito público.

Cada estado subnacional cuenta con su propia ley de administración financiera, similar a la del ámbito nacional. El ámbito de aplicación de cada ley, varía según las funciones constitucionales de cada gobierno.

Tabla 1: *Ámbito de Aplicación - Leyes de Administración Financiera*

	Argentina	Ciudad de Buenos Aires	Provincia de Buenos Aires	Provincia de Córdoba	Provincia de Mendoza
	Ley N° 24156	Ley N° 70	Ley N° 13767	Ley N° 9086	Ley N° 8706
Año de Promulgación	1994	1998	2007	2003	2014
Administración Central	X	X	X	X	X
Tribunal de Cuentas				X	X
Organismos Descentralizados	X	X	X	X	X
Empresas y Sociedades del Estado	X	X	X	X	X
Instituciones de Seguridad Social	X	X			
Entes Públicos excluidos expresamente de la Administración Nacional ¹	X				
Fondos Fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado	X		X		X
Rendición de cuentas de organizaciones a las que se hayan acordado subsidios o aportes y a las instituciones o fondos cuya administración, guarda o conservación está a cargo del Estado a través de sus Jurisdicciones o Entidades	X	X	X		
Comunas		X			
Municipios					X

FUENTE: elaboración propia, en base a las leyes N° 24156, 70, 13767, 9086 y 8706.

¹Abarca a cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio, donde el Estado nacional tenga el control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde el Estado nacional tenga el control de las decisiones.

Otra diferencia en las normativas analizadas, es que a nivel nacional y en la Ciudad de Buenos Aires, no se designa órgano coordinador, sino que dispone que sea el Poder Ejecutivo el que lo determine, en cambio, en los estados provinciales designan a Ministerio de Finanzas (Provincia de Córdoba), Ministerio de Economía (Provincia de Buenos Aires) y Ministerio de Hacienda y Finanzas (Provincia de Mendoza).

Cada uno de los sistemas integrados, se amoldan a las necesidades puntuales de los gobiernos. Por ejemplo, el sistema utilizado en Mendoza, contempla el subsistema de municipalidades, ya que está bajo el control provincial, no siendo el caso de la Provincia de Córdoba.

En el año 2016, se firman dos convenio entre Provincia de Buenos Aires y Ciudad de Buenos Aires, el primero de ellos, “Convenio Marco de Cooperación”, del cual se desprende un “Convenio Específico de Cooperación Técnica”, donde la Ciudad otorga a la Provincia en forma gratuita, intransferible y a perpetuidad, el permiso de uso de los sistemas informáticos y desarrollos de software, que incluyen el SIGAF- Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera y BAC- Sistema Buenos Aires Compras, siendo de uso obligatorio para la Provincia de Buenos Aires, el uso de estos sistemas a partir del año 2018.

Tabla 2: Sistemas de información financiera a nivel local

GOBIERNO	SISTEMA DE INFORMACIÓN
Argentina	Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF)
Provincia de Buenos Aires	Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera para la Provincia de Buenos Aires (SIGAF-PBA)
Provincia de Córdoba	Sistema Único de Administración Financiera (SUAF)
Provincia de Mendoza	Sistema de Información Contable (SI.D.I.CO.)
Ciudad de Buenos Aires	Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera (SIGAF)

FUENTE: elaboración propia.

La ley nacional N° 25917, crea el “Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal” con el objeto de establecer reglas generales de comportamiento fiscal y dotar de una mayor transparencia a la gestión pública, desde un enfoque financiero, ya sean reglas cualitativas (publicación de información fiscal, consolidación de la información, estimación del gasto tributario e indicadores de gestión) y cuantitativas (contención del gasto, equilibrio presupuestario y endeudamiento sostenible). Las provincias adhieren a la legislación nacional, mediante ley N° 9237 (Provincia de Córdoba), ley N° 13295 (Provincia de Buenos Aires) y ley N° 7314 (Provincia de Mendoza) y la Ciudad de Buenos Aires, mediante ley N° 5955².

En el caso de la Provincia de Córdoba, por ley provincial N° 10119 “Ley de Comportamiento Fiscal del Estado Provincial”, se intensifica la adopción de principios de comportamiento fiscal para lograr información amplia y oportuna, transparencia de la gestión pública y cumplimiento de reglas fiscales con el objeto de asegurar la sustentabilidad de las finanzas públicas.

1.3. Marco contable de referencia

La administración de los sistemas de presupuesto, tesorería y crédito público, así como la de los sistemas de administración de personal, bienes y servicios, producen durante la gestión, innumerables transacciones y hechos económicos que requieren registrarse sistemáticamente como base de información para la toma de decisiones ejecutivas y para su ulterior evaluación. El sistema de contabilidad es el que sintetiza, como responsable de proveer la información, los datos relativos a la gestión, ordenando y administrando de acuerdo a un plan de cuentas único y uniforme, la base de datos de esas transacciones y hechos económicos que inciden en el patrimonio público.

El Estado, tiene que ser considerado como un único ente contable y como tal, desarrollar su marco normativo contable y mostrar sus estados financieros básicos. Cada organismo descentralizado y cada empresa pública, se tiene que considerar a su vez, como un ente contable.

²La Ciudad de Buenos Aires, se había adherido por ley N° 1726, con posterioridad, se desvinculó mediante ley N° 3297 y vuelve a adherirse con fecha 12 de abril de 2018.

El sistema contable, tiene que ser concebido como una unidad lógica de procesos compuesto por dos subsistemas específicos, uno central que satisfaga todas las prestaciones requeridas por los órganos rectores, por las unidades administrativas institucionales y por las unidades ejecutoras de programas del Gobierno Central y otro local, para los organismos descentralizadores.

Los sistemas de contabilidad, reflejan la normativa aplicable y, en la actualidad, la mayoría de esa normativa tiende a compatibilizarse con la normativa internacional, los sistemas también van cambiando y amoldándose a las tendencias internacionales. A modo de ejemplo y comparación, se citan resumidamente las vivencias relevadas en algunos países latinoamericanos:

- *Brasil:* los principales órganos profesionales de contabilidad son, el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) y el Instituto Brasileño de Auditores Independientes (IBRACON), que han publicado conjuntamente una comparación de las normas contables brasileñas y las NIIF. El caso brasileño es muy parecido al argentino, ya que ambos poseen varios organismos vinculados al control en temas contables y financieros. Cuentan con las NBC-T N°11 “*Normas de auditoría independiente de las demostraciones contables*”, que regula la actividad de auditoría a los estados financieros.
- *Bolivia:* el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad, es el organismo encargado de adoptar decisiones y dictar las Normas de Contabilidad que se aplican en el país. Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) tienen fines orientativos para los profesionales contables en la preparación y presentación de los Estados Financieros de las empresas y se fusionan con los procedimientos relativos a la presentación de estados financieros, no siendo las mismas obligatorias.
- *Chile:* el Colegio de Contadores de Chile firmó hace más de una década un convenio con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), en su calidad de Administrador del Fondo Multilateral de Inversiones (FOMIN), con el fin de Insertar a este país en el ámbito internacional, aplicando criterios uniformes en la presentación de informes

- de carácter financiero-contable, facilitando la integración comercial, yendo a la convergencia de principios contables nacionales a normas internacionales. La Contraloría General de la República, en uso de las facultades establecidas en la ley N° 10336, emitió en 2015, el Manual de Procedimientos Contables para el Sector Público, preparado en armonía con la Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación (NICSP-CGR Chile).
- *Costa Rica:* la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos ha definido una clara política de adopción y armonización de las NIC, las que son formuladas y publicadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, órgano del sector privado independiente. El Gobierno de Costa Rica, mediante la emisión del Decreto N° 34918-H decidió la adopción de las NICSP en las entidades que forman parte del Sector Gobierno General y, mediante Decreto N° 35616-H, la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF/NIC) en las empresas públicas.
 - *Ecuador:* decidió adoptar las normas internacionales de información financiera y estableció que las NIIF fuesen de aplicación obligatoria por parte de las entidades sujetas a control y vigilancia de la superintendencia de compañías. Se encuentra actualmente, en vías de adopción e implementación de las NICSP y en transición hacia la contabilidad con base en devengado.
 - *Perú:* en 2013, oficializan las NICSP, a través de la Resolución Directoral N° 011-2013-EF/51.01 y, el Consejo Normativo de Contabilidad mediante Resolución N° 059-2015-EF/30, oficializó la versión 2015 de las NIC, NIIF, CINIIF y SIC.
 - *Uruguay:* el Consejo Directivo del Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay, uno de las más antiguas del continente, dictó el Pronunciamiento 11, donde considera de aplicación obligatoria las NIC N°1 al 20, con las excepciones de las Normas N° 7, 12, 14 y 19 que son optativas en el país.

A través de su Pronunciamiento N° 18, ha adoptado Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales sobre Compromisos de Revisión, Normas Internacionales sobre Trabajos para atestiguar o asegurar distintas Auditorías y Normas Internacionales sobre servicios relacionados, compatibilizando su normativa pública con las NICSP.

- *Venezuela:* la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela anunció en 2004, el proceso de adaptación a las NIC y en 2008 promulgó el marco de adopción de las NIIF. En el ámbito público, le corresponde a la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP), dictar las normas técnicas de contabilidad y los procedimientos específicos que considere necesario para el adecuado funcionamiento del Sistema de Contabilidad Pública, quien ha dado inicio al estudio y análisis de las NICSP y su aplicabilidad en el ámbito venezolano.

Retomando la contabilidad gubernamental, en Argentina el sistema contable, deberá exponer la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación del Tesoro, las variaciones, composición y situación del patrimonio de las entidades públicas, como así también debe estar basado en principios y normas de contabilidad de aceptación general, aplicables en el sector público, surgiendo de la siguiente normativa:

- Argentina: art. 87 - Ley N° 24156.
- Provincia de Córdoba: art. 73 - Ley N° 9086.
- Provincia de Mendoza: art. 75 - Ley N° 8706.
- Provincia de Buenos Aires: art. 86 - Ley N° 13767.
- Ciudad de Buenos Aires: Ley N° 70/98.

En el año 1965, se celebró en Mar del Plata, la Séptima Conferencia Interamericana de Contabilidad y la Séptima Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, donde se aprobaron los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” (PCGA) para el ámbito privado.

En el año 1995, la Secretaría de Hacienda de Argentina, elaboró "Los fundamentos y alcances de los principios de contabilidad generalmente aceptados y normas generales

de contabilidad" y "Los principios de contabilidad generalmente aceptados para el sistema de contabilidad gubernamental", como así también las "Normas generales de contabilidad", reglamentando las disposiciones de la ley N° 24156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, en lo que respecta a que el sistema de contabilidad gubernamental debe estar basado en principios y normas de contabilidad de aceptación general, aplicables al Sector Público Nacional.

Estos principios, a nivel nacional, se definen como *“conceptos básicos que se reconocen como esenciales para la cuantificación y adecuado registro de los estados contables y sus informes financieros y de gestión complementarios, de manera tal que los mismos registren en el tiempo, uniformemente, las variaciones patrimoniales y el resultado de las operaciones, siendo necesario entonces, el conocimiento de los criterios seguidos para su preparación, lo cual facilita, entre otros aspectos, el fluido accionar de los Órganos de Control Público”*³.

Rigen para el mismo ámbito de aplicación de la ley de administración financiera nacional, es decir, administración central, organismos descentralizados e instituciones de la seguridad social. En las empresas, sociedades del estado y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias, serán aplicables en la medida que no se contrapongan con su régimen legal pertinente.

Los estados contables de las administraciones públicas, deben ser elaborados sobre normas técnicas adecuadas y uniformes. Para ellos se han dictado las normas generales de contabilidad, tanto a nivel nacional como provincial, que abarcan las cualidades de la información contable, como así también normas de valuación y exposición, que son complementadas por las normas particulares de contabilidad pública.

Asimismo, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), ha dictado Recomendaciones Técnicas para el sector público que, si bien las mismas no son obligatorias, orientan a la administración pública sobre

³Aprobados por Resolución N° 25/95- Secretaría de Hacienda de la Nación Argentina

técnicas contables, estableciendo un marco conceptual que posibilita uniformar y homogeneizar la información de la gestión pública.

La Provincia de Córdoba en 2009, establece sus “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para el Sector Público” y en 2013 dicta los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados adaptados al Sector Público Provincial, las Normas Generales de Contabilidad y las Normas Particulares de Contabilidad del Sector Público Provincial”, que son de aplicación obligatoria para la Administración General del Sector Público Provincial no Financiero y de aplicación supletoria para las empresas, agencias y entes estatales y en 2014, presenta sus primeros estados contables por partida doble implementando dichas normas.

La Provincia de Mendoza, en el año 2014, sanciona la ley N° 8706, que en su Art. 75 establece “*El método de registración contable deberá estar fundamentado en los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados para la Administración Provincial en el ámbito nacional e internacional*”, es decir, que los incorpora en su cuerpo normativo, adoptando los principios establecidos para la órbita nacional.

La ciudad de Buenos Aires, en 2016 aprueba las “Normas de Contabilidad para el sector público de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”⁴, donde establece los requisitos de la información en los estados contables, principios fundamentales, cuadros y estados contables que integran la Cuenta de Inversión del Sector Público de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como así también las normas de valuación y exposición de los rubros que integran los distintos capítulos que conforman dichos estados. La normativa citada, es de aplicación para todo el Sector Público del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La Provincia de Buenos Aires, en el año 2018⁵, aprueba los “Registros Contables, Estados Contables, Anexos a los Estados y forma de presentación de la documentación de respaldo de los mismos”. La particularidad que se observa en esta norma, es que a partir del año 2019, se deben presentar en forma mensual, dentro de los 10 días hábiles

⁴ Disposición N° 111/DGCG/16

⁵ Resolución -2018-595-GDEBA-CGP

del mes siguiente, los Estado de Ejecución del Cálculo de Recursos, Contribuciones y Financiamiento, Estado de Ejecución del Presupuesto de Gastos, Anexo de detalle de modificaciones de créditos del presupuesto de erogaciones, Anexo de Ejecución de la Planta de Personal del Presupuesto, Número de cargos, Anexo de Evolución de la Deuda Exigible, Anexo de Movimiento de Fondos y demostración de existencias, Anexo de Movimientos de Bienes, Anexo de Ejecución de Cuentas de Terceros, Anexo de Ejecución de Cuentas Varias, Anexo de Ejecución de Ingresos y Egresos Extrapresupuestarios Diversos. Los Estados de Situación Patrimonial, de Resultados, de Evolución del Patrimonio Neto y de Origen y Aplicación de Fondos son de carácter anual.

1.4. Normas internacionales de contabilidad para el sector público (NICSP)

Las NICSP son desarrolladas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) y publicadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Si bien el uso de las mismas no es obligatorio, tal como se viene desarrollando en la presente tesis, las ventajas de su aplicación, radica en que utilizan un lenguaje común posibilitando su comparabilidad y el desarrollo de prácticas uniformes de información financiera. Asimismo, permiten reformar el marco gubernamental, cumplir con las rendiciones de cuentas y aumentar la transparencia en las cuentas públicas.

Las NICSP permiten a los usuarios de la información financiera gubernamental, tomar decisiones a nivel internacional y poder comparar los indicadores que se generen con otros gobiernos, ya que la exposición de la información es homogénea. Además, alinean a los gobiernos, con las mejores prácticas implementadas en estándares de contabilidad pública creíble.

Las normas internacionales diferencian dos tipos de estados financieros que son de gran importancia:

- Estado financiero con propósito general, destinado a la ciudadanía en general.
- Estado financiero con propósito especial, destinado a interesados particulares, como ser Poder Legislativo, órganos de control, entre otros.

Asimismo, estas normas, se emiten para los distintos tipos de contabilidad gubernamental que rigen en el marco normativo de cada gobierno, es decir, para las registraciones con base contable devengado (o de acumulación) como para la base contable de efectivo. Para la preparación de dichos estados, se debe considerar que:

- si la base contable es por lo devengado, se incluyen los estados de situación financiera, rendimiento financiero, flujos de efectivo y cambios en los activos/patrimonio neto.
- si la base contable es de efectivo, el estado financiero principal es el estado de cobros y pagos en efectivo.

La base contable de efectivo, es la más utilizada por los gobiernos intermedios en la actualidad. Como estamos atravesando un cambio de concepto contable en la administración pública, las NICSP animan a los gobiernos a mostrar voluntariamente información con base contable devengado, como transición en este proceso.

Las normas con base devengado, están basadas en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), cuando los requerimientos de dichas normas son aplicables al sector público.

Cabe aclarar que la norma exige que se debe señalar su utilización solo en el caso que la información cumpla con todos los requerimientos de cada NISCP que les sea aplicable.

Esto va en concordancia con la solicitud del FMI en lo que respecta a que se *“tomen las medidas a nivel internacional, regional y nacional a fin de acelerar el paso de la contabilidad base caja a la contabilidad base devengado, y de plasmar otros flujos económicos en los informes fiscales. A nivel internacional, las autoridades encargadas de establecer las normas deben proporcionar directrices prácticas para escalonar la adopción y puesta en práctica de las normas de la presentación de informes base devengado, que se apoyen en las experiencias exitosas realizadas en economías avanzadas y emergentes.”* (FMI, 2012).

La normativa internacional, se encuentra comprendida en un manual que contiene el conjunto completo de pronunciamientos sobre la información financiera en el sector público del IPSASB, el cual incluye referencias a las NIC y a las NIIF emitidas por el IASB. Esto favorece la interpretación y la relación con las normas del sector privado. Otra ventaja que posee el manual es que, al finalizar cada norma, incorpora los fundamentos de las conclusiones, si bien no forman parte del cuerpo normativo, expone las decisiones tomadas para su aprobación y para las revisiones de cada norma. Se encuentran incluidos en el mismo, guías de implementación, ejemplos ilustrativos y definiciones para el interesado en aplicarlas.

Las normas internacionales, incluyen Guías de Prácticas Recomendadas (GPR), donde proporcionan pautas para la presentación de información sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad, la preparación y presentación de los estados financieros, análisis y comentario de los estados que ayudarán a que los usuarios puedan comprender la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo presentados en los estados financieros con propósito de información general, como así también guías para la presentación de información sobre el rendimiento de los servicios.

A la fecha de la presente tesis, existen las NICSP 1 a 40, siendo que las N° 6, 7, 8 y 15 se encuentran derogadas. Las NICSP, son revisadas constantemente y anualmente, se actualiza el manual que las agrupa. Incluyen desde presentación de estados financieros a nivel general, como políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores, efectos de variaciones en las tasas de cambio de monedas extranjeras, normas particulares de reconocimiento, exposición y valuación de sus componentes, información financiera en economías hiperinflacionarias, hechos ocurridos después de la fecha de presentación, como así también normas sobre la información a revelar sobre partes relacionadas, deterioro del valor de activos generados o no por el efectivo, revelación de información sobre el sector gobierno en general, presentación de información del presupuesto, beneficios a empleados, instrumentos financieros, normas de agricultura, estados financieros separados y consolidados, inversiones en negocios conjuntos, acuerdos conjuntos, información sobre participaciones en otras entidades y combinaciones del sector público.

1.5. Caso de análisis: Provincia de Córdoba

Se toma como caso testigo de análisis en el presente apartado a la Provincia de Córdoba ya que es la provincia que más conocimiento tengo sobre su avance hacia las normas internacionales y es el primer gobierno provincial en emitir Estados Contables con enfoque en las NICSP.

1.5.1. Antecedentes en la Provincia de Córdoba

Para lograr la aplicación de las normas internacionales en la Provincia de Córdoba, el marco normativo local se fue adecuando y en los últimos años, se generaron condiciones necesarias para que se aplique en un futuro cercano. Algunas de ellas son:

- **2003:** Se dicta la **Ley N° 9086**, “Ley de Administración Financiera y del Control Interno de la Administración General del Estado Provincial”, que en su art. 72, se refiere al Subsistema de Contabilidad, como un “*conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos y actos económicos y financieros que afecten o puedan afectar patrimonialmente a las entidades públicas, y que permitan medir el cumplimiento de los objetivos y metas de la administración*”, definición idéntica a la ley nacional.
- **2007:** Se aprueba el primer compendio normativo de la Secretaría de Administración Financiera.
- **2009:** Por Resolución N° 377/09, se establecen los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para el Sector Público”.
- **2010:** Se implementa el SUAF (Sistema Único de Administración Financiera).
- **2013:** Por Resolución N° 220/13, se dictan los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados adaptados al Sector Público Provincial, las Normas Generales de Contabilidad y las Normas Particulares de Contabilidad del Sector Público Provincial”, que son de aplicación obligatoria para la Administración General del Sector Público Provincial no Financiero y de aplicación supletoria para las empresas, agencias y entes estatales.
- **2014,** las acciones realizadas fueron:
 - aprobación del compendio normativo actualizado,

- certificación de calidad IRAM-ISO 9001:2008,
- trabajo conjunto con un equipo del Banco Mundial sobre un plan estratégico dirigido a mejorar progresivamente la calidad de los estados financieros del Gobierno Provincial con miras a la incorporación de las NICSP y
- emisión de los primeros Estados Financieros de la Provincia de Córdoba.

Ilustración 1: Hitos en la preparación de los estados contables



FUENTE: Elaboración propia en base a los Estados Contables al 31 de diciembre de 2014. - Provincia de Córdoba.

Si bien la ley N° 9086, fue sancionada y publicada en el Boletín Oficial en el año 2003, pasó más de una década para la aplicación de la partida doble y en la confección de Estados Contables.

Todos ellos, son avances que viene realizando el gobierno provincial para compatibilizar la normativa local y en un futuro, adoptar NICSP. La decisión política en el gobierno provincial fue tomada, la regulación normativa se unificó, se adecuó el sistema informático y se capacitó al recurso humano que lo va a implementar.

Sin embargo, en lo que respecta al sistema contable, presenta la siguiente dicotomía: los Organismos Centralizados registran por partida simple y los organismos descentralizados, registran por partida doble.

I.5.2. Relación entre las NICSP y las NPCSP

A continuación, analizaré más a detalle las NPCSP de la Provincia de Córdoba, aprobadas por Resolución del Ministerio de Finanzas N° 220/2013, comparativamente con las NICSP contenidas en el Manual de pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, edición 2017, de la IPSASB, publicado por la IFAC, a fin de tomar conocimiento de las semejanzas y diferencias de ambas normas, considerando la posible implementación de las citadas normas internacionales en la Provincia de Córdoba.

Las normas contables cordobesas, incluyen los principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron analizados anteriormente, los cuales se encuentran detallados en la NPCSP I. Las NPCSP II a VIII, tratan las “Normas generales y particulares de Presentación de los Estados Financieros”, las IX a XXI, detallan las normas de reconocimiento, valuación y exposición, y entre las XXII a XXV, se encuentran otras normas.

En **Anexo II**, comparo las NICSP con las NPCSP, a modo global, identificando el cuerpo normativo donde se detallan los temas a tratar por cada compendio normativo.

El marco conceptual a nivel internacional, incluye “Guías de Prácticas Recomendadas”, aplicables a la preparación y presentación de informes financieros con propósito general de entidades del sector público, que a nivel provincial no se han desarrollado.

A continuación, compararé más a detalle el contenido de las “NPCSP II Norma general de transición”, “NPCSP III Norma general de presentación de los estados financieros”, NPCSP XXII “Cambio en las políticas contables, en las estimaciones y los errores” y NPCSP XXV “Información financiera en economías hiperinflacionarias”.

La Provincia de Córdoba, elaboró sus primeros Estados Financieros conforme a la NPCSP II, para el ejercicio 2014, es decir, que ya aplicó esta norma general de transición en su primera presentación, lo cual dejó expresamente registrado en su nota 3.B.1 que se corresponden al primer ejercicio de publicación de los estados contables y

debido a ello, no se expone la información comparativa con el ejercicio equivalente anterior.

El modelo contable de las NPCSP, utiliza el criterio de partida doble y el principio de devengado, razón por la cual, analizo la NPCSP II, en comparación con la “NICSP N° 33 Adopción por primera vez de las NICSP de Base Acumulación (o devengado)”, a saber:

- El objetivo de ambas normas es homogéneo, buscan que la información brindada sea de alta calidad y que proporcione transparencia para los usuarios, un punto de partida para comenzar a aplicar las normas y a un costo que no exceda sus beneficios.
- Se aplica en los primeros estados financieros, mediante una declaración explícita y sin reservas, contenida en dichos estados financieros, del cumplimiento de las normas contables utilizadas.
- Indica como registrar activos y pasivos a la fecha de transición y ejercicio para el que se presente conforme normativa. La norma provincial, establece que en caso de que, en ejercicios posteriores, se detecte la existencia de otros activos y/o pasivos que debieron haberse reconocidos a la fecha de transición o surjan nuevos elementos para su medición, se registrará con contrapartida a un rubro específico dentro del patrimonio denominado “variaciones patrimoniales”. A diferencia de la normativa internacional, que no fija excepciones ni plazo para cumplimentarlas, sino que debe aplicar toda la normativa que se encuentra vigente.
- La NICSP N° 33 establece que, cuando la entidad opta por no presentar información comparativa, debe incluir:
 - Un estado de situación financiera de apertura
 - Un estado de rendimiento financiero
 - Un estado de cambios en los activos netos/patrimonio
 - Un estado de flujos de efectivo
 - Una comparación del presupuesto
 - Notas relacionadas

- La NPCSP II, nada indica sobre cuales estados son obligatorios para la primera presentación. Asimismo, incluye todos los citados en la normativa internacional, excepto la comparativa del presupuesto.
- La NPCSP I, indica que además de los Estados de Situación Patrimonial, de Evolución del Patrimonio Neto, de Recursos y Gastos y de Flujo de efectivo, también deben presentarse los Estados de Ejecución Presupuestaria, Situación del Tesoro y de Evolución del Pasivo, que no fueron publicados conjuntamente con los Estados Contables del ejercicio 2014.

Con respecto a la presentación de informes financieros, la normativa internacional se expide en la NICSP I. La normativa provincial, le ha dedicado la NPCSP III a su desarrollo, a saber:

- La norma internacional, establece que deberá aplicarse a todos los estados financieros con propósito general. La norma provincial, los limita a Estado de Situación Patrimonial, Estado de Evolución del Patrimonio Neto, Estado de Recursos y Gastos, Estado de Flujo de efectivo y a la información contable contenida en las notas complementarias a dichos estados básicos. La presentación para los Estados de Ejecución Presupuestaria, Situación del Tesoro y de Evolución del Pasivo, se rigen por la NPCSP VIII “Normas particulares de presentación: Otros Estados Básicos” y por la ley N° 9086- Ley de Administración Financiera.
- En lo que respecta a estructura y contenido, se observa lo siguiente:
 - *Identificación de los estados financieros:* Ambas normas coinciden en que los estados deben ser claramente identificados, se aplican exclusivamente a los estados financieros y no afectan al resto de la información presentada en la cuenta de inversión o informe anual, se debe mostrar en lugar destacado el nombre de la entidad, fecha de presentación, moneda y grado de redondeo. Se diferencian en que las NICSP destacan información presentada en los estados financieros individuales o una entidad económica y el redondeo en miles o millones de unidades monetarias de presentación, que la normativa local no prevé.

- *Período sobre el que se informa:* En este punto las normas son idénticas. Ambas fijan la periodicidad anual, como mínimo y que, en caso de optar por un período diferente, tiene que revelar la razón para utilizar un período inferior o superior y que no todas las cifras son comparables.
- *Coherencia de la presentación:* La presentación y clasificación de las partidas, se conserva de un ejercicio a otro, a menos que un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones, ponga de manifiesto que será más apropiada otra presentación o clasificación o una norma nueva requiera un cambio en la presentación.
- *Significación y agrupación de datos:* Cada clase de partida similar, se presenta por separado. Las partidas de naturaleza o función distinta deben presentarse separadamente, a menos que no sean “significativas”, según norma provincial o “materiales”, según normativa internacional.
- *Compensación:* También son idénticos los términos para definir que no se compensaran activos con pasivos, ni ingresos con gastos, salvo que esté permitido en una norma.
- *Información comparativa:* También en este punto, ambas normas expresan lo mismo, que, a menos que una norma permita o requiera otra cosa, la información comparativa, respecto del periodo anterior, se presentará para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros, deberá incluir información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que sea relevante para la comprensión de los estados financieros en el período actual y en algunos casos, información de periodos anteriores que continúa siendo relevante en el periodo actual.

Ambas normas indican que cuando se modifique la forma de presentación o la clasificación de las partidas de los estados financieros, también deberán reclasificarse los importes correspondientes a la información comparativa, a menos que resultase impracticable hacerlo y que, de hacerlo, deben indicar naturaleza de la reclasificación, importe de cada partida o grupo de partidas que se ha reclasificado y el motivo de la reclasificación. En caso de ser impracticable la reclasificación de los importes comparativos, se informará el motivo y la

naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

- Ambas normas coinciden en que incluirán información acerca de bases para la preparación de los estados financieros, políticas contables específicas utilizadas, información requerida por las normas contables analizadas que no se presenta en los estados financieros y, en la medida en que sea practicable, de forma sistemática. Cada partida de los estados financieros, se relacionará con la información correspondiente en las notas.

El orden de las notas citado en la normativa provincial, también es el mismo a la normativa internacional., es decir:

- Declaración de conformidad con las normas.
- Resumen de las políticas contables significativas aplicadas: bases de medición utilizadas, grado en que la entidad ha aplicado alguna de las disposiciones transitorias y políticas contables relevantes para la comprensión de los estados financieros.
- Información de desagregación para las partidas presentadas en los estados financieros, en el mismo orden en que figuren cada uno de los estados y cada línea de partida.
- Otras revelaciones de información que incluya pasivos contingentes, compromisos contractuales no reconocidos y revelaciones de información no financiera.
- Información sobre supuestos claves acerca del futuro y otros datos para la estimación de la incertidumbre en la fecha de presentación, siempre que lleven asociado un riesgo significativo de suponer ajustes materiales en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del año próximo, en ese caso, incluirá detalles de su naturaleza y su importe en libros en la fecha de presentación.

La diferencia entre la NPCSP y la NICSP, radica en que la normativa internacional explica y detalla más a fondo el contenido de las notas a los estados financieros, en cambio la normativa cordobesa, solo enumera características esenciales.

Dentro de otra información a revelar, la norma provincial incluye:

- a) definición de Administración General, para comprender el alcance de los estados financieros (esto no está contemplado en la normativa internacional),
- b) descripción de la naturaleza de las operaciones, y principales actividades,
- c) referencia a la legislación pertinente que rige las operaciones de la Administración General.

La normativa internacional incluye como información a suministrar en las notas, el nombre de la entidad controladora directa y de la controladora última de la entidad económica y si es una entidad de vida limitada, información sobre la duración de la misma, estos últimos casos no están previstos en las NPCSP.

Con respecto a los cambios en las políticas contables, en las estimaciones y los errores, son tratados en las normas NICSP 3 y NPCSP XXII. La norma internacional es más detallada que la provincial, desde los conceptos que incluye, hasta las explicaciones y casos que trata. Ambas, tienen por objetivo prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, cambios en las estimaciones contables y la corrección de errores.

En cuanto a la materialidad o importancia relativa del “error” o inexactitud, según norma internacional, o de “omisión” o inexactitud, según norma provincial, deberán considerarse las características de los usuarios de la información y su influencia en las decisiones de los mismos. Ambas normativas, establecen que las políticas contables deben ser uniformes tanto para las transacciones, eventos y condiciones similares, a menos que otra norma lo permita. Analizan el cambio de políticas contables en caso de que la información sea más fiable y relevante. A su vez, se puede efectuar un cambio retroactivo, es decir, ajustar saldos iniciales reflejando los importes comparativos con la nueva política aplicada, bajo ciertas limitaciones, como ser, por ejemplo, impracticable determinar los efectos que se derivan.

La NICSP 4 trata los efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, ya sea porque una entidad realiza transacciones en moneda extranjera o porque tiene negocios en el extranjero. En la normativa provincial no se trata

directamente estas posibilidades, más bien, solo desliza en las normas particulares de valuación que se reconocen los activos o pasivos en moneda extranjera al inicio, por el tipo de cambio correspondiente a la fecha de la transacción y al final, por el tipo de cambio de cierre.

Otro tema que hay que considerar, sobre todo en la situación actual de la economía, es el ajuste por inflación que está vigente para el ámbito privado. Tanto al NPCSP XXV, como la NICSP 10, detallan el procedimiento a considerar en economías hiperinflacionarias. Ambas normas coinciden en que, en una economía hiperinflacionaria, la información sobre los resultados de las operaciones y la situación financiera en la moneda local sin reexpresar no es útil. Es una cuestión de juicio profesional cuándo se hace necesario reexpresar los estados financieros de acuerdo con la norma de ajuste por inflación, y dicho estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico de un país, entre las cuales se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes: *“(a) la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable, los importes de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener el poder adquisitivo de la misma; (b) la población no toma en consideración los importes monetarios en términos de la moneda local, sino en función de una moneda extranjera relativamente estable. Los precios pueden establecerse en esta otra moneda; (c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto; (d) las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios y (e) la tasa de inflación acumulada durante un periodo de tres años se aproxima o sobrepasa el 100%”* (NICSP 10. 2017). Todas las características mencionadas, se cumplen en la Argentina actualmente.

En una economía hiperinflacionaria, los estados financieros solamente resultan de utilidad si se encuentran expresados en términos de unidades de medida corrientes en la fecha de presentación de los estados financieros. Los estados financieros de una entidad cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria deberán quedar expresados en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación de los estados financieros, por tal motivo, las cifras comparativas correspondientes al

periodo anterior, deben también quedar expresadas en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación.

Los importes del estado de situación financiera, no expresados en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de presentación, en economías hiperinflacionarias, se reexpresarán aplicando un índice general de precios. La normativa provincial determinó que corresponde utilizar el Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM). En líneas generales, se aplica de la siguiente manera:

- a) Las partidas monetarias no serán reexpresadas puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de medida corriente en la fecha de presentación (efectivo y los saldos de activos y pasivos que se van a recibir o pagar mediante una cantidad fija o determinable de dinero).
- b) Los activos y las obligaciones vinculadas a cambios en los precios mediante acuerdos o convenios, se ajustan en función del acuerdo o convenio para expresar el saldo pendiente en la fecha de presentación de los estados financieros.
- c) Todos los demás activos y pasivos son de carácter no monetario. Algunas partidas no monetarias se registran por sus importes corrientes en la fecha de presentación de los estados financieros, como el valor neto realizable y el valor razonable, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos no monetarios serán reexpresados.
- d) La mayoría de las partidas no monetarias se llevan al costo o al costo menos la depreciación acumulada; y por tanto están expresadas a importes corrientes en el momento de su adquisición.

Ambas normas analizadas, establecen procedimientos para ajustar tanto el Estado de Situación Patrimonial, Estado de Recursos y Gastos y Estado de Flujo de Efectivo y Estado de Evolución del Patrimonio Neto.

Otras cuestiones que aclara la normativa internacional, a diferencia de la provincial que nada dice, es que:

- extiende la aplicación de la NICSP 10 a los estados financieros consolidados, de cualquier entidad cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria y entiende que es preferible que todas las entidades que presentan información en la moneda de la misma economía hiperinflacionaria apliquen esta norma.
- No está permitida la presentación de la información exigida en esta norma como un suplemento a los estados financieros sin reexpresar, sino que desaconseja la presentación separada de los estados financieros antes de su reexpresión.
- Las entidades del sector público que incluyan en sus estados financieros la información presupuestaria relacionada, también deberá ser reexpresada de acuerdo con la NICSP 10.
- Una entidad participada que se contabilice según el método de la participación, puede informar en la moneda de una economía hiperinflacionaria. Cuando los estados financieros reexpresados de la entidad participada estén expresados en una moneda extranjera, se procederá a su conversión a las tasas de cambio de la fecha de cierre del estado de situación financiera.
- El impacto de la inflación queda reconocido en los costos por préstamos. No es apropiado proceder a reexpresar los desembolsos efectuados en las inversiones financiadas con préstamos y, de forma simultánea, capitalizar la parte de los costos por préstamos que compensan al prestamista por la inflación en el mismo periodo. Esta parte de los costos por préstamos se reconoce como un gasto en el mismo periodo en que se incurren los mencionados costos.
- Una entidad puede adquirir activos mediante un acuerdo que le permita diferir el pago, sin incurrir explícitamente en ningún cargo por intereses. Cuando no se pueda determinar el importe de los intereses, tales activos se reexpresarán utilizando la fecha de pago y no la de adquisición.

I.6. Resumen de la situación actual de la información financiera en el sector público

No cabe ninguna duda sobre la aplicación de normativa local, ya sea nacional, provincial o municipal, tanto para la confección como para el control de los estados financieros a presentar por los distintos gobiernos. Al estar insertos en un estado de derecho, el marco normativo y legal es de carácter obligatorio.

A nivel latinoamericano, los sistemas integrados de administración financiera en el sector público, se han ido fortaleciendo y evolucionando. Igual camino siguieron las provincias argentinas analizadas, contando con leyes específicas de administración financiera acordes a las facultades legales que tiene cada provincia.

Se pudo constatar que los sistemas de información contable utilizados por los países y provincias analizadas, tienden a compatibilizarse con la normativa internacional. Los organismos encargados de dictar normas contables, poseen también una visión internacional.

Al profundizar el análisis, en el caso testigo de la Provincia de Córdoba, sobre antecedentes y perspectivas de incluir normas contables internacionales, y al destacar semejanzas y diferencias entre las normas locales y las internacionales más significativas, puedo afirmar que no estamos lejos de implementar normas internacionales en la provincia analizada, a fin de obtener una mejor inserción en el ámbito internacional.

Traté de dejar reflejado, a lo largo del capítulo I, la importancia de que, en el ámbito público, se informe a la sociedad mediante estados contables que contengan información financiera, presupuestaria y de gestión, los cuales van cambiando desde la visión presupuestaria a la visión patrimonial, como mejor manera de brindar información confiable.

Con lo expuesto anteriormente, en el próximo capítulo, analizaré y compararé la composición de los estados contables públicos.

CAPÍTULO II: COMPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

A continuación, efectuaré una comparación más a detalle de los principios de contabilidad y las normas particulares de presentación de estados contables que establecen las NICSP, las normas nacionales y las NPCSP de la Provincia de Córdoba, analizando sus semejanzas y diferencias. Me enfocaré en las “NPCSP IV Norma particular de presentación: Estado de Situación Patrimonial”, “NPCSP V Norma particular de presentación: Estado de Recursos y Gastos”, “NPCSP VI Norma particular de presentación: Estado de Evolución del Patrimonio Neto” y “NPCSP VII Norma particular de presentación: Estado de Flujos de Efectivo” de la Provincia de Córdoba, comparándolo con lo estipulado en las NICSP que se relacionan y con la Resolución N° 1397/93 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación Argentina, con sus modificatorias, que se plasman en el “Manual de Contabilidad General”.

Con respecto a la “NPCSP VIII Norma particular de presentación: Otros Estados Básicos”, se limita a informar, en un solo párrafo que los estados básicos de “Estado de Ejecución Presupuestaria”, “Estado de Situación del Tesoro” y “Estado de Evolución del Pasivo” se encuentran normados en la ley N° 9086.

II.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados adaptados al Sector Público

A nivel de normas internacionales, el “Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público” se encuentra dentro de la introducción a las normas, a nivel nacional, se encuentra detallado en el cuerpo normativo de la Resolución N° 25/95 de la Secretaría de Hacienda de la Nación Argentina y en la Provincia de Córdoba, se le asigna carácter de NPCSP I. A continuación, analizaré las semejanzas y diferencias entre dichas normas.

Tabla 3: Aplicabilidad

<i>Marco Conceptual de las NICSP</i>	<i>Argentina</i>	<i>Córdoba</i>
Gobiernos nacionales y subnacionales (regionales, estatales/provinciales y locales) y entidades gubernamentales relacionadas. Ministerios, departamentos, programas, consejos, comisiones, agencias gubernamentales, fondos de la seguridad social del sector público, fideicomisos, organismos oficiales y organizaciones gubernamentales internacionales.	Administración Central, Organismos Descentralizados e Instituciones de la Seguridad Social. Empresas, Sociedades del Estado y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias, en la medida que no se contrapongan con los principios aplicados a las mismas.	Obligatorio: Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, Poder Judicial, Tribunal de Cuentas de la Provincia y entidades descentralizadas. Supletorio: empresas, agencias y entes estatales. Excluido: sector público financiero, fideicomisos y fondos de la seguridad social.

FUENTE: elaboración propia en base al marco conceptual de las NICSP, Resol. 25/95 Y NPCSP I.

Tal como se describe en la Tabla 3, las NPCSP aplican obligatoriamente solo a una parte de la administración gubernamental, no se obliga a las empresas públicas, ya sean de la administración gubernamental o empresas concesionadas, ni a las sociedades con participación estatal, agencias (empresas del estado o empresas de economía mixta), entes autárquicos u otros entes estatales, mucho menos al sector financiero que cuenta con normativa propia.

En la Provincia de Córdoba, el estado provincial tiene normativa diferente a la de los estados municipales y comunales, por tal razón, no pueden incluirse dentro de las NPCSP. Se podría haber invitado a los municipios y comunas a adherirse, pero en la Resolución del Ministerio de Finanzas N° 220/2013 nada dice sobre ello, que si suele estar en otros cuerpos normativos legales.

Las normas analizadas, describen los atributos que consideran obligatorios en la información contenida en los estados financieros. La norma internacional, amplía la

descripción de utilidad para los usuarios, incluyendo el apoyo al logro de los objetivos de la información financiera, que debe ser útil a efectos de la rendición de cuentas y toma de decisiones.

Si bien la denominación de algunos atributos es idéntica, analizándola a detalle, su descripción difiere, como así también encontramos atributos que, si bien poseen denominación diferente, significan lo mismo, a saber:

Tabla 4: Atributos / Características Cualitativas de la información contable

<i>Atributos</i>	<i>Marco Conceptual de las NICSP</i>	<i>Argentina</i>	<i>Córdoba</i>
<i>Utilidad</i>		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.	
<i>Confiabilidad</i>		Reunir requisitos de certidumbre, creíble y válida para adoptar decisiones pertinentes.	
<i>Objetividad</i>		Representar la realidad en función de criterios preestablecidos que deberán aplicar todos los operadores del sistema, sin que incidan aspectos subjetivos que provoquen distorsiones en el procesamiento contable y en la información producida.	

<i>Atributos</i>	<i>Marco Conceptual de las NICSP</i>	<i>Argentina</i>	<i>Córdoba</i>
<i>Pertinencia</i>	-		Satisfacer necesidades de los usuarios, en relación con la gestión de la administración general.
<i>Identificación</i>	-	Se refieren siempre a entes determinados, a períodos de plazos ciertos y a las diversas transacciones ocurridas de carácter económico-financiero específicas de los mismos.	Se refiere a períodos ciertos y transacciones específicas.
<i>Oportunidad</i>	Enfoca en la capacidad para ser útil en la rendición de cuentas y toma de decisiones.	Puesta en conocimiento de los usuarios en las circunstancias que determine la normativa legal, para que éstos puedan adoptar, en tiempo y forma, las decisiones que se estimen convenientes.	Enfocada en los plazos legales, en los términos que determine la normativa vigente, para posibilitar la toma de decisiones en tiempo y forma.
<i>Relevancia</i>	Ser capaz de influir en el logro de objetivos de la información financiera, cuando tenga valor confirmatorio o predictivo.		Contener todas las cuestiones significativas de los actos y hechos con incidencia económica y financiera que afecte a la administración general, como así también los aspectos eventuales cuantificables.

<i>Atributos</i>	<i>Marco Conceptual de las NICSP</i>	<i>Argentina</i>	<i>Córdoba</i>
<i>Verosimilitud</i>	-	Información fidedigna, incorporando en los registros contables, exclusivamente, aquellas transacciones realmente ocurridas y, expresadas en su adecuada dimensión. Terminología precisa, evitando ambigüedades, que resulte inteligible y fácil de comprender por los usuarios que dispongan de un mínimo de conocimientos en la materia.	Refleja hechos realmente acaecidos.
<i>Credibilidad</i>	-		Confiable, no sesgar las decisiones y guardar correspondencia razonable con los hechos que pretende describir.
<i>Racionalidad</i>		La información debe resultar de la aplicación de un método coherente fundado en el razonamiento lógico.	
<i>Homogeneidad</i>		Debe ser formulada sobre la base de criterios similares en el tiempo y su aplicación debe ser común para los Entes.	

<i>Atributos</i>	<i>Marco Conceptual de las NICSP</i>	<i>Argentina</i>	<i>Córdoba</i>
Verificabilidad	Representar fielmente los fenómenos económicos y de otro tipo que se propone representar.	Operar sobre criterios objetivos y predeterminados que posibilitan registrar, clasificar, procesar y ordenar las transacciones con incidencia en la contabilidad a los fines de su posterior presentación ante los usuarios.	Susceptible de comprobación y control.
Sistematicidad	-		Orgánicamente ordenada.
Comparabilidad	Identificar similitudes y diferencias entre dos conjuntos de fenómenos, una relación entre dos o más partidas de información. Determina que difiere de la uniformidad, ya que su uso excesivo hace que cosas diferentes se vean similares.		Susceptible de confrontación con otras informaciones. Lo asocia al principio de uniformidad (criterios similares y consistentes en cada período de medición).
Comprensibilidad	Permitir a los usuarios comprender su significado, respondiendo a sus necesidades y bases de conocimiento y a la naturaleza de la información presentada.		Elaborarse en un lenguaje preciso, inteligible y fácil de comprender por los usuarios.

<i>Atributos</i>	<i>Marco Conceptual de las NICSP</i>	<i>Argentina</i>	<i>Córdoba</i>
<i>Integridad</i>	-		Completa.
<i>Representación fiel</i>	Descripción completa, neutral y libre de error significativo.	Exponer una descripción adecuada y abarcativa de los hechos económico-financieros ciertos que afectan al Ente e incluir también aquellos acontecimientos eventuales susceptibles de ser cuantificables y que puedan incidir en el mismo	-

FUENTE: elaboración propia en base al marco conceptual de las NICSP, Resol. 25/95 Y NPCSP I.

Si bien la norma provincial no lo expresa explícitamente, entiendo que dichos atributos deben cumplirse para la información financiera y no financiera, contenida en los estados financieros.

El marco conceptual internacional impone las siguientes restricciones sobre la información incluida en los informes financieros con propósito general, que no se encuentran descriptas en las normas contables provinciales:

- **Materialidad o Importancia relativa:** implica que, si no se incluye, puede influir en el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas o en las decisiones que los usuarios realicen sobre dicha información.
- **Costo-beneficio:** los beneficios de la información financiera deberían justificar esos costos.
- **Equilibrio entre las características cualitativas,** para contribuir a la utilidad de la información.

Los principios de contabilidad aprobados en Córdoba, incluidos en la NPCSP I, contemplan todos los principios que existen a nivel nacional (con similar o idéntica nominación), a los cuales suma dos principios más: “registro” y “objetividad”, a saber:

- a) Entidad: la norma provincial, la define como una organización pública con personalidad jurídica y patrimonio propio, creada para cumplir determinados objetivos y metas, en el contexto provincial, sería la Administración General, a diferencia de la normativa nacional, que considera entidad a la “unidad económica identificable”.
- b) Gestión continua: está relacionado al concepto de entidad, ya que, la norma provincial considera que la Administración General tiene existencia permanente, la norma nacional, presume que el ente tiene actividad continua con proyección de futuro, de acuerdo con su norma legal de creación, al incluir en su definición de ente las unidades económicas identificables.
- c) Ejercicio contable: la definición provincial y nacional es idéntica, y estipula que, para obtener Estados Financieros y de Ejecución Presupuestaria de manera periódica, poder comparar los mismos durante períodos homogéneos, se deben efectuar cortes en el tiempo por lapsos iguales de un año, que conforman el período contable, al cual se lo denomina ejercicio financiero.
- d) Bienes económicos: a nivel nacional y provincial, la información contable se refiere a bienes (materiales e inmateriales), derechos, obligaciones, recursos y gastos que posean valor económico y sean susceptibles de ser valuados objetivamente en términos monetarios.
- e) Reconocimiento de transacciones: en ambos niveles de gobierno analizados, se determina al momento del devengamiento.
- f) Moneda de cuenta: a nivel nacional y provincial, se determina que las transacciones serán registradas por moneda corriente de curso legal. En caso de transacciones en monedas de otros países, se contabilizarán al valor que cotiza la unidad monetaria de curso legal en el país, al momento de su registración y se informará complementariamente los valores en la moneda extranjera que corresponda a los créditos u obligaciones respectivos.
- g) Valuación al costo: A nivel nacional y provincial, las transacciones se registran por su valor original de adquisición, construcción o producción. En ambas normativas, se permite la valuación al valor de cotización de mercado, para determinadas inversiones en títulos o valores con cotización pública. La

normativa nacional, también incluye la posibilidad de que el Órgano Rector, establezca un método de valuación bajo condiciones que lo justifiquen adecuadamente con carácter de excepción, situación no prevista en la normativa provincial.

- h) Exposición: ambas normas coinciden en que deben contener toda la información necesaria que exprese aproximadamente la situación económico-financiera, de los recursos y gastos del ente de manera tal que los usuarios puedan estar informados adecuadamente y orientados para la toma las decisiones, considerando que dicha información se vincula con distintos niveles orgánicos y de control cuyos intereses son diversos.
- i) Universalidad: ambas normas establecen este principio de la misma manera, es decir que la contabilidad debe registrar todos los hechos económicos, cualquiera sea su naturaleza, que afecten o puedan afectar el patrimonio y los recursos y gastos del ente.
- j) Significatividad: este principio difiere en su denominación, ya que a nivel nacional se lo expresa como “importancia relativa”, pero de su análisis, se desprende que ambos enuncian que deben ser expuestas, cuantificadas y determinar su incidencia, aquellas transacciones que por su magnitud o naturaleza tengan o puedan afectar el patrimonio, los gastos y los recursos del ente.
- k) Uniformidad: la registración contable y los estados financieros resultantes deben ser elaborados mediante la aplicación de los mismos criterios de identificación, evaluación y exposición durante los períodos en que se exponen las actividades del ente. La norma nacional, considera necesario que las prácticas y procedimientos contables sean aplicados uniforme y consistentemente no sólo para el ejercicio al que se refieren los estados financieros sino también en relación con ejercicios anteriores. La norma provincial deja plasmado que, en caso de discontinuar el criterio utilizado, se debe hacer mención indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa en los estados financieros, además de su justificación.

- l) Prudencia: el ente debe adoptar un criterio restrictivo a los efectos de exponer la situación menos favorable, dentro de las posibles, para el mismo.
- m) Registro: la norma provincial establece que todos los hechos contables deben ser registrados en oportuno orden cronológico, sin que este expresado como principio en la normativa nacional.
- n) Objetividad: la norma provincial establece que se reconocerán formalmente los cambios que se produzcan en el activo, pasivo y patrimonio neto, tan pronto como sea posible medirlos objetivamente y expresar su medición en moneda de cuenta, la norma nacional no lo expresa como un principio.

Las grandes diferencias detectadas con respecto a la normativa internacional es que, la definición de entidad es superior en las NICSP, incluyendo además del gobierno u otra organización, a los programas o áreas identificables de actividad del sector público que prepara información para terceros. Esto se traduce en que no aplicaría el principio de “Gestión Continua” ya que incluye programas que no son continuos en el tiempo.

Con respecto al ejercicio contable, la normativa internacional no la limita al año calendario, ni ejercicio anual, no pone esa restricción porque entiende que hay entidades que prefieren cerrar su ejercicio contable en otro rango temporal diferente.

En las normas internacionales, encontramos reunidas en la NICSP 1 todos los estados contables excepto el Estado de Flujo de Efectivo, que es tratado en la NICSP 3, donde se van desarrollando los objetivos, contenidos y alcances de cada estado financiero, a diferencia de la normativa cordobesa, que los describe a nivel general en su NPCSP I y los trata luego por separado y a nivel particular en las NPCSP IV a VIII.

Los estados financieros básicos, se describen en la Tabla siguiente.

Tabla 5: Estados Financieros Básicos

NICSP	Argentina	Córdoba
Estado de Comparación de los importes presupuestados y realizados		Estado de Ejecución Presupuestaria: Estado de Ejecución Presupuestaria de Gastos Estado de Ejecución Presupuestaria de Recursos
Estado de Situación Financiera	Balance General	Estado de Situación Patrimonial
Estado de Cambio en Activos Netos / Patrimonio	Estado de Evolución del Patrimonio Neto	Estado de Evolución del Patrimonio Neto
Estado de Rendimiento Financiero	Estado de Recursos y Gastos Corrientes	Estado de Recursos y Gastos
Estado de Flujos de Efectivo	Estado de Origen y Aplicación de Fondos	Estado de Flujos de Efectivo

FUENTE: elaboración propia en base a NICSP, NPCSP y Resolución N° 1397/93 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de Argentina.

La normativa provincial, incorpora como Estados Financieros Básicos al Estado de Situación del Tesoro y al Estado de Evolución el Pasivo, pero remite en su texto a la ley N° 9086. En la normativa nacional, se encuentran incluidos en cuadros Anexos al Balance General y en la normativa internacional, como otros estados.

II.2. Estado de Situación Patrimonial

Este estado contable, posee diferentes denominaciones en las normativas comparadas, a nivel internacional, se lo nombra como “Estado de Situación Financiera” (ESF), a nivel nacional “Balance General” y la normativa provincial lo denomina “Estado de situación Patrimonial” (ESP).

Tabla 6: Definiciones de los Elementos de Estados de Situación Patrimonial

<i>Elementos</i>	<i>Según NICSP</i>	<i>Argentina</i>	<i>Córdoba</i>
Activo	Recurso (partida con potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos) actualmente controlado por la entidad como consecuencia de un suceso pasado.	Bienes y derechos cuantificables, derivados de transacciones o de hechos propios del Ente, capaces de producir ingresos económico-financieros, razonablemente esperados durante el desarrollo de su gestión.	Bienes y derechos cuantificables, derivados de transacciones o de hechos propios de la Administración General, del cual se espera que en un futuro contribuyan directa o indirectamente a la consecución de los objetivos que constituyen su actividad.
Pasivo	Una obligación presente de la entidad que da lugar a una salida de recursos que surge de sucesos pasados.	Obligaciones cuantificables del Ente contraídas con terceros, quedando así afectados parte de sus recursos en función de los vencimientos a operarse, incluyendo asimismo contingencias de alto grado de probabilidad que se operen.	Obligación cuantificable y actual asumida por la Administración General, como consecuencia de hechos pasados producto de transacciones o acuerdos, a favor de terceros y contingencias probables, independiente del momento de su formalización. Su cancelación representa para la Administración Pública una salida de activo o una prestación de servicio.

FUENTE: elaboración propia en base al marco conceptual de las NICSP, Resol. 25/95 y NPCSP I.

Tal como se desprende de la tabla anterior, la norma provincial y nacional, definen a los activos como bienes y derechos, y la norma internacional como recursos. Las tres normas analizadas, coinciden en que los activos dependen de un hecho pasado. Los activos, generan beneficios y, para la norma internacional, esos beneficios son

económicos, para la norma provincial se generan acorde a su actividad y para la norma nacional, según el desarrollo de su gestión.

Con respecto al pasivo, la norma internacional no habla de contingencias, tal como lo expresa la norma nacional y provincial, sino de obligaciones legales o no legalmente vinculantes. Las normas coinciden en que un pasivo, genera con una salida de recursos (norma internacional y nacional) o de activos (norma provincial).

La norma provincial, es escueta en su descripción, ya que se limita a que los elementos cumplan con las definiciones de la propia norma, que se puedan asignar mediciones contables confiables (en caso de no poder asignárselo, se informa en nota a los estados financieros).

La norma internacional, resume las bases de medición de los activos y pasivos, en términos de si proporciona valor de entrada o de salida, si son observables en el mercado o específicas de la entidad, en base a los costos de los servicios prestados y la capacidad operativa y financiera de la entidad y la medida en que proporcionan información que satisface características cualitativas.

Para los activos, las bases de medición de costo histórico, y costo de reposición, son iguales en las normas comparadas. Las normas provincial y nacional, también agregan el valor neto de realización, valor actual del flujo futuro neto de fondos, porcentaje de participación en el patrimonio neto de personas jurídicas distintas a la Administración General y valuación técnica o modelo de revaluación. En cambio, la norma internacional asigna medición por su valor de mercado activo o inactivo, precio de venta neto o valor de uso.

Para los pasivos, las bases de medición en común entre las normas analizadas, son importe original (costo histórico) y costo de cancelación. La norma provincial establece también el valor actual del flujo futuro a desembolsar y la norma internacional, la base de medición por cumplimiento, valor de mercado, y precio supuesto.

A continuación, se detalla su composición.

Tabla 7: Estado de Situación Patrimonial

	<i>NICSP</i>	<i>Argentina</i>	<i>Córdoba</i>
	<i>Estado de Situación Financiera</i>	<i>Balance General</i>	<i>Estado de Situación Patrimonial</i>
Activo corriente	<ul style="list-style-type: none"> • Efectivo y equivalentes al efectivo • Cuentas por cobrar • Inventarios • Pagos anticipados • Otros activos corrientes 	<ul style="list-style-type: none"> • Disponibilidades • Inversiones financieras • Créditos • Bienes de Cambio • Otros Activos 	<ul style="list-style-type: none"> • Efectivo • Inversiones • Créditos • Otros créditos • Bienes de cambio • Otros activos
Activo no corriente	<ul style="list-style-type: none"> • Cuentas por cobrar • Inversiones en asociadas • Otros activos financieros • Infraestructuras, planta y equipo • Terrenos y Edificios • Activos intangibles • Otros activos no financieros 	<ul style="list-style-type: none"> • Créditos • Inversiones financieras • Bienes de uso • Bienes Inmateriales • Otros activos a largo plazo 	<ul style="list-style-type: none"> • Otros créditos • Inversiones • Bienes de uso de dominio privado • Propiedades de inversión • Activos intangibles • Participaciones en empresas, agencias y entes estatales • Bienes de uso de dominio público • Bienes del patrimonio histórico, artístico y cultural • Otros activos

	<i>NICSP</i>	<i>Argentina</i>	<i>Córdoba</i>
	<i>Estado de Situación Financiera</i>	<i>Balance General</i>	<i>Estado de Situación Patrimonial</i>
<i>Pasivo corriente</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Cuentas por pagar • Préstamos corto plazo • Parte corriente de préstamos a largo plazo • Provisiones a corto plazo • Beneficios a los empleados • Pensiones 	<ul style="list-style-type: none"> • Deudas • Deuda documentada a pagar • Porción corriente de los pasivos no corrientes • Pasivos diferidos 	<ul style="list-style-type: none"> • Acreedores • Deudas fiscales • Remuneraciones y cargas sociales • Deuda pública • Otras deudas financieras • Acreedores por recursos con afectación específica • Otros acreedores • Previsiones
<i>Pasivos no corrientes</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Acreedores • Deudas fiscales • Deuda pública • Acreedores por recursos con afectación específica • Otros acreedores • Previsiones 	<ul style="list-style-type: none"> • Deudas a largo plazo • Deuda documentada a pagar a largo plazo • Deuda Pública • Préstamos largo plazo • Pasivo diferido a largo plazo 	<ul style="list-style-type: none"> • Cuentas por pagar • Préstamos a largo plazo • Provisiones a largo plazo • Beneficios a los empleados • Pensiones
<i>Activos netos / Patrimonio</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Total del Patrimonio Neto 	<ul style="list-style-type: none"> • Capital Fiscal o Patrimonio Institucional 	<ul style="list-style-type: none"> • Capital aportado por otros organismos • Otras entidades gubernamentales • Reservas • Resultado positivo (ahorro) / negativo (desahorro) acumulado • Participación no controlada

FUENTE: elaboración propia en base al marco conceptual de las NPCSP I, Resol 1397/93 del MEOySP y NICSP,

A rasgos generales se diferenciarán activos y pasivos, como categorías separadas dentro del estado analizado, como corrientes o no corrientes, considerando el período de doce meses para recuperar o cancelar el importe que corresponda.

Tanto en la normativa provincial como en la internacional, las características para considerar que un activo es corriente, es idéntica, a saber: (a) se espera realizar, o se mantiene para vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad; (b) se mantiene fundamentalmente para negociación; (c) se espera realizar dentro de los doce meses posteriores a la fecha de presentación, o (d) se trate de efectivo u otro medio equivalente al efectivo, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación. En la normativa nacional, se detalla por rubro, cuando se considera corriente el mismo.

Al igual que en los activos, se considera que un pasivo es corriente, es idéntica en ambas normativas, a saber: (a) se espere liquidar en el ciclo normal de la operación de la entidad; (b) se mantiene fundamentalmente para negociación; (c) debe liquidarse dentro del periodo de los doce meses desde la fecha de presentación; o (d) la entidad no tenga un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha de presentación. En la normativa nacional, se detalla por rubro, cuando se considera corriente el mismo.

La normativa internacional y provincial determina activos y pasivos no corrientes por diferencia con los corrientes. La normativa nacional, cuando supere el plazo el ejercicio contable.

La normativa internacional y provincial permite clasificar sus pasivos financieros como corrientes cuando deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que informa, aunque: (a) el plazo original del pasivo fuera un periodo superior a doce meses; y (b) exista un acuerdo de refinanciación o de restructuración de los pagos a largo plazo, que haya concluido después de la fecha de presentación y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación. Para la normativa nacional, se clasifican en pasivos corrientes y no corrientes, según la fecha en que se

asume la obligación de dar en dinero o en especies y, consecuentemente, de acuerdo con la fecha de cancelación.

La NICSP da la posibilidad de presentación de activos y pasivos en orden ascendente o descendente de liquidez. La norma provincial y nacional, establecen que se expondrá en grado decreciente de liquidez.

La normativa internacional, referencia al grado de liquidez de los activos y pasivos, a nivel general, como excepción para la clasificación en corriente o no corriente. La normativa provincial y nacional, los desarrolla a modo de ejemplos dentro del desarrollo de activos y pasivos.

La normativa cordobesa y nacional, identifican los rubros en que se expondrán en el activo y en el pasivo. La norma internacional, hace referencia a los conceptos incluidos, sin identificar rubros puntuales, sino que incluye líneas de partida.

Si se tuviera la facultad de renovar o refinanciar una obligación al menos durante los doce meses siguientes a la fecha de presentación, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, conjuntamente con la expectativa de hacerla efectiva, permiten la clasificación de la obligación como no corriente, aun cuando de otro modo sería cancelada a corto plazo.

Ante el incumplimiento de un compromiso adquirido en un contrato de préstamo a largo plazo en o antes de la fecha de presentación, donde el pasivo se haga exigible a voluntad del prestamista, se clasificará como corriente porque, en la fecha de presentación, la entidad no tiene el derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante al menos, doce meses tras dicha fecha.

Respecto a los préstamos clasificados como pasivos no corrientes, si se produjese cualquiera de los siguientes eventos entre la fecha de presentación y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su publicación, estos hechos cumplen las condiciones para revelarse como hechos que no requieren ajustes: (a) refinanciación a largo plazo; (b) rectificación del incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo; y (c) la concesión, por parte del prestamista, de un periodo de gracia para rectificar el

incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo que finalice, al menos, doce meses después de la fecha de presentación.

En los estados analizados, se permiten presentar líneas de partida adicionales, agrupaciones y subtotales, cuando sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.

Permiten la modificación del nombre y el orden para la presentación de las partidas, cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o una agrupación de partidas similares sean tales que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad.

La NICSP aplica para instituciones financieras, las cuales no se encuentran alcanzadas por las NPCSP ni la normativa nacional.

Con respecto a las partidas de Patrimonio Neto, serán analizadas en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto. Solo a modo informativo, se observa que, en la norma provincial, se remite únicamente al patrimonio institucional, la norma internacional, da la posibilidad de que una institución no cuente con capital social y la norma nacional distingue la denominación, si es de la Administración Central, conforma el Capital Fiscal y si es de un ente u organismo descentralizado y de las instituciones de la Seguridad Social, integra lo que se denomina “Capital Institucional”. La normativa internacional, detalla casos donde el sector público no tienen capital social, sino que la entidad estará controlada exclusivamente por otra entidad del sector público, o donde puede haber una participación de intereses minoritarios en los activos netos/patrimonio de la entidad. A nivel de normas provinciales, nada de ello está previsto.

II.3. Estado de Recursos y Gastos

Cabe aclarar que la normativa internacional, lo denomina “Estado de Rendimiento Financiero”, siendo que la normativa provincial lo denomina “Estado de Recursos y Gastos” y la normativa nacional “Estado de Resultados Corrientes (Recursos y Gastos)”.

Tabla 8: Definiciones de los Elementos de Estados de Recursos y Gastos

<i>Elementos</i>	<i>Según NICSP</i>	<i>Argentina</i>	<i>Córdoba</i>
Ingresos	Aumentos en la situación financiera neta de la entidad distintos de los incrementos relacionados con aportaciones de los propietarios.	Ingresos que se obtienen a través de la gestión corriente del Ente y representan entradas derivadas de la potestad del estado de establecer gravámenes, contribuciones, tasas, regalías y otros conceptos análogos, de la venta de bienes y servicios, de las rentas de la propiedad, transferencias y contribuciones percibidas.	Componente positivo del resultado patrimonial, producidos a lo largo del ejercicio por las operaciones de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, como consecuencia del incremento de los activos o de la disminución de las obligaciones que implican un incremento en el patrimonio neto.
Gastos	Disminuciones de la situación financiera neta de la entidad, distintos de las disminuciones relacionadas con distribuciones a los propietarios.	Son erogaciones provenientes de la gestión corriente en concepto de pago de remuneraciones y prestaciones a la seguridad social, adquisición de bienes y servicios destinados al consumo, pago de intereses y otras rentas de la propiedad, transferencias y contribuciones otorgadas y otras aplicaciones que implican egresos.	Flujos que configuran el componente negativo del resultado patrimonial, producidos a lo largo del ejercicio por las operaciones de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, como consecuencia de la variación de los activos o el surgimiento de obligaciones que implican una disminución en el patrimonio neto.

FUENTE: elaboración propia en base al marco conceptual de las NICSP, Resol. 25/95 y NPCSP I.

La norma provincial limita temporalmente a los ingresos y egresos, con más detalle en su origen, la norma nacional los relaciona con la gestión y la norma internacional, los define por diferencia de aportes o distribución a los propietarios.

La norma internacional, especifica que los aportes del propietario, son entradas de recursos en una entidad, aportados por terceros en su calidad de propietarios, que

establecen o incrementan una participación en la situación financiera de la entidad, y las distribuciones del propietario son salidas de recursos desde la entidad, distribuidos a terceros en su calidad de propietarios, que devuelven o reducen una participación en la situación financiera de la entidad, que no se encuentran contemplados ni en la normativa provincial ni en la nacional. También incluye a las transferencias entre entidades del sector público, como el aporte inicial en la creación de una entidad pública o el posterior aporte de recursos. Para la norma provincial, se incorporan como ingresos o egresos, en lugar de aportes o distribuciones de propietarios.

Tabla 9: Estado de Recursos y Gastos

	<i>NICSP</i>	<i>Argentina</i>	<i>Córdoba</i>
	<i>Estado de Rendimiento Financiero</i>	<i>Estado de Resultados Corrientes</i>	<i>Estado de Recursos y Gastos</i>
Ingresos	<ul style="list-style-type: none"> • Impuestos • Cuotas, multas, penalizaciones y licencias • Ingresos por transacciones con contraprestación • Transferencias de otras entidades gubernamentales • Otros ingresos 	<ul style="list-style-type: none"> • Ingresos tributarios • Contribuciones a la seguridad social • Ingresos no tributarios • Ventas de bienes y servicios de las administraciones públicas • Transferencias recibidas • Contribuciones recibidas • Otros recursos 	<ul style="list-style-type: none"> • Ingresos tributarios • Ingresos no tributarios • Ventas de bienes y servicios • Rentas de la propiedad • Ingresos financieros • Diferencias de cambios • Transferencias recibidas • Otros ingresos • Contribuciones figurativas
Gastos	<ul style="list-style-type: none"> • Sueldos, salarios y beneficios a los empleados • Subvenciones y otros pagos por transferencias • Suministros y material para consumo • Gasto de depreciación y amortización • Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo • Otros gastos • Costos financieros 	<ul style="list-style-type: none"> • Gastos de consumo • Rentas de la propiedad • Prestaciones de la seguridad social • Otras pérdidas • Transferencias otorgadas • Contribuciones otorgadas 	<ul style="list-style-type: none"> • Personal • Consumo de bienes • Servicios no personales • Rentas de la propiedad • Gastos financieros • Diferencias de cambio • Transferencias otorgadas • Depreciación y amortización • Otras pérdidas • Gastos figurativos
Resultado	<ul style="list-style-type: none"> • Participación en resultado positivo (ahorro) de asociadas • Resultado (ahorro o desahorro) del periodo 	<ul style="list-style-type: none"> • Resumen de ingresos y egresos • Ahorro de la gestión • Desahorro de la gestión 	<ul style="list-style-type: none"> • Resultado del ejercicio (ahorro / desahorro)

FUENTE: elaboración propia en base al marco conceptual de las NPCSP I, Resol 1397/93 del MEOySP y NICSP.

La norma internacional, diferencia dos estados de resultados, uno por función y otro por naturaleza, dando la opción de presentar la información de gastos desglosada o por la naturaleza o por su función, plasmando un ejemplo de exposición del estado, según la opción que se haya ejercido. En la normativa nacional, se exponen, desagregados conforme la naturaleza, los recursos y gastos que representan, respectivamente, variaciones positivas y negativas, generando de acuerdo a la magnitud de las mismas, un ahorro o desahorro de la gestión. La norma provincial, establece que la entidad debe presentar los gastos utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los mismos, dando la posibilidad de clasificar los gastos basada en la función, y en caso de optar por ello, que se presentará conciliada con la información incluida en el Estado de Recursos y Gastos.

Dentro de las similitudes entre las normas internacionales y provinciales, encontramos que todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un ejercicio se incluyen en el resultado del ejercicio a menos que una norma requiera lo contrario. Esto incluye los efectos de los cambios en las estimaciones contables. Sin embargo, pueden existir circunstancias en las que determinadas partidas podrían ser excluidas de los resultados del ejercicio corriente, que se tratan en las normas de cambios de políticas contables.

A su vez, se permite la presentación de líneas de partidas adicionales a las mencionadas en cada normativa, sus agrupaciones y subtotales, cuando sea relevante para la comprensión del resultado del ejercicio de la entidad.

Se puede modificar, tanto las descripciones utilizadas, como el orden de las partidas cuando sea necesario para explicar los elementos del resultado. Los factores a considerar para tomar esta decisión incluirán la significatividad, así como la naturaleza y función de los diferentes componentes de los ingresos y los gastos.

Se pueden revelar por separado, cuando las partidas de ingreso y gasto sean significativas, por su naturaleza e importe. En los siguientes casos: (a) la rebaja del valor de los “bienes de cambio”, según terminología provincial o “inventarios”, según terminología internacional, hasta su valor neto de realización, como así también para los

“bienes de uso” según terminología provincial o “propiedades, planta y equipo”, según terminología internacional, hasta su importe recuperable o importe recuperable de servicio, lo que sea apropiado, así como la reversión de tales rebajas; (b) restructuración de las actividades de la entidad y la reversión de cualquier previsión constituida para hacer frente a los costos de la misma; (c) la venta de bienes de uso de dominio privado, público o del patrimonio artístico, histórico cultural, que en terminología internacional se describe como disposición de partidas de propiedad, planta y equipo; (d) las privatizaciones u otras disposiciones de inversiones; (e) las operaciones en discontinuación; (f) cancelaciones de pagos por litigios; y (g) otras reversiones de provisiones.

La normativa nacional y provincial, identifica partidas. La norma internacional, hace referencia a las líneas de partida que presenten importes para el período.

Al igual que en el estado analizado anteriormente, la normativa internacional, permite clasificar las partidas si son atribuibles a intereses minoritarios de los propietarios de la entidad controladora, opción que no se estipula en la normativa provincial ni en la nacional.

La norma internacional, permite que una entidad reparta dividendos o realice distribuciones a sus propietarios y que lo exponga en el estado de rendimiento financiero o en el estado de cambios en los activos netos/patrimonio o en las notas. Esta opción no se corresponde a la normativa nacional ni a la provincial.

II.4. Estado de Evolución del Patrimonio Neto

El “Estado de Evolución del Patrimonio Neto”, tiene idéntica denominación en la normativa nacional y provincial, siendo que en la normativa internacional se lo llama “Estado de Cambios en los Activos Netos/ Patrimonio Neto”.

Tabla 9: Estado de Evolución del Patrimonio Neto

	<i>NICSP</i>	<i>Argentina</i>	<i>Córdoba</i>
	<i>Estado de Cambios en los Activos Netos / Patrimonio Neto</i>	<i>Estado de Evolución del Patrimonio Neto</i>	<i>Estado de Evolución del Patrimonio Neto</i>
Rubros	Saldo a 31 de diciembre de 20X0 Cambios en políticas contables Saldo reexpresado Cambios en los activos netos/patrimonio para 20X1 Ganancias por la revaluación de propiedades, planta y equipo Pérdidas por revaluación de inversiones Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero Ingresos netos reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio Resultado (ahorro) del período Ingreso y gasto total reconocido durante el periodo Saldo al 31 de diciembre de 20X1 diferido Saldo al 31 de diciembre de 20X1 anticipado Cambios en los activos netos/patrimonio para 20X2 Pérdidas por la revaluación de propiedades, planta y equipo Pérdidas por revaluación de inversiones Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero Ingresos netos reconocidos directamente en los activos netos/patrimonio Resultado negativo (desahorro) del período Ingreso y gasto total reconocido durante el periodo Saldo a 31 de diciembre de 20X2	Saldos al inicio del ejercicio - Según estados contables del ejercicio anterior - Modificación del saldo Saldos modificados al inicio del ejercicio Incremento del ejercicio Disminuciones del ejercicio Resultado del ejercicio Saldos al cierre del ejercicio	Saldos al inicio del ejercicio anterior - Modificación del saldo - Ajuste resultado ejercicios anteriores Saldos al inicio del ejercicio anterior modificados Constitución / utilización de reservas Resultado del ejercicio (Ahorro / Desahorro) Saldos al Cierre del ejercicio Anterior Constitución / Utilización de reservas Resultado del Ejercicio (Ahorro / Desahorro) Saldos al Cierre del presente ejercicio

	<i>NICSP</i>	<i>Argentina</i>	<i>Córdoba</i>
	<i>Estado de Cambios en los Activos Netos / Patrimonio Neto</i>	<i>Estado de Evolución del Patrimonio Neto</i>	<i>Estado de Evolución del Patrimonio Neto</i>
Composición	Atribuible a propietarios de la entidad controladora Capital aportado Otras reservas Reserva de conversión Resultados Acumulados (ahorro o desahorro) del período Total Participación no controlada Total activos netos / patrimonio		Patrimonio institucional total Patrimonio institucional inicial Variaciones patrimoniales – Revalúo Total Resultados acumulados Reservas Resultados no asignados Total patrimonio al cierre

FUENTE: elaboración propia en base al marco conceptual de las NPCSP I, Resol 1397/93 del MEOySP y NICSP.

Las normas analizadas coinciden en que se mostrará los resultados (ahorro o desahorro) del ejercicio, para cada componente se revelará por separado, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores, el saldo de los resultados acumulados al inicio del ejercicio y a la fecha de presentación, y de los cambios durante el ejercicio, en la medida que los componentes de patrimonio neto se revelen separadamente, una conciliación entre el importe en libros de cada uno, informando por separado el cambio, todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un ejercicio se incluirán a menos que otra norma contable requiera lo contrario.

Este es el estado más disímil de los analizados ya que en la norma internacional, se centra en mostrar el resultado (ahorro o desahorro) del período, mostrando separadamente el importe atribuido a los propietarios de la entidad controladora y a los intereses minoritarios, situación no contemplada en la norma nacional ni provincial.

A nivel provincial, la NPCSP I, establece que el estado analizado brinda información sobre el patrimonio neto al inicio, la medición del mismo al cierre y la expresión de las causas de las variaciones que pueden ser explicadas por transacciones presupuestarias y no presupuestarias, como así también debe exponer las transacciones que no alteren la cuantía del patrimonio neto. Se compone de Patrimonio Institucional Inicial, que se corresponde con el patrimonio neto que surge del primer registro y el

Patrimonio Institucional Final, que es la diferencia entre activo y pasivo al cierre del ejercicio, deducido los resultados acumulados. Este último, se desagrega en Patrimonio Institucional Inicial y sus modificaciones. En la normativa nacional, se denomina Capital Fiscal y muestra los mismos conceptos que a nivel provincial.

Otro concepto del estado analizado, son los que en la normativa provincial se denominan “Resultados Acumulados”, que incluyen resultados no asignados de ejercicios anteriores y del presente ejercicio sin asignación específica. EN la normativa nacional, se denominan “Resultado de la cuenta corriente”, y los divide en “Ejercicios Anteriores” y “Del Ejercicio”. El resultado del ejercicio, surge del sistema de información contable, existiendo dos resultados en la Administración General: el presupuestario (diferencia entre ingresos y gastos presupuestarios) y el patrimonial (surge de la comparación entre Patrimonio Neto Inicial y Final, siendo igual a la diferencia entre ingresos y gastos del ejercicio). Ambos resultados, pueden ser disímiles y deberán conciliarse.

II.5. Estado de Flujos de Efectivo

A nivel internacional, se dedica la NICSP 3 al Estado de Flujos de Efectivo, a nivel nacional en la Resolución N° 1397/93 del MEOySP y en la normativa provincial, se encuentra en la NPCSP I.

Tanto la normativa internacional, como la provincial, contienen información sobre ingresos, egresos del ejercicio y el saldo de efectivo a la fecha de presentación y, al poseer una norma específica, explican que la utilidad de la información a los usuarios de los estados financieros: tanto para la rendición de cuentas como de toma de decisiones: permite determinar la forma en que una entidad del sector público ha obtenido el efectivo que necesitaba para financiar sus actividades y el uso que se le dio al mismo.

La normativa nacional, lo denomina “Estado de Origen y Aplicación de Fondos”, y solo se limita a detallar su composición en el Anexo III de la Resolución N° 1397/93 del entonces Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos, Es decir, no tengo conocimiento de normativa que lo explique o contenga definiciones precisas. En la mencionada resolución, encontramos que origen de los fondos, lo explica como:

- a) Flujo anual, compuesto de ahorro/desahorro de la gestión, variación de provisiones y reservas técnicas acumuladas y variación de amortizaciones acumuladas.
- b) Patrimonio, compuesto del incremento patrimonial y las transferencias y contribuciones de capital recibidas del sector público.
- c) Variaciones de activos, es decir, la disminución de activos corrientes y no corrientes.
- d) Variaciones de pasivos, reflejados en el incremento de pasivos corrientes y no corrientes.

Y a la aplicación de fondos, la explica como:

- a) Patrimonio, a través de las reducciones patrimoniales y transferencias de capital.
- b) Variaciones de activos, con los incrementos de activos corrientes y no corrientes.
- c) Variaciones de pasivos, corrientes y no corrientes.

A su vez, las similitudes y diferencias entre las definiciones de las NICSP 3y la NPCSP VIII son:

- Los flujos de efectivo se clasifican según procedan de:
 - **Actividades de operación:** las operaciones de la entidad se financian por medio de impuestos (directa e indirectamente) o por los receptores de los bienes y servicios suministrados por la Administración Central. Ambas normas dan ejemplos, coincidiendo en los siguientes:
 - cobros en efectivo procedentes de impuestos, contribuciones y multas;
 - cobros en concepto de cargos por bienes y servicios suministrados por la entidad;
 - cobros en efectivo procedente de subvenciones o transferencias y otras asignaciones o dotaciones presupuestarias hechas por el gobierno central o por otras entidades del sector público;
 - cobros en efectivo procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos;

- pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos);
- pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
- pagos en efectivo a y por cuenta de los empleados;
- cobros y pagos en efectivo derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos;
- cobros o pagos en efectivo por operaciones en discontinuación;
- cobros o pagos en efectivo derivados de resolución de litigios.

Y difiriendo en los siguientes ejemplos:

- la norma provincial, incluye cobros en efectivo procedentes de tasas.
- la norma internacional incluye cobros y pagos en efectivo de las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otros beneficios de las pólizas, que no está previsto en la normativa local.

Estos flujos se informan usando uno de los dos siguientes métodos: método directo (presentando por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos) o método indirecto, según el cual el resultado del ejercicio (ahorro o desahorro) se corrige por los efectos de las transacciones no monetarias o partidas que no se corresponden con el ejercicio.

La norma internacional, recomienda presentar flujos de efectivo utilizando el método directo. La normativa provincial, no emite opinión el respecto, solo enumera los dos métodos.

- **Actividades de inversión:** representan la medida en la que se han hecho desembolsos para constituir los recursos con que se pretende contribuir a la prestación de servicios en el futuro. Solo las salidas de efectivo que den lugar al reconocimiento de un activo en el estado de situación financiera cumplen las condiciones para su clasificación dentro de estas actividades. Los ejemplos son comunes en ambas normas, pero utilizan terminología diferente. Por ejemplo, la norma provincial se refiere a “bienes de uso (de dominio público o privado)” y la norma internacional, los denomina “propiedades, planta y equipo”. Los ejemplos comunes son:

- pagos en efectivo para comprar, bienes de uso, activos intangibles y otros activos a largo plazo, incluyendo los costos de desarrollo capitalizados o activados y los construidos por la Administración General;
- cobros en efectivo por ventas de bienes de uso, activos intangibles y otros activos a largo plazo;

Y difiriendo en los siguientes ejemplos:

- La normativa provincial incluye pagos en efectivo por la adquisición de “títulos de propiedad” instrumentos de patrimonio o deuda de empresas, agencias u otros entes o cobros en efectivo por venta de dichos instrumentos. La normativa internacional, no aclara que son títulos de propiedad.
- La normativa internacional incluye, que la normativa provincial no prevé:
 - pagos o cobros en efectivo de participaciones o inversiones en negocios conjuntos,
 - anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);
 - cobros en efectivo derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de anticipos y préstamos hechos por instituciones financieras públicas);
 - pagos en efectivo de contratos de futuros, contratos a término, opciones y contratos de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación o comercialización, o los pagos se clasifiquen como actividades de financiación; y
 - cobros procedentes de contratos a futuro, a término, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantienen por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales, o bien cuando los anteriores cobros se clasifican como actividades de financiación.
- **Actividades de financiación:** representan flujos útiles al realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los suministradores de capital a la Administración General.

Ambas normas coinciden en:

- Informar por separado sobre las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión y financiación, excepto para flujos de efectivo que proceden de los siguientes tipos de actividades de operación, de inversión o de financiación, que pueden presentarse en términos netos:
 - cobros y pagos por cuenta de clientes, contribuyentes o beneficiarios, siempre y cuando los flujos de efectivo reflejen la actividad de la otra parte más que la correspondiente a la Administración General y
 - cobros y pagos procedentes de partidas en las que la rotación es elevada, los importes grandes y el vencimiento próximo.
- Presentar en términos netos, los siguientes flujos de efectivo: pagos y cobros por la aceptación y reembolso de depósitos con una fecha fija de vencimiento, colocación y recuperación de depósitos en otras instituciones financieras, y anticipos y préstamos hechos a clientes, así como el reembolso de tales partidas.
- Convertir a la moneda local, los flujos de efectivo procedentes de transacciones en moneda extranjera, aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo cada flujo de efectivo. Ambas normas, permiten utilizar una tasa de cambio que se aproxime al cambio efectivo del conjunto de transacciones, es decir, un tipo de cambio promedio de un periodo para contabilizar las transacciones en moneda extranjera.
- Informar el efecto que la variación en las tasas de cambio tiene sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo, mantenidos o debidos en moneda extranjera. presentándolos por separado de los flujos procedentes de las actividades de operación, de inversión y de financiación.
- Revelar transacciones no monetarias, en los casos de adquisición de activos mediante el intercambio de activos, asumiendo directamente los pasivos por su financiación o por medio de operaciones de arrendamiento financiero.
- Revelar los componentes de la partida de efectivo y equivalentes al efectivo, y presentar una conciliación de los saldos en su estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes en el estado de situación financiera, como así también,

los criterios adoptados para determinar la composición del efectivo y equivalentes al efectivo.

- Informar saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado por la entidad económica a la que pertenece.

Tabla 10: Diferencia en actividades de financiación

<i>NPCSP VII</i>	<i>NICSP 2</i>
Cobros en efectivo procedentes de Deuda Pública, conforme definición de ley N° 9086.	Cobros en efectivo procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo a largo o corto plazo.
Reembolsos de los fondos que conforman la Deuda Pública.	Reembolsos en efectivo de los fondos tomados en préstamo.
Cobros en efectivo procedentes de otras deudas financieras.	Pagos en efectivo realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero.
Reembolsos de los fondos que conforman las otras deudas financieras.	

- FUENTE: Elaboración propia en base a NPCSP VII y NICSP 2.

La NICSP 2, incluye definiciones y precisiones acerca de intereses y dividendos o distribuciones similares e impuestos sobre la ganancia neta, que la normativa local no trata específicamente o inversiones en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos, adquisiciones y disposiciones de las entidades controladas y otras unidades operativas, que la normativa local no trata definitivamente.

Otra diferencia, se observa en las transacciones monetarias, la normativa local establece que debe informarse en caso de la condonación de una deuda, y la normativa internacional, cuando corresponda la conversión de deuda en patrimonio.

II.6. Resumen de la comparación de estados contables básicos

Del análisis efectuado, se destaca que en las tres órbitas analizadas, internacional, nacional y en la Provincia de Córdoba, existe un marco normativo claro y concreto, sobre cómo se deben presentar cada estado contable, la información a contener y su exposición.

Con respecto a los principio de contabilidad generalmente aceptados, los mismos detallan su ámbito de aplicación, acorde a los organismos que incluyen en cada estrato gubernamental, detallando los atributos y características cualitativas de la información contable, siendo similares más allá de tener diferente denominación o definición.

Los estados financieros, si bien poseen denominaciones diferentes, representan a grandes rasgos, información contable relativa a activos, pasivos, egresos, ingresos y capital social. A nivel de detalle, se observan distintos conceptos por partidas o rubros, que es el camino que falta recorrer para poder homogeneizarlos.

En este capítulo, espero haber aportado una base para identificar los puntos centrales que habría que modificar en la contabilidad de gobiernos intermedios, para acoplarse a los cambios propuestos a nivel internacional. No falta mucho por recorrer, no falta mucho por analizar, sino que falta la decisión gubernamental de presentar en los estados contables, información que ya posee, solo que se debe modificar la manera de exponerla. Por eso puedo asegurar que el camino difícil ya se recorrió, ahora es momento de decisiones de cambio a nivel de exposición para poder efectuarlo.

Habiendo tomado conocimiento de la composición de los estados contables en distintos niveles gubernamentales, queda por analizar cómo sería su control, por parte de los organismos facultados para auditarlos.

CAPÍTULO III: NORMAS DE AUDITORÍA EXTERNA

III.1. Auditorías externas en el sector público

Las auditorías externas en el sector público contribuyen con el principio de buena gobernanza, transparencia de las acciones gubernamentales y para que la ciudadanía deposite su confianza en las prácticas de control, ya que se controla el manejo de los fondos públicos en sus distintos aspectos.

La auditoría externa, ayuda a fortalecer a las entidades del sector público, ya que verificar el cumplimiento de acuerdo a leyes y reglamentos aplicables, proporcionando a los órganos legislativos, funcionarios y ciudadanía en general, información y evaluaciones independientes de la administración de las políticas y programas gubernamentales. A continuación, se detalla el marco legal de los países analizados y el organismo encargado del control externo, en contraposición al control interno.

Tabla 11: Marco Legal – Control Externo e Interno

ESTADO	CONTROL EXTERNO		CONTROL INTERNO DEL PODER EJECUTIVO	
	MARCO NORMATIVO	ORGANISMO	MARCO NORMATIVO	ORGANISMO
ARGENTINA	Constitución Nacional	Auditoría General de la Nación	Ley 24156- Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional	Sindicatura general de la Nación
BRASIL	Constitución Nacional	Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU)	Constitución Nacional	Ministerio de Estado de Control y Transparencia
URUGUAY	Constitución Nacional	Tribunal de Cuentas	Decreto N° 194/97- Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera	Auditoría Interna de la Nación
VENEZUELA	Constitución Nacional	Asamblea Nacional	Constitución Nacional	Contraloría General de la República

FUENTE: elaboración propia.

A nivel de gobiernos subnacionales, los órganos de control interno que se establecen en las Constituciones de las Provincias de Córdoba, Buenos Aires, Mendoza y Ciudad Autónoma de Buenos Aires, son los siguientes:

- Córdoba: La Contaduría General de la Provincia tiene como función el registro y control interno de la gestión económica, financiera y patrimonial en la actividad administrativa de los poderes del Estado. Realiza en forma descentralizada el control preventivo de todos los libramientos de pago, con autorización originada en la ley general de presupuesto o leyes que sancionen gastos, sin cuya intervención no pueden cumplirse (Art. 151- Constitución Provincial).
- Buenos Aires: su constitución nombra al Contador, Subcontador, Tesorero y Subtesorero (art. 156 a 158), sin identificarlo como órgano de control interno.
- Mendoza: no se establece control interno en su constitución, sino que surge de la Ley N° 8706 de Administración Financiera, que en sus artículos 179 a 189, identifica a la Contaduría General como órgano de control interno de la administración pública.
- Ciudad Autónoma de Buenos Aires: la Sindicatura General, tiene a su cargo el control interno, presupuestario, contable, financiero, económico, patrimonial, legal y de gestión, así como el dictamen sobre los estados contables y financieros de la administración pública en todas las jurisdicciones que componen la administración central y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, así como el dictamen sobre la cuenta de inversión. Es el órgano rector de las normas de control interno y supervisor de las de procedimiento en materia de su competencia, y ejerce la fiscalización del cumplimiento y aplicación de las mismas (Art. 133- Constitución de la Ciudad).

La Constitución de la Provincia de Córdoba, en su Art. 150, establece que el Fiscal de Estado tiene a su cargo el control de la legalidad administrativa del Estado y la defensa del patrimonio de la Provincia, siendo que en las Provincias de Buenos Aires y Mendoza, no tiene asignado dicho rol de control, sino que se enfoca en la defensa del patrimonio del fisco. En el caso de la Provincia de Mendoza, el Fiscal de Estado, es parte en los procesos que se formen ante el Tribunal de Cuentas de la administración pública, al cual servirá de asesor y gestionará el cumplimiento de las sentencias en los asuntos en que haya intervenido como parte (Art. 177- Constitución Provincial).

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la Procuración General de la Ciudad dictamina sobre la legalidad de los actos administrativos, ejerce la defensa de su patrimonio y su patrocinio letrado.

En lo que respecta a las competencias de los organismos de control externo, y por ende la forma de auditar las cuentas públicas, difieren de acuerdo con el diseño institucional que adoptan dichos organismos en cada país. Groisman y Lerner, identifican, desde el punto de vista institucional, tres modelos básicos:

- Modelo Francés de la Corte de Cuentas: organismo colegiado creado por Napoleón por ley N° 1807, que integra la Administración Pública, aunque con independencia.
- Modelos italiano y español: instituciones colegiadas caracterizadas por su independencia del poder administrador y del poder legislativo, y que constitucionalmente tienen funciones jurisdiccionales. Este modelo fue adoptado por Argentina hasta el año 1992.
- Modelo angloamericano de “Contralor General” o “Auditor General”: órgano unipersonal en la órbita del Congreso. Estos, si bien poseen, en general, una competencia que incluye el control legal y de regularidad, no tienen funciones jurisdiccionales, e incorporan el control de gestión con el propósito de verificar la economía, la eficiencia y eficacia de los actos de la administración pública.

En Argentina, conviven dos modelos:

- Modelo de Contraloría: Auditoría General de la Nación (AGN), Auditoría general de la Provincia de Salta y Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires. Esta última, es la única que nació siendo una Auditoría General, ya que los otros dos órganos, anteriormente eran Tribunales de Cuentas y cambiaron el modelo.
- Modelo de Tribunales: en el resto del país. Los Tribunales o Cortes de Cuentas tienen como característica común un diseño orientado fundamentalmente al control formal - legal, y al de regularidad (financiero-contable).

Los Órganos de control externo en las provincias de Buenos Aires, Córdoba y Mendoza, son sus respectivos Tribunales de Cuentas y en Ciudad de Buenos Aires, la Auditoría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En **Anexo I**, se detalla el cuerpo normativo constitucional de los órganos de control externo para cada jurisdicción subnacional analizada.

Los objetivos de las auditorías gubernamentales, pueden ser diferentes dependiendo del tipo de control que se lleve a cabo, como ya lo he mencionado con anterioridad, cada órgano de control posee un marco regulatorio, ya sea impuesto por ley o propio, el cual le permite efectuar distintos tipos de auditorías externas.

La auditoría, al ser ex-post en su control, se enfoca en la eficacia del gasto público, generalmente centrándose en su control formal, de legalidad y regularidad en las operaciones que realiza el organismo auditado. Si a ese tipo de control se suma la orientación hacia la rentabilidad, utilidad y eficiencia en las operaciones estatales, tendremos una visión un poco más clara de la organización y los sistemas administrativos públicos, no solo la visión centrada en una operación.

Las auditorías externas, no deben enfocarse únicamente en encontrar desvíos, sino más bien, en proporcionar asesoría y recomendaciones respecto a las operaciones de las organizaciones, siguiendo el marco normativo que le permite actuar al Estado.

Una condición necesaria es que, los órganos de control externo que efectúan las auditorías, deben ser independientes, tanto de la institución controlada, como del Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial. Esa independencia debe ser constitucional, para dar garantías legales suficientes de su competencia de control. Esa independencia, no es absoluta, ya que también forman parte del Estado, lo que no impide tener independencia funcional, organizativa y presupuestaria necesaria para ejercer sus funciones y facultades.

En auditorías efectuadas en el sector público, se aplican tanto las normas del sector privado relativas a la fiscalización, elaboradas y publicadas por órganos reglamentadores oficiales, como las normas de auditoría dictadas por los respectivos órganos de control externo e interno del Estado. Podrían aplicar normas internacionales de auditoría, y para

ello, los órganos de control deben compatibilizarlas con sus obligaciones y mandatos legales.

El Colegio de Auditores Generales, mediante Resolución N° 186/16, aprobó las Normas de Control Externo Financiero Gubernamental para la Auditoría General de la Nación. Dicha norma técnica, fue desarrollada en base a los Principios Fundamentales de Auditoría (ISSAI 1000-2999) de la INTOSAI, las mejores prácticas internacionales recomendadas y las normas profesionales vigentes en Argentina, en particular, la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Dentro de las normas comunes a los trabajos de auditoría financiera, revisión limitada, examen especial y certificación, aprobados por la AGN se encuentran las normas relacionadas con el auditor financiero gubernamental (independencia de criterio, falta de independencia insalvable, alcance de las incompatibilidades, competencia profesional, juicio profesional, diligencia debida y escepticismo profesional), normas relacionadas con el trabajo a efectuar (objetivo del control financiero gubernamental, actividades de planificación, procedimiento y obtención de la evidencia, evaluación de la evidencia, conclusiones e informes, documentación del trabajo, control de calidad y comunicación).

Las normas de auditoría financiera que se aprobó por la mencionada resolución de AGN, incluye a las auditorías de estados financieros con fines generales, como así también con fines específicos, dando la posibilidad de efectuar auditoría a un solo estado financiero o a un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero, como así también auditar estados financieros resumidos.

A su vez, determina normas de revisión limitada, donde su alcance es inferior al necesario para emitir una opinión de auditoría sobre la razonabilidad de la información presentada, normas sobre exámenes especiales, ya sean otros trabajos de aseguramiento en general, examen de información contable prospectiva, es decir, preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la dirección de la entidad, como así también normas sobre informes sobre los controles de una organización de servicios, lo que resulta novedoso ya que se emite sobre controles vigentes en

organizaciones que prestan servicios a entidades auditadas, siempre y cuando se relacionen con la preparación de su información contable, que se presumen relevantes para el control interno de la organización auditada.

Dicha normativa, prevé la realización de trabajos para aplicar procedimientos acordados entre el auditor gubernamental, el ente o terceros, como así también normas sobre certificaciones. Tal como se describió a modo de resumen, las Normas de Control Externo Financiero Gubernamental para la Auditoría General de la Nación, son muy completas y abarcan las posibilidades de control de ese organismo.

Algunos de los órganos de control de los gobiernos intermedios analizados, poseen normas de control externo propio, adecuado a la normativa local. Tal es el caso de la Provincia de Buenos Aires, que el Tribunal de Cuentas cuenta con el MACOEX “Manual de Control Externo”, herramienta de trabajo para mejorar las prácticas de auditoría gubernamental, teniendo en cuenta los principios fundamentales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

El modelo de control aplicable a la Provincia de Buenos Aires, debe ser integral e integrado, abarcar aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia. El MACOEX incluye normas generales sobre la realización de la auditoría del sector público, de la cuenta, de auditorías de desempeño, auditorías especiales, de sistemas y ambientales y control de calidad de las auditorías.

El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, es miembro afiliado desde el año 2012 a la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) y hace suyos los Estándares Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) compatibles con su propia organización, razón por la cual alinea el MACOEX a dicha normativa, considerando también las Resoluciones Técnicas aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y las Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Efectúa auditorías de la cuenta,

incluyendo en su alcance el examen de los estados financieros y de la información financiera y presupuestaria (ingresos, financiamiento y gastos de la entidad) así como el cumplimiento del marco legal sobre la rendición de cuentas documentada propiamente dicha, abarcando los estados contables, que incluyen el estado de ejecución presupuestaria y anexos complementarios; balance de situación patrimonial y los cuadros de resultado, los registros contables, documentación y comprobantes respaldatorios, las notas y referencias concretas a los asientos contables que correspondan y la memoria.

El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza, posee su “Manual de Auditoría”, definido por el Acuerdo HTC N° 4489 de fecha 14/11/2007, donde se detallan normas personales (independencia e incompatibilidades), normas para el desarrollo de procesos (fiscalización, juicio de cuentas, asesoramiento e informes especiales) y normas sobre informes y dictámenes (para cada tipo de proceso detallado). A su vez, posee un “Manual de Gestión de la Calidad”, donde se plasman los procedimientos que implementa el Tribunal de Cuentas, cuyo alcance es el “control y juzgamiento de las cuentas públicas de la Provincia de Mendoza”, describiendo la política y objetivos del mismo, su estructura general, los métodos para mantener el sistema de calidad y las referencias a los procedimientos relacionados con el mismo, como ser, procedimientos específicos de control, instrucciones de trabajo que guían los distintos controles que le permite su marco legal, registros, formularios, planillas y modelos de anexos, que describen en forma detallada la realización de una actividad en particular. Dicho manual, tiene por objetivo asegurar que todos los procesos de gestión del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza estén determinados, planificados, controlados y garanticen la calidad del servicio que presta.

La Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires, posee las “Normas Básicas de Auditoría Externa”, y tiene la particularidad de normatizar:

- Auditoría integral: cuya esfera de acción es de amplio alcance, involucra los aspectos contable y legal, así como los de la eficiencia y la eficacia, abarcando aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, informáticos, legales y gestión.

- Auditoría de gestión: ya sea de una organización gubernamental, programa, actividad o función. Implican el examen de la gestión del ente con el propósito de evaluar la eficiencia de sus resultados con referencia a las metas fijadas, los recursos humanos, financieros y materiales empleados; la organización, utilización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos. Comprende a las auditorías de economía y eficiencia y a las auditorías de eficacia.
- Auditoría Económico Financiera: comprende la certificación de las cuentas rendidas por las entidades obligadas a ello, que incluye el examen y evaluación de los asientos contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros; dictamen sobre la Cuenta de Inversión; control de los sistemas correspondientes y de las operaciones financieras; verificación del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables; evaluación de los sistemas de control y auditoría internos; control de la probidad de los funcionarios y la corrección de las decisiones administrativas adoptadas en el seno de la entidad fiscalizada e informe acerca de cualquier otra cuestión surgida de la fiscalización o relacionada con ella y que la Auditoría General de la Ciudad considere que deba ser puesta de manifiesto.
- Auditoría de Legalidad: a fin de determinar el grado de cumplimiento, por parte de las entidades del marco jurídico inherente a su actividad, y en qué medida la reglamentación permite que los programas y proyectos del ente se cumplan de manera económica y eficiente.
- Auditoría de Sistemas Informáticos: consiste en realizar los procedimientos de verificación del correcto funcionamiento de los procesos informáticos. Se seleccionan distintos procedimientos de auditoría para controlar la forma en que funcionan las aplicaciones informáticas. Se trata de un examen que se torna imprescindible dado la significativa participación que tiene la informática en la organización de la entidad auditada.
- Examen Especial: cuando la auditoría posee un alcance menor al requerido para la emisión de un informe de auditoría tradicional. Se realiza a requerimiento de la Legislatura de la Ciudad de Buenos Aires, en el marco de lo preceptuado por el

artículo 136 inc. G de la ley N° 70 o por resolución del Colegio de Auditores de la Auditoría General de la Ciudad.

El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba, no posee manual propio aprobado por sus autoridades. Aplica normas emitidas por el estado provincial y por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Córdoba (CPCE).

III.2. Normas internacionales de auditoría y su aplicabilidad en el ámbito público

Para los órganos de control de las naciones o provincias cuyas contadurías se van acercando a las normas internacionales, es necesario determinar ciertos lineamientos para acompañar en el control de dicho proceso. El paso necesario, para poder empezar a pensar en aplicar normas de auditorías internacionales, es complementar el control clásico, tradicional de la Cuenta de Inversión, con controles integrales de cumplimiento o legalidad y financieros. Por tal motivo, primero, analizo las normas aplicables y luego, procedo a delinear bases para implementarlas.

La INTOSAI, desarrolló normas y directrices profesionales, llamadas “Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores” (ISSAI), para la fiscalización del sector público, abarcando requerimientos para el control organizacional, a nivel de auditorías individuales, de conformidad con el marco legal que tenga cada órgano de control. Estas normas, poseen cuatro niveles:

- ISSAI 100: establece los principios fundamentales que se aplican a las auditorías del sector público, independiente de su forma y contexto.
- ISSAIs 200, 300 y 400: amplían los principios, en el contexto de las distintas auditorías, como ser financieras, de desempeño y de cumplimiento. La auditoría, cuenta con principios relacionados con requerimientos organizacionales de los órganos de control, los que deben ser considerados antes y durante la auditoría a efectuar.

Tabla 12: Principios Fundamentales – Auditorías Sector Público

PRINCIPIOS GENERALES
<p>Ética e independencia</p> <p>Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo</p> <p>Control de calidad Gestión y habilidades del equipo de auditoría</p> <p>Riesgo de auditoría</p> <p>Materialidad</p> <p>Documentación</p> <p>Comunicación</p>
PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA
<p>Planeación de una auditoría</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Establecer los términos de la auditoría <input type="checkbox"/> Comprensión <input type="checkbox"/> Conducir una evaluación de riesgos o análisis del problema <input type="checkbox"/> Identificar los riesgos de fraude <input type="checkbox"/> Desarrollar un plan de auditoría <p>Realización de una auditoría</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Realizar los procedimientos planeados de auditoría para obtener evidencia de la misma <input type="checkbox"/> Evaluar la evidencia de auditoría y obtener conclusiones <p>Elaboración de informes y seguimiento</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Preparar un informe con base en las conclusiones <input type="checkbox"/> Dar seguimiento a los asuntos reportados como relevantes

Fuente: ISSAI 100- Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público.

Las “Normas Internacionales de Auditoría” (NIA), son emitidas por la Federación Internacional de Contadores y pueden ser utilizadas para las auditorías financieras, es decir, que son aplicables tanto las NIA como las ISSAIs.

A su vez, se observa una carencia a nivel mundial de una adecuada interpretación y adopción de las normas de auditorías financieras, por ello la INTOSAI, desarrolló el programa “3i”, ejecutado por “Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI” (IDI) a nivel mundial para apoyar a las entidades fiscalizadoras en la implementación de las ISSAIs, y desarrollar capacidades de las entidades de control internacional, para que estas auditorías puedan hacerse adecuadamente. Expertos han participado en capacitaciones para los países miembros de OLACEFS, de los cuales Argentina, es parte.

El IDI ha redactado guías de implementación de las ISSAI, para ayudar a las EFS en el proceso de aplicación de los “Principios Fundamentales de Auditoría y las Directrices Generales de Auditoría Financiera, de Desempeño y de Cumplimiento” (ISSAI 1000 - ISSAI 4999).

Ante el escenario de que el gobierno presente sus estados contables con normas internacionales, al órgano de control externo que le compete auditarlo, no le va a quedar otra opción que adecuarse en su función. También podemos encontrarnos que el gobierno esté en proyecto de presentar estados contables con normas internacionales, que sería el mejor de los escenarios, así ambos, tanto el que genera como el que controla la información, están en procesos de implementar las normas y es más fácil hacerlo de manera conjunta.

Los organismos internacionales, tanto la Organización de Naciones Unidas (ONU), como la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), promueven el fortalecimiento de los órganos de control, detectando la necesidad de fortalecer las instituciones, brindando herramientas que les permitan luchar contra la corrupción, constituirse en mecanismos eficientes del control de las rendiciones de cuentas gubernamentales. Las normas internacionales de auditoría, apuntan a fortificar la rendición de cuentas, transparencia e integridad del gobierno y sus entidades públicas, es decir a:

1. proteger la independencia del órgano de control,
2. garantizar, a través de auditorías, que el Estado rinde cuentas de la administración de los recursos públicos,
3. que los funcionarios que administran fondos públicos, cumplan con sus responsabilidades,
4. informar a la ciudadanía, sobre los resultados obtenidos.

III.3. Aplicación de las normas INTOSAI en el TCPC

El ámbito de control del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba, se integra por la Administración Central, justamente quien está obligada a cumplir las NPCSP, es decir que en caso de optar por aplicar las normas emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), no sería contradictorio con el marco normativo de los auditados.

Al momento de la presente tesis, el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba (TCPC), no cuenta con un instrumento legal para adoptar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) emitidas por la INTOSAI, por lo cual realizaré una analogía solo a modo comparativo, considerando las partes en la que se divide: postulados básicos, normas generales, normas de procedimiento y normas para la elaboración de los informes.

III.3.1. Postulados básicos

- Por ley N° 7630 (art. 21), el TCPC posee facultades de organización y administración, de control, de sanción y de examen de cuentas y determinación de responsabilidad, es decir que posee la facultad de aplicar su propio criterio a las distintas situaciones que surjan en el curso de la fiscalización pública, ya sea por auditoría, rendición de cuentas o cualquier verificación que considere oportuna, siempre desde la órbita del control legal externo, no de control de gestión. Es decir, podría adoptar las normas del INTOSAI.
- La ley de creación⁶, detalla los sujetos que deben rendir cuentas según requerimiento establecido por el órgano fiscalizador, es decir que la rendición por parte de los

⁶Artículo 23- Ley N° 7630.- Están sujetos a la competencia del Tribunal de Cuentas:

- “Los agentes de la Administración Provincial y los organismos o personas a quienes se les haya confiado, en forma permanente, transitoria o accidental, el cometido de invertir, transferir, pagar, administrar o custodiar fondos o valores de pertenencia del Estado o puestos bajo su responsabilidad, como también los que, sin tener autorización legal para hacerlo, tomen injerencia en las funciones y tareas mencionadas.
- Todos los agentes de la Administración Provincial que reciban cualquier forma de remuneración de la hacienda pública, que por errónea o indebida liquidación adeuden sumas que deban reintegrarse a la Provincia.

- responsables de manejo de fondos públicos, se realiza a modo coercitivo, por una imposición legal. El funcionario debe rendir, y rendir en forma correcta y documentada. Caso contrario, el órgano de control tiene facultades requisitorias y sancionatorias.
- Vamos en camino hacia el accountability, ya que la nueva tendencia así lo indica. Sumada la era informática que estamos viviendo, y los medios electrónicos que nos acercan más información en tiempo real, el funcionario va a sentir la necesidad de rendir cuentas a la sociedad sobre la inversión de esos fondos públicos.
 - El gobierno de la Provincia de Córdoba, implementó el “SUAF”- “Sistema Único de Administración Financiera”, de donde surgen los registros que presenta la administración centralizada al TCPC. Los organismos descentralizados, lo van adoptando paulatinamente. Es decir que, de los sistemas de la administración central, se pueden obtener datos e información concreta para respaldar las tareas de auditorías efectuadas.
 - El Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba, tiene bajo su órbita de control la Auditoría Interna del sector público provincial y por Resolución N° 220/13, aprueba los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados adaptados al Sector Público Provincial, las Normas Generales de Contabilidad y las Normas Particulares de Contabilidad del Sector Público Provincial”, que fueron analizadas en el capítulo precedente. Al momento de su confección y redacción, se efectuaron reuniones con referentes del TCPC, para evaluar y compartir opiniones sobre su implementación y control.
 - El art. 73 de la ley N° 9086 establece que los registros contables estarán fundamentados en los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, adaptados al sector público y basados en el método de la partida doble. Si bien el gobierno provincial ha adoptado estas normas, el TCPC todavía no ha fijado procedimiento alguno para su control, sigue con los controles clásicos establecidos en su marco legal, con el principio de la ejecución presupuestaria en la administración

• *Las instituciones donde el Estado tenga intereses referidos a la inversión de caudales públicos y las entidades, personas o comisiones especiales que reciban fondos del Estado para fines culturales, de beneficencia, de ayuda social y de interés general. En estos casos las entidades mencionadas serán controladas por los procedimientos que el Tribunal de Cuentas determine.”*

centralizada, no controlando la presentación por partida doble que efectúa el Poder Ejecutivo, como se establece en las mencionadas NPCSP. Cabe recordar que el Tribunal de Cuentas, se rige por los artículos N° 126 y 127 de la Constitución Provincial (año 1987 reformulada en 2001), como así también por su Ley Orgánica N° 7630 y su modificatoria N° 8836 (de fecha 1987, modificada en el 2000). Las autoridades de órgano de control, sostienen que el marco legal vigente establece solo el control anual de la cuenta de inversión, y los estados contables confeccionados en 2014 no se anexaron en la mencionada presentación, por tal motivo el único balance presentado, no está auditado por el Tribunal de Cuentas.

- Los sistemas de control interno de los organismos auditados, son disímiles ya que, en la administración central, el control interno es fuerte, pero en algunos organismos descentralizados, dista mucho de serlo. El TCPC no emite informes específicos sobre deficiencias encontradas en el sistema de control interno, al menos, de manera oficial.
- El control que realiza el TCPC es legal y se encuentra amparado en la normativa aplicable, desde la Constitución Provincial, como su ley de creación, decretos provinciales y las resoluciones internas que emana el organismo. En caso de que no exista un instrumento legal, para alguna auditoría que se determine realizar, el TCPC firma convenio, en el marco de sus facultades, para poder realizarlas.
- Prima la buena relación entre el auditor y auditado, a fin de que la comunicación y el aporte de documentación sea más fácil, sin embargo, hay organismos, en particular funcionarios, que todavía se muestran reticentes a brindar dicha información y/o documentación, aunque son casos aislados.
- El art. 101 de la ley N° 9086, establece que *“El sistema de control externo y el sistema de control interno, - cuando actúen sobre una misma estructura a controlar- deberán compatibilizar normas, procedimientos y acciones de control, de modo de contribuir a la concepción sistémica de funcionamiento de la administración pública provincial”*. Esto facilita las tareas de control de ambos sistemas y permite que no se dupliquen actividades, en caso de que el auditor confíe en el sistema de control interno que posee la entidad fiscalizada.
- El TCPC, definió cuatro procesos centrales para su accionar: Proceso de Control Preventivo, Proceso de Rendición de Cuentas, Proceso de Auditoría y Proceso de

Asesoramiento, certificando normas ISO 9001:2008 en el año 2015 de los dos primeros procesos mencionados. Con la mencionada certificación se logró unificar procedimientos y poder llevar estadísticas de la labor de control que realiza el TCPC, y detectar los desvíos en las rendiciones de cuentas por parte de la administración central. En 2018, se recertificó, bajo a la norma ISO 9001:2015. En la actualidad, falta definir procedimientos generales de auditoría, que continúan realizándose por usos y costumbres, si bien se encuentran basados en la normativa vigente como respaldo de control, el alcance de la auditoría sigue siendo una decisión política de turno y produce un límite débil entre los intereses del fiscalizador y la entidad fiscalizada.

III.3.2. Normas generales

- El TCPC, es un órgano con raigambre constitucional. Sus atribuciones se establecen en el art. 127 de la Constitución Provincial⁷. Está constituido por tres vocales elegidos directamente por el cuerpo electoral en épocas de renovación ordinaria de las autoridades provinciales, de los cuales corresponden dos a la lista que obtenga mayor cantidad de sufragios, y uno a la segunda lista con mayores votos, siendo un organismo que goza de autonomía e independencia funcional.
- Al no adherir a las normas del INTOSAI, no se puede materializar el cumplimiento de las mismas, así que su comparación, es a nivel normativo solamente.
- Para la ejecución de auditorías de estados contables de organismos descentralizados que los confeccionan, se basa en la RT 37 de la FAPCE.

⁷ **Artículo 127.-** Son atribuciones del Tribunal de Cuentas:

1. Aprobar o desaprobar en forma originaria la inversión de los caudales públicos efectuada por los funcionarios y administradores de la Provincia, y cuando así se establezca, su recaudación, en particular con respecto a la ley de presupuesto y en general acorde lo determine la ley.

2. Intervenir preventivamente en todos los actos administrativos que dispongan gastos en la forma y alcances que establezca la ley. En caso de observación, dichos actos sólo pueden cumplirse, cuando haya insistencia del Poder Ejecutivo en acuerdo de Ministros. De mantener la observación, el tribunal pone a disposición de la Legislatura, en el término de quince días, los antecedentes del caso.

3. Realizar auditorías externas en las dependencias administrativas e instituciones donde el Estado tenga intereses y efectuar investigaciones a solicitud de la Legislatura.

4. Informar a la Legislatura sobre las cuentas de inversión del presupuesto anterior, en el cuarto mes de las sesiones ordinarias.

5. Actuar como órgano requirente en los juicios de cuentas y responsabilidad ante los tribunales de justicia.

6. Elaborar y proponer su propio presupuesto al Poder Ejecutivo; designar y remover su personal.

- No cuenta con un manual de auditoría aprobado por las autoridades del TCPC. Algunas directrices, han comenzado a materializarse por escrito ya que la Dirección de Auditoría está en camino a certificar normas ISO 9001, para lo cual es necesario procedimentar.
- La ley N° 7630, solamente establece requisitos profesionales para los vocales, secretarios y prosecretarios de la estructura orgánica. En lo que respecta a la contratación de personal, no existen requisitos mínimos de formación exigidos para el nombramiento de los auditores. Si bien en la última década, no existió ingreso por concurso de antecedentes y oposición en el TCPC, la mayoría de los auditores ingresantes cumplen con títulos profesionales idóneos o están cursando carreras de grado.
- En lo que respecta a políticas y procedimientos de capacitación del personal, el art. 20 de la ley de creación establece como función propia del TCPC “*propender a la capacitación de sus agentes mediante la realización de investigaciones, estudios científicos y participación en actividades culturales relacionadas con su perfeccionamiento institucional*”. Para ello, dicta cursos internos, permite a sus agentes la participación en congresos, jornadas y especializaciones. En muchos casos, cubre sus costos para que los auditores puedan participar y capacitarse. Desde la Dirección de Modernización Institucional, se realiza un relevamiento de necesidades de capacitación anual para tratar de cubrir las mismas.

III.3.3. Normas de procedimiento

- La Dirección de Auditoría, efectúa una planificación anual sobre la cantidad de auditorías que va a realizar en el lapso de un año y sus tiempos probables, elevando dicho informe a los vocales de las auditorías a realizar. Con el visto bueno de las autoridades, se distribuyen las distintas auditorías a los equipos de auditores y se controlan plazos de ejecución.
- A la fecha de la presente tesis, no se cuenta con manuales o normas de procedimiento propias y aprobadas por las autoridades del TCPC, sobre cómo realizar cada tipo de auditoría.

- La asignación de tareas a los auditores es discrecional, se cuenta con determinado recurso humano que es distribuido según la planificación anual y los cambios que se realizan en la misma. El auditor, debe planificar su trabajo de acuerdo al plazo estipulado y los lineamientos vertidos por la Dirección. Como la mayoría de las auditorías que se efectúan son recurrentes, ya sean por imperativo legal o por convenios firmados con los organismos fiscalizados, se cuenta con un legajo permanente con documentación relevante para conocer al ente y sus procesos, como así también los informes de ejercicios anteriores de donde surgen las observaciones, para efectuar su seguimiento.
- El Secretario de Fiscalización Presupuestaria, es el responsable del proceso global de Auditoría. La Dirección de Auditoría, es responsable de realizar el seguimiento dentro de su área de competencia.
- Existe un memo interno de la Dirección de Auditoría N° 05, de fecha 11 de diciembre de 2017, sobre el resguardo documental de los papeles de trabajo. El auditor, al momento de presentar su informe de auditoría, presenta dos expedientes: uno con la auditoría en sí misma, que se eleva a los tribunales para su conocimiento y dictado de la resolución pertinente, y otro expediente que contiene los papeles de trabajo, donde se documentan todas las tareas efectuadas, incluyendo una matriz de observaciones que dan sustento a los informes de auditoría.
- El examen y evaluación de control interno sobre los organismos auditados, no es un control que se efectúe en la totalidad de auditorías que se llevan a cabo, solo tengo conocimiento de haber incluido cuestiones relativas al control interno, en el año 2014, en la primer auditoría efectuada en las agencias estatales.
- Las auditorías que efectúa el TCPC son de legalidad, es decir que se verifica el cumplimiento del marco legal aplicable a cada organismo auditado, sin poder emitir opinión sobre la gestión.

III.3.4. Normas para la elaboración de informes

- En concordancia con lo expuesto anteriormente, no se cuenta con normativa propia del TCPC sobre la elaboración de informe de auditoría. Se confeccionan informes por escrito, en base a usos y costumbres, con un modelo preestablecido en sus secciones o apartados, sobre las auditorías que se efectúan. En las auditorías de Estados Contables, se emiten dos informes, uno breve de exposición y uno extenso, con detalle de las tareas realizadas, observaciones y recomendaciones. El informe breve, sigue el modelo sugerido en la RT 37 por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas. Dicho modelo, cumple con los principios generales establecidos por la INTOSAI.
- Las observaciones puntuales, que pueden surgir de las tareas de campo efectuadas en las auditorías, se notifican por carta de auditoría para que el organismo auditado las ratifique o rectifique. Las observaciones que quedan en firme, se transcriben en el informe de auditoría y se efectúan recomendaciones globales sobre las mismas.
- A la fecha de la presente tesis, no tengo conocimiento de informes de auditoría con abstención de opinión u opiniones adversas, y en muy pocos casos se han efectuado opiniones con salvedades.
- El marco legal, habilita la determinación administrativa de responsabilidad, consecuencia del no cumplimiento de las normas que regulan la inversión de los caudales públicos, mediante el “Procedimiento Administrativo de Determinación de Responsabilidad”, el cual se debe iniciar contra los funcionarios y administradores de la provincia responsables, de oficio o cuando se le denuncien actos, hechos u omisiones susceptibles de producir daño a la hacienda pública o a los intereses puestos bajo la responsabilidad del Estado (ley N° 7630, art. 61).
- Las resoluciones definitivas del TCPC de determinación de responsabilidad, tendrán fuerza ejecutiva y constituirán título hábil y suficiente para requerir su pago por vía judicial. Los Juicios de Responsabilidad se inician ante los Juzgados de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de la Ciudad de Córdoba y se le imprime el trámite que el Código de Procedimiento Civil y Comercial tiene previsto para el juicio de apremio (ley N° 7630, art. 79).

III.4 Bases para implementar normas internacionales por primera vez

Como primera medida, la decisión de implementar o adoptar normas internacionales en el órgano de control, debe estar en firme. Para ello, sería conveniente generar un espacio dentro de su estructura orgánica que se encuentre abocado exclusivamente a su desarrollo y posterior seguimiento, es decir, el equipo debería participar en las siguientes etapas:

- a) tareas iniciales,
- b) desarrollo de normas contables,
- c) acompañamiento y supervisión en la implementación,
- d) mantenimiento continuo de las normas profesionales.

Podría plantearse como una estructura lineal, es decir, una autoridad directa de confianza de las autoridades del órgano de control, de la cual depende el equipo de trabajo que se encuentra bajo las órdenes de un jefe, con cargo dentro de la estructura orgánica definida (dirección o área en el organigrama), o una estructura funcional, donde cada integrante del equipo de trabajo tiene una función especializada, formándose como un grupo de asesoría y desarrollo de normas internacionales.

En cualquiera de las opciones de estructura a implementar, para poder cumplir con el objetivo, el equipo de trabajo debe contar con una persona que asuma el rol de la coordinación de tareas y funciones internas y, a su vez, vincule al equipo de trabajo con todas las áreas de la estructura orgánica del órgano de control ya que deben estar interrelacionadas constantemente.

Para evitar caer en el hermetismo del equipo, se debe integrar con personal idóneo de las distintas áreas del órgano de control, y así poder tener una mirada sistémica del proceso interno que efectúan y así, poder aprovechar al máximo el potencial del organismo. El personal seleccionado para formar este equipo, puede ser propio y/o contratado, siempre y cuando cuente con aptitudes y cualidades profesionales acordes a las tareas a desarrollar.

Es de suma importancia que el equipo de trabajo, más allá de la estructura orgánica que se elija, se encuentre abalado por alguna normativa para que puedan desempeñarse. Es decir, con un acto administrativo que delimite funciones, tareas a realizar, establezca responsabilidades y, sobre todo, instruya al resto del personal interno de la organización a que brinde apoyo y aporte la documentación y/o información necesaria para su cometido.

Otra cuestión que no puede faltar, es el tema presupuestario. Ya que debe adecuarse el mismo, a fin de determinar una partida presupuestaria que permita llevar adelante el trabajo del equipo designado. Al estar inserto en un estado de derecho, el presupuesto es el que delimita los gastos que puede hacer el órgano de control. Depende del momento temporal en que se toma la decisión de adaptar o adoptar normas internacionales, es que se debe pensar en una adecuación presupuestaria, una modificación en los créditos aprobados por la ley anual de presupuesto, si es que el presupuesto está en curso o una partida nueva para el ejercicio siguiente, cuando se planifica el presupuesto venidero.

Para el armado de la estructura orgánica, se tienen que analizar los costos que ello acarrea. Es decir, que pueden existir recursos dentro de la organización, que sean afectados a la nueva función que se asume o puede ser necesario efectuar erogaciones de dinero adicional. Para lo cual, se debe prever:

- Infraestructura e instalaciones: espacio físico, oficina o lugar de trabajo, que cuente con características, tales como tamaño, superficie e iluminación, acordes a la cantidad de personal que va a integrar el equipo de trabajo.
- Equipamiento: necesidades de mobiliario, soportes informáticos, computadores, scanners, impresoras, internet, wi fi, redes internas, etc.

A continuación, se detallan tareas mínimas a efectuar en la etapa inicial, a fin de que las autoridades puedan tomar decisiones sobre la implementación:

- a. Analizar el escenario actual donde se encuentra el organismo de control:
 - i. Cuestiones sociales: el órgano de control no está aislado de la realidad social, sino que está inmerso en ella. Se debe considerar los recursos que se adquieren

- del entorno, tanto económicos como recursos humanos para lograr el objetivo planteado.
- ii. Cuestiones políticas: ya sea la relación que tiene el órgano de control con las instituciones políticas, con otros poderes del Estado, las reglas, códigos formales o informales, normativa, canales de comunicación, entre otros.
 - iii. Situación interna que influyan en la adopción/compatibilización de las normas: analizar la cultura organizacional, el desempeño como organización, la capacidad de utilización de recursos propios, las motivaciones del personal, infraestructura disponible, desde instalaciones, sistemas informáticos, etc.
- b. Identificar las situaciones problemáticas a tratar para que la implementación de normas internacionales sea posible, con los actores involucrados y sus posibles soluciones.
 - c. Construir escenarios probables en su implementación, identificando las variables contextuales y poder planificar la ejecución del cambio normativo propuesto.
 - d. Analizar cuáles serían los cambios necesarios para hacer posible la implementación, recomendado planes de acción específicos según el relevamiento de problemas detectados.

Una vez efectuado el análisis situacional, identificar las fortalezas, debilidades del órgano de control, como así también, las amenazas y oportunidades que posee. Este punto, suele ser muy sensible, ya que el organismo puede mostrarse reticente a develar las debilidades tanto interna (a sus empleados) o externamente, a lo que se suma que, para determinado ente, una característica puede ser vista como una fortaleza y para otra organización, la misma característica puede ser evaluada negativamente.

El equipo de trabajo, debe hacer hincapié en las ventajas de implementar esta herramienta, para poder así, analizar y reflejar la realidad del órgano de control, sirviendo de base para planificar la mejor manera de implementar las normas internacionales.

Los puntos que sugiero, como puntapié inicial para analizar, son los siguientes:

- Efectuar el análisis FODA para todo el órgano de control, como así también sectorizando en las áreas internas que participan del proceso de

normalización, es decir, identificar las áreas críticas y las de apoyo, para poder analizar a cada una de ellas por separado y luego en su contexto.

- Efectuar un check list de todas las actividades que efectúa cada área, o las más trascendentales, como para efectuar un cuestionario que abarque la mayor cantidad de opiniones y percepciones del personal entrevistado.
- Instaurar un ambiente de confianza con las personas que integran el área analizada, para lograr que sus respuestas sean lo más sinceras posibles.

Todo cambio normativo y de gestión, trae consigo riesgos que el órgano de control debe conocer, analizar y medir. A esta altura, ya se conocen las fortalezas y debilidades, por lo cual la evaluación del sistema de control interno permite identificar riesgos organizacionales y sus áreas críticas.

Se recomienda efectuar una matriz de riesgos, ponderando los mismos según sean altos, medios o bajos, donde se analicen los siguientes factores:

- Tamaño de la organización: cantidad de personal, volumen de documentos, procesos que efectúa el órgano de control, etc.
- Complejidad: naturaleza de las actividades que realiza, cantidad de auditorías, automatización de las tareas, etc.
- Ambiente de control: cumplimiento de los procedimientos, detección y solución de errores, sistemas de información confiable, confianza de la superioridad en los procedimientos que se efectúan, etc.
- Cambios: rotación del personal, reacción a la implementación de nuevos sistemas, reducción o incremento de personal, etc.
- Sensibilidad: de la ciudadanía ante los cambios en el órgano de control, de los organismos auditados ante los nuevos requerimientos o formas de controlar, etc.
- Interés: tanto por el directorio del órgano de control como por el personal que intervienen en la gestión interna del mismo.

Los principios fundamentales de auditoría del sector público que se detallan en la ISSAI 100, son aplicables a todos los trabajos de auditoría del sector público, siendo un compromiso previo a asumir por parte de los órganos de control que deben mantener durante todo el proceso de auditoría. Para lo cual, se deben analizar a detalle,

determinando las similitudes entre el órgano de control y la ISSAI, y enfocando en los principios que no cumplen en ese momento.

Estos requisitos previos pueden estar relacionados con el mandato de la institución y la legislación vigente, así como con los procedimientos establecidos y las prácticas diarias de la organización y su personal. Es de vital importancia su análisis a conciencia para que, desde la fase inicial, se entienda el concepto de las normas y no se convierta solo en una expresión de deseo sin acompañamiento normativo o del personal involucrado en el proceso de cambio de normativa local a internacional.

Una vez analizados los principios fundamentales y directrices de auditoría, se recomienda adentrarse al análisis de los principios fundamentales de fiscalización del sector público y establecer conceptos básicos para las áreas de control que tienen bajo su órbita legal, es decir, auditoría financiera, de cumplimiento y/o desempeño, analizando y proponiendo directrices más específicas, detalladas y operativas para las tareas diarias de las auditorías.

Es de vital importancia, para la implementación la comunicación a todas las áreas del órgano de control, no solo para tratar de lograr la pertenencia a las nuevas normas, sino también para crear un clima organizacional que acepte e implemente las mismas sin tanta resistencia. Por eso se recomienda emitir reportes técnicos y de gestión para las autoridades del órgano de control, como así también reportes para el personal, con resúmenes de normativa, avances efectuados, los que serán comunicados en gacetillas a todo el personal del órgano de control.

Todas las tareas iniciales descriptas precedentemente, son meramente enunciativa, pudiendo desarrollarse otras que se consideren acordes. Todas y cada una de ellas, deben quedar documentadas en reportes específicos, para reflejar tanto el trabajo efectuado por el equipo asignado, como para respaldar los informes que se presentan a las personas interesadas.

Una vez efectuadas las tareas designadas al equipo de implementación, las autoridades tienen que analizar los reportes generados. El organismo de control, en esta

instancia deberá tomar decisiones estratégicas en cuestiones internas del órgano de control o de necesidades normativas que permitan cumplirlas.

Los órganos de control, al tener autonomía y autarquía, pueden dictar actos administrativos internos para adecuar sus procedimientos a las normas internacionales, como así también, dentro de las facultades que le son propias, pueden imponer formas de control a los auditados, que se encaminen hacia las normas internacionales. En este sentido, se debe prestar especial atención a no sobre pasar su ámbito de aplicación, ni a extralimitarse en su rol de control.

Las autoridades tienen que fomentar los lazos con otras instituciones de control, con organizaciones que implementan o están en vías de implementación de normas internacionales, como así también con la INTOSAI, para intercambiar experiencias, intereses en común y analizar distintos planes de acción efectuados por otros organismos, para facilitar la implementación propia.

Se deben desarrollar programas de capacitación interna de los recursos humanos, a fin de sensibilizar a todas las personas que forman parte del organismo de control, tanto internamente al equipo designado para la implementación, como a los auditores que lo llevarán a la práctica, mediante cursos internos, análisis de normativa internacional, estudio de normativa local o cursos e-learning.

En esta instancia, se debe analizar a profundidad el marco normativo, identificando los cambios legislativos necesarios, que dependan de otros poderes del Estado e instar el cambio una vez tomada la decisión de modificar la normativa vigente.

El marco constitucional debe propiciar un mandato suficientemente amplio, con facultades para que el órgano de control pueda seleccionar los distintos objetos de auditoría, más allá de los legalmente impuestos, como así también contar con el acceso a la información incluida en los sistemas de administración financiera gubernamental, a modo de consulta.

Se sugiere a las autoridades desarrollar un plan estratégico, o en caso de que tengan un plan vigente, identificar un eje estratégico dentro del mismo.

Como primera medida, definir el proceso de implementación / adopción de las NIAs, en etapas alcanzables, de dos a cinco años, dependiendo de la decisión del organismo, ya que la implementación de este cambio de concepción en las normas, es compleja y va a estar íntimamente relacionada a la decisión del órgano de control.

Se sugiere no desarrollar todos los cambios de manera intempestiva, evaluando los aspectos más relevantes de las normas, los que son aplicables según el marco normativo actual, los que son de fácil modificación y dejar para otra etapa, los que implican mayor esfuerzo, ya sea por modificaciones legislativas o cambios de cultura en la organización pública.

Antes de comenzar con la implementación, se debe definir cuál es el propósito real de la implementación de normas internacionales, es decir, si la intención es desarrollar normas propias del órgano de control o aplicar normas internacionales como un “paquete enlatado” y en vías a eso, desarrollar normativa local que sea acorde.

Cualquiera de los dos caminos elegidos, los pasos a seguir son homogéneos, ya que debe analizarse la normativa desde lo más general, incluyendo los principios básicos, hasta lo particular, para definir su adopción, homogenización o tomar como base para desarrollo propio de normativa local.

Por ejemplo, para el caso analizado en los capítulos precedentes, el TCPC formuló su visión como “*Ser un organismo modelo en los ámbitos provincial y nacional en materia de control externo eficaz y eficiente de los caudales públicos a través de la mejora continua y el fortalecimiento institucional*”, por lo cual es viable, sin modificar la misma, agregar un eje estratégico para la propuesta de la presente tesis.

A modo de cierre, sugiero los siguientes ejes estratégicos generales para cualquier organismo que este analizando implementar normas internacionales, que interactúan constantemente generando sinergia entre ellos:

✓ ***Eje estratégico A.*** Normas Profesionales:

- OPCION 1: Adopción de Normas Internacionales.
- OPCION 2: Desarrollo de normas locales propias.

Propongo dos opciones, dependiendo de la decisión del órgano de control, ya sea de adaptar normas internacionales o desarrollar las propias. Para lo cual, podrían adoptarse los siguientes objetivos específicos este eje estratégico:

- Asegurar auditorías de calidad, promoviendo la transparencia y rendición de cuentas del sector público gubernamental.
 - Promover los beneficios de implementar o adoptar las ISSAI por parte del organismo de control, tanto interna como externamente.
 - Cumplir con el marco normativo.
- ✓ *Eje estratégico B:* Desarrollo de Capacidades: comprende el desarrollo de capacidades institucionales y de recursos humanos.

Para lo cual, podrían adoptarse los siguientes objetivos específicos este eje estratégico:

- Fomentar el desarrollo de capacidades institucionales y organizativas.
 - Fortalecer el control interno.
 - Profesionalizar el organismo de control, formando recursos humanos capacitados para efectuar auditorias con normas internacionales.
 - Crear espacios de intercambio de conocimientos, ideas y experiencias con otros organismos de control.
- ✓ *Eje estratégico C:* Valor Agregado: dar valor a la función de control, elevando el nivel de los resultados del control que efectúa.

A continuación, se describen los objetivos estratégicos de cada eje:

- Maximizar el potencial del órgano de control, con la aplicación de normas internacionales.
- Contar con un código de ética, con criterios sobre integridad, independencia, objetividad, competencia, conducta profesional y confidencialidad.
- Fomentar el uso de buenas prácticas.
- Implementar evaluación de desempeño en la institución.

Claro está, que lo desarrollado en el presenta apartado, es un plan de acción simple, lineamientos básicos a seguir para poder organizar el traspaso normativo que atravesaría el órgano u organismo de control que pretenda implementarlo.

III.5. Resumen de normas de auditoría externas

La totalidad de marcos normativos gubernamental analizados, poseen órganos y organismos de control externos. Es en este capítulo, que se profundiza la importancia de los mismos, los alcances del control y las seguridades que brindan las instituciones que lo aplican.

Se vislumbra que a nivel internacional, nacional y provincial, los órganos de control externo tienen rango constitucional, dándole una jerarquización importante a los mismos.

A nivel de tipos de auditorías externas que efectúan los organismos analizados, encontramos distintos alcances y enfoques, que van acordes a cada marco regulatorio propio. A nivel nacional, se aprobaron las Normas de Control Externo Financiero Gubernamental para la Auditoría General de la Nación, orientadas a las normas internacionales de auditoría. Tanto Provincia de Buenos Aires y Ciudad de Buenos Aires, cuentan con manual propio de control externo. La Provincia de Córdoba que no lo posee.

La INTOSAI, apoya y estimula a los organismos de control externo, para la aplicación de normas internacionales, poniendo a disposición de los mismos, programas para la implementación de las ISSAIS, capacitando a los miembros y brindando apoyo a sus miembros, de los cuales Argentina es parte.

Además de analizar la normativa vigente, se propuso un plan de acción o lineamientos básicos a seguir, para aquellos órganos u organismos de control externo, que tengan previsto implementar normas internacionales.

En el presente capítulo, se analizó también la evolución hacia normas de auditoría internacionales, en concordancia con el enfoque contable internacional, que están

demonstrando los gobiernos locales y a modo de caso testigo, se profundizó el estudio de la Provincia de Córdoba, ya que la contabilidad gubernamental de la mencionada provincia, tiende a las normas internacionales, y tarde o temprano, su órgano de control deberá acompañarlo.

A nivel particular del caso analizado, si bien el TCPC no ha adoptado las normas del INTOSAI en la actualidad, el empuje del Poder Ejecutivo hacia la aplicación de las NICSP, naturalmente va a llevar hacia las normas internacionales de auditoría. Como primera medida, se recomienda evaluar la posibilidad de adoptar las Normas del INTOSAI. Con miras a aplicarlas, los lineamientos generales sugeridos, para sortear los obstáculos en su implementación, son:

1. Efectuar informes sobre el control interno de los organismos auditados, no como una auditoría de gestión sino como un paso más dentro de la planificación de las auditorías.
2. Definir procedimientos generales de auditoría.
3. Aprobar modelos de informes de auditoría, identificando cada una de las partes que lo componen.

Los lineamientos mencionados, son a grandes rasgos, las diferencias conceptuales y prácticas que se detectan en la normativa comparada. Cabe destacar, que si bien no cuentan con un manual propio de auditoría externa, poseen cierta metodología de control y pautas que se respetan en las distintas auditorías, por lo cual, me hace pensar que son pautas de posible cumplimiento.

Es decir, que el control interno de los organismos auditados, se efectúa informalmente, no dejando constancias por escrito ni como respaldo de las auditorías. Y tanto los lineamientos generales como la redacción del informe, siguen cierta lógica que podría plasmar en un documento escrito, de aplicación obligatoria en las auditorías a fin de homogeneizar la información relativa a cada una de ellas.

CONCLUSIÓN

A nivel general, la normativa internacional se va cuestionando, aceptando e implementando en los distintos organismos gubernamentales, por lo que es un camino que tarde o temprano la mayoría de los gobiernos transitará.

Se vislumbra a lo largo de la tesis que el ámbito público se va profesionalizando, se va normatizando y modernizando a pasos agigantados, los sistemas de administración financieras que se implementaron en los distintos estratos gubernamentales, son integrales y completos, y ya no se discute conceptualmente la teoría de los sistemas aplicados a la administración pública, se puede obtener datos de una misma fuente y analizar comparativamente entre distintos períodos temporales o entre distintos organismos estatales.

Todos estos logros, se ven reflejados en la información financiera brindada por el gobierno a la ciudadanía, a través de los instrumentos legales que corresponden, ya sean estados de ejecución presupuestarios, cuenta de inversión y estados contables.

Quedó demostrado también, que el paso de la registración contable por partida simple, a la partida doble, es progresivo en toda órbita gubernamental, y si bien funcionan simultáneamente ambos tipos de registraciones, la partida doble en el estado, al ser contemporánea su implementación, es la que falta aún por desarrollar y profundizar, más allá de que existe un marco normativo claro y concreto.

Ante este escenario, surgió el interrogante de como cambiarían los procedimientos gubernamentales de control externo y la posibilidad de adoptar normas internacionales de auditoría para el control de la administración pública y me propuse como objetivo general de la presente tesis, el de formular bases para la estandarización del control externo sobre Estados Contables Gubernamentales con miras a aplicar las NICSP por primera vez.

Para ello, en el primer capítulo, comparé diversos gobiernos nacionales latinoamericanos, como así también, provincias argentinas, para poder comprender el marco normativo que cada uno posee. De la mencionada comparación, surge que cada gobierno, implementó su marco legal propicio para los objetivos que se propuso. A nivel

de estados contables básicos, los gobiernos analizados, representan en los mismos la información financiera, económica y contable de la gestión efectuada en el período que se informa.

En el segundo capítulo, al comparar los estados contables básicos de tres jurisdicciones, llego a la conclusión de que, si bien hay amplia bibliografía y análisis normativo para las presentaciones de estados en partida simple y partida doble adaptada al ámbito público, en la actualidad, los marcos normativos, se fueron adaptando al contexto internacional.

Adentrándome en el capítulo tercero y, al encontrarse vigente la normativa sobre los estados contables, llego a la conclusión de que los órganos y organismos de control externo, tienen que incluir el control de dichos estados contables dentro de su ámbito de competencias, para poder reflejar, mediante un informe técnico, si esos estados representar razonablemente o no, la situación gubernamental imperante.

Queda mucho por hacer a nivel de control, queda mucho por analizar sobre políticas y procedimientos aplicables a los órganos con funciones constitucionales de control externo, sobre todo en la Provincia de Córdoba, que he tomado como caso testigo a lo largo de la presente tesis.

Dicho esto, puedo concluir también, que las decisiones políticas están tomadas, decisiones que van a llevar a la integración de los estados ya que, en un futuro no muy lejano, la información contable y financiera, será comparable y bajo las mismas normas, reglas de exposición y presentación de la misma, facilitando el rol externo de los tribunales de cuentas o auditorías generales.

El rol asignado a los órganos de control externo, es fundamental para generar confianza en la ciudadanía, que es la razón del mandato legal de los órganos y organismos de control y conlleva una responsabilidad ante la sociedad. Con la presente tesis, trato de aportar las bases para aplicar normas internacionales en los órganos de control externos, una guía que ayude a ordenar el camino hacia las normas internacionales. No es mi intención redactar un manual de auditoría financiera internacional, ya que cada organismo, debe definir sus políticas y estrategias a implementar y adecuar su control al

marco normativo local. Solo expresé algunas ideas y conceptos que podrán tenerse en cuenta para contar con un espacio, normativa acorde y necesaria para la implementación por primera vez de normas internacionales en cualquier órgano de control que lo requiera.

Con todo lo expuesto, espero haber aportado conocimiento y análisis de la temática elegida, la cual puede servir de base para aplicar y/o ampliar hacia otros estados subnacionales que se encuentren en vías de implementar normas internacionales de auditorías adaptadas al sector público, como así también para la construcción de una red de control que pueda ser aplicada a cualquier institución, con miras a adaptarse a las reglas internacionales que se están gestando.

MARCO NORMATIVO

Países Latinoamericanos

- Constitución Política de la República Federativa de Brasil. (1988. Actualizada a 2008).
- Constitución Nacional de la República Oriental del Uruguay. (1967. Actualizada a 2004).
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999. Actualizada a 2009).
- Ordenanza/SEGECEX N° 4/10. Manual de Auditoría de Rendimiento. República Federativa de Brasil. (2010).
- Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera (TOCAF). República Oriental del Uruguay. (2012. Actualizado a 2018).
- Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal. Publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N.º 6.013. (2010).
- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N.º 6.154. (2014).
- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública. Publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N.º 6.147. (2014).
- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Régimen Presupuestario. República Bolivariana de Venezuela. Publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N.º 36.916. (2000).
- Decreto N° 1179- Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario. República Bolivariana de Venezuela. (2001).

Argentina

- Constitución de la Nación Argentina. (1853. Actualizada a 1994).
- Ley N° 24156- Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. (1992. Actualizada a 2018).
- Decreto reglamentario N° 1344/07- de la Ley N° 24156. (2007).
- Resolución N° 185/16- Normas de Control Externo Financiero Gubernamental para la Auditoría General de la Nación. (2016).
- Resolución N° 1397/93 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. (2016).
- Resolución N° 473/96 de la Secretaría de Hacienda. (1996).
- Resolución N° 564/94 de la Secretaría de Hacienda. (1994).
- Circular N° 30/94 de la Contaduría General de la Nación. (1994).
- Disposición N° 2/05 de la Contaduría General de la Nación. (2005).

Provincia de Buenos Aires

- Constitución de la Provincia de Buenos Aires. (1934. Actualizada a 1994).
- Ley N° 13767- Sistema de Administración Financiera de la Provincia de Buenos Aires. (2007. Actualizada a 2016).
- Ley N° 10869- Ley Orgánica del H. Tribunal de Cuentas. (1989. Actualizada a 2016).
- Decreto N° 1599/16- Aprobación Convenio Específico de Cooperación Técnica con la Ciudad de Buenos Aires. (2016).
- Decreto Reglamentario N° 2503/90 de la Ley N° 10869. (1990).
- Decreto Reglamentario N° 3260/08- de la Ley N° 13767. (2008).
- Resolución N° 2018-565-GDEBA-CGP- Sistema Integrado de Gestión y Administración Financiera para la Provincia de Buenos Aires (SIGAF-PBA). (2018).
- Resolución N° 2018-595-GDEBA-CGP- Registros Contables, Estados Contables y Anexos a los Estados. (2018).

Provincia de Córdoba

- Constitución de la Provincia de Córdoba. (1987. Actualizada a 2001).
- Ley N° 9086- Administración Financiera y del Control Interno de la Administración General del Estado Provincial, de la Provincia de Córdoba. (2003. Actualizada a 2015).
- Ley N° 7630- Tribunal de Cuentas de la Provincia. (1987).
- Ley N° 10155- Régimen de compras y contrataciones de la Administración Pública Provincial. (2013. Actualizada a 2017).
- Decreto reglamentario N° 150/04- de la Ley N° 9086. (2004).
- Decreto reglamentario N° 305/14- de la Ley N° 10155. (2014. Actualizado a 2018).
- Resolución N° 366/10- Sistema Único de Administración Financiera - SUAF. (2010).
- Resolución N° 220/13- Normas Provinciales de Contabilidad Pública. (2013).
- Resolución N° 02/14- Compendio normativo de la Secretaría de Administración Financiera. Ministerio de Finanzas. (2014).

Provincia de Mendoza

- Constitución de la Provincia de Mendoza. (1916).
- Ley N° 6958- Sistema de Información Contable. (2002).
- Ley N° 8706- Administración Financiera de la Provincia de Mendoza. (2015).
- Decreto reglamentario N° 1000/15- de la Ley N° 8706. (2015).
- Acuerdo N° 6157/15 del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza- Aprueba normas generales de auditoría. (2015).

Ciudad de Buenos Aires

- Constitución de la Ciudad de Buenos Aires. (1996).
- Ley N° 70- Sistemas de Gestión, Administración Financiera y Control del Sector Público de la Ciudad de Buenos Aires. (1998).
- Ley N° 325- Normas básicas de auditoría externa de la Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires. (2000).

- Disposición N° 111/DGCG/16- Normas de Contabilidad para el Sector Público de la Ciudad Autónoma de Bienes Aires. (2016).

NORMAS TÉCNICAS

- International Public Sector Accounting Standards Board (2017). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. New York.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2013. Actualizado a 2014). *El Marco conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. New York.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2006. Actualizada a 2017). *NICSP 1- Presentación de estados financieros*. New York.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2000. Actualizada a 2017). *NICSP 2- Estado de flujos de efectivo*. New York.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2006. Actualizada a 2016). *NICSP 3 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. New York.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2001. Actualizada a 2017). *NICSP N° 10 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*. New York.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2006. Actualizada a 2017). *NICSP N° 22 Revelación de Información sobre el Sector Gobierno General*. New York.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2006. Actualizada a 2017). *NICSP N° 24 Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros*. New York.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2015. Actualizada a 2017). *NICSP N° 33 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo)*. New York.

- International Public Sector Accounting Standards Board (2017). *NICSP N° 40 Combinaciones del Sector Público*. New York.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2013. Actualizada a 2016). *GPR 2- Análisis y comentario de estados financieros*. New York.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (1998). *La Declaración de Lima*. Vienna.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2010). *ISSAI 10- Declaración de México sobre la independencia de las EFS*. Vienna.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2010). *ISSAI 20- Principios de transparencia y rendición de cuentas*. Vienna.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (1998). *ISSAI 30- Código de Ética*. Vienna.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2010). *ISSAI 11- Pautas básicas y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS*. Vienna.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2010). *ISSAI 21- Principios de transparencia y responsabilidad. Principios y buenas prácticas*. Vienna.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2010). *ISSAI 100- Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público*. Vienna.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2010). *ISSAI 200- Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera*. Vienna.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2010). *ISSAI 400- Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento*. Vienna.

- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2010). *INTOSAI GOV 9200- La Importancia de un proceso normativo independiente*. Vienna.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2010). *INTOSAI GOV 9150- Coordinación entre las EFS y los Auditores Internos en el Sector Público*. Vienna.

BIBLIOGRAFÍA

- Alves da Cruz, Isaltino. (2004) – *La aplicabilidad de la norma internacional de Contabilidad del Sector Público- NICSP 19*. VII Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública San Carlos de Bariloche.
- Alves da Cruz, Isaltino. (2005) – *La Cuenta de Inversión en el Mercosur*. XX Congreso Nacional de Contadurías Generales. Buenos Aires.
- Alves de Oliveira Neto, Antonio (1974). *El sistema presupuestario en Brasil*. Revista N° 4 de la Asociación Interamericana del Presupuesto Público. Caracas.
- Andreína, M. Malvasio Del Valle, M. Urrutia Alvez, M. E. (2012). *Alcance y aplicación de las normas internacionales de contabilidad del sector público referentes a resultados en el estado persona pública mayor de Uruguay*. Universidad de la República. Montevideo, Uruguay.
- Auditoría General de la Nación. (1993). *Normas de Auditoria Externa de la Auditoria General de la Nación*. Aprobadas por Resolución N° 145/93AGN. Buenos Aires.
- Auditoría General de la Nación. (1996). *Manual de Auditoria Financiera*. Aprobado por el Colegio de Auditores de la AGN. Buenos Aires.
- Britos, Roberto O. (2003). *Normas argentinas de contabilidad y normas internacionales de contabilidad*. Guatemala.
- Caba Pérez, C. y López Hernández, A. M. (2003). *El impacto del entorno en la aplicación de las IPSAS de la IFAC al Mercosur*. Publicación “Contabilidad y Auditoría” Año 8, N° Número 17. Buenos Aires.

- Cano Morales, Abel María (2010). *Algunas experiencias exitosas en Latinoamérica relacionadas con la estandarización contable*. Publicado en Revista Facultad de Ciencias Económicas, Vol. XVIII (2). Pág. 207-226. Universidad de Medellín. Colombia.
- Cano Morales, Abel María (2010). *Experiencias de algunos países latinoamericanos entorno a la estandarización contable internacional*. Publicado en Revista Entramado Vol. 6 N° 1. Colombia.
- Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y contadores del Uruguay. (1990). *Pronunciamiento N° 11- Normas Contables Internacionales obligatorias y optativas*. Montevideo.
- Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y contadores del Uruguay. (2010). *Pronunciamiento N° 18- Adopción de Normas Internacionales de Auditoría*. Montevideo.
- Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y contadores del Uruguay. (2013). *Pronunciamiento N° 20- Pronunciamiento y guía de rendición de cuentas*. Montevideo.
- Contaduría General de la Nación (1995). *“Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad para el Sector Público Nacional”*. Presidencia de la Nación Argentina. Buenos Aires.
- Contaduría General de la Nación (1995). *“Sistema de Contabilidad Gubernamental”*. Presidencia de la Nación Argentina. Buenos Aires.
- Contraloría General de la República (2015). *Procedimientos contables para el sector público NICSP – CGR Chile*. Santiago de Chile.
- Contraloría General de la República (2015). *Normativa del sistema de contabilidad general de la Nación NICSP – CGR Chile*. Santiago de Chile.
- Da Cruz, Isaltino Alves (2004). *La aplicabilidad de la Norma Internacional de Contabilidad del sector público – NICSP 19*. VII Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública. San Carlos de Bariloche.
- Del Cerro L.M., Sandoval A.J. y Sosa Cicutta, B.M.I. (2015). *“Armonización de las normas de auditorías recomendadas por el S.P.T.C.R.A. con los estándares internacionales” principios éticos y control de calidad en la*

auditoría del sector público. XXIII Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos de Control Externo de La República Argentina. Salta.

- Despouy, Leandro. (2014). *La rendición de cuentas del Estado*. Informe sectorial del Presidente de la Auditoría General de la Nación. Buenos Aires.
- Dirección General de Contaduría. (2018) *Cuenta de Inversión 2017*. Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires. Ciudad de Buenos Aires.
- Elettore, Ángel Mario (2015). *La Política de Transparencia en la Gestión Pública*. Ministerio de Finanzas. Córdoba.
- Federación. Internacional de Contadores (2013) *Manual de pronunciamientos internacionales de contabilidad del sector público (NICSP)*. IFAC. New York.
- Fondo Monetario Internacional (2002). *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas*. FMI. Washington, D.C.
- Fondo Monetario Internacional (2007). *Manual de Transparencia Fiscal*. FMI. Washington, D.C.
- Fondo Monetario Internacional (2012). *Transparencia fiscal, rendición de cuentas y riesgo fiscal*. Preparado por el Departamento de Finanzas Públicas en colaboración con el Departamento de Estadística. Aprobado por Cottarelli, Carlo. FMI. Washington, D.C.
- Gimenez, Luis F. y Gorri, Alicia S. (2014). *Un análisis sobre control público y desempeño gubernamental en Argentina con mención al caso de la Provincia de Mendoza*. Mendoza.
- Gutiérrez, Ricardo A. (1983). *Algunas consideraciones sobre “el resultado presupuestario”*. Revista de la Asociación Venezolana de Presupuesto Público. N° 7. Caracas.
- Gutiérrez, Ricardo A. (1996). *Bases para la preparación de un programa de reforma de la administración financiera gubernamental de la República Dominicana*. República Dominicana.
- Gutiérrez, Ricardo A. (1991). *Manual Básico de Contabilidad General para las instituciones descentralizadas sin fines empresariales*. Informe N° 084/91. La Paz. Bolivia.

- Gutiérrez, Ricardo Ángel (1991) *Bases Conceptuales de un Sistema Integrado de Información Financiera del Sector Público*. Revista Internacional de Presupuesto Público N° 25. Buenos Aires.
- Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI (IDI). (2014). *Guía de Implementación de las ISSAI. Auditoría de Desempeño*. Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Lima.
- Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI (IDI). (2016). *Plan Estratégico 2017-2022*. Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Abu Dhabi.
- Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI (IDI). (2018). *Manual de Implementación de las ISSAI de auditoría de cumplimiento*. Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Oslo.
- Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI (IDI). (2018). ISSAI de Auditoría Financiera. *Manual de Implementación*. Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Oslo.
- Rachel F. Wang, Timothy C. Irwin y Lewis K. Murara. (2016). *Tendencias en la transparencia fiscal: evidencia a partir de una nueva base de datos de la cobertura de informes fiscales*. Revista Internacional de Presupuesto Público N° 90. Páginas N° 9 a 49. Buenos Aires.
- Le Pera, Alfredo (2001). *La contabilidad acumulativa y por lo devengado: necesidad apremiante para los gobiernos*. XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad. Punta del Este.
- Lisette C. Sánchez D. (2013). *Acercamiento a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) en Venezuela, desde una perspectiva de la experiencia de países que integran el Alba y el Mercosur*. XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Punta del Este.
- López Hernández, Antonio M. Caba Pérez, Carmen (2003). *El impacto del entorno en la aplicación de las IPSAS de la IFAC al MERCOSUR*. Publicación "Contabilidad y Auditoría". Año 8 – N° 17. Buenos Aires.
- Malvasio del Valle, A. M., Urrutia Alvez, M.A., Uruzula Alvez, M.E. (2012). *Alcance y aplicación de las normas internacionales de contabilidad del sector*

público referentes a resultados en el estado persona pública mayor de Uruguay. Montevideo.

- Martínez García, F. Ramírez Cacho, S. Montoya del Corte, J. y Fernández Laviada, A. (2010). *La importancia relativa en auditoría. Las nuevas normas internacionales en comparación con la normativa vigente en Iberoamérica.* Publicada en la Revista Contabilidad y Administración. N°. 230, enero-abril 2010: 77-103. Universidad Autónoma de México. México.
- Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba (2015). *Administración financiera gubernamental, un enfoque comparativo entre la Nación y la provincia de Córdoba.* Gobierno de la Provincia de Córdoba. Córdoba.
- Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba (2015). *Estados Contable al 31 de Diciembre de 2014.* Gobierno de la Provincia de Córdoba. Córdoba.
- Morelli, José L. (2015). *Posibilidad de adoptar las Normas Internacionales de Auditoría en los informes y dictámenes que elabora el Tribunal de Cuentas de Mendoza.* XXIII Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos de Control Externo de La República Argentina. Salta.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2004). *Directrices de aplicación de las Normas de Auditoría del Rendimiento.* Estocolmo.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (1992). *Normas de Auditoría.* XIV Congreso de la INTOSAI. Washington, D.F.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2006). *La política de comunicación de la INTOSAI Marco general.* Oslo.
- Schweinheim, Guillermo F. F. (2018). *El sistema de administración financiera en la Argentina: orígenes, desarrollo y escenarios futuros.* Revista Estado Abierto Vol. 2, Nro. 1. C.A.B.A.
- Sánchez D, Lisette C. (2013). *Acercamiento a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) en Venezuela, desde una perspectiva*

- de la experiencia de países que integran el Alba y el Mercosur. XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Punta del Este.*
- Sindicatura General de la Nación. (2010). *Manual de Control Interno Gubernamental*. Buenos Aires.
 - Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (2004). *Manual de Auditoría Municipalidades*. Provincia de Buenos Aires.
 - Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (2004). *Manual de Evidencias y archivos de Auditoría*. Provincia de Buenos Aires.
 - Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (2004). *Manual de Auditoría Reparticiones Autárquicas*. Provincia de Buenos Aires.
 - Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (2004). *Manual de Auditoría de la Secretaría de Inspección*. Provincia de Buenos Aires.
 - Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (2008). *Manual de Auditoría Vocalía Administración Central*. Provincia de Buenos Aires.
 - Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (2014). *Manual de Control Externo*. Provincia de Buenos Aires.
 - Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza. (2016). *Manual de Gestión de la Calidad*. Mendoza.
 - Tribunal de Cuentas de la Unión. (2000). *Manual de Auditoría de naturaleza operacional*. Brasilia.
 - Vega, Juan A. y Diblasi, Juan V. (2008). *Coparticipación federal y responsabilidad fiscal. Evaluación y propuestas*. XLIII Reunión Anual. Asociación Argentina de Economía Política. Córdoba.
 - Zornberg, Mónica. (2010). *El régimen federal de la responsabilidad fiscal argentino- Orígenes, Evolución y Perspectivas en la Coyuntura Actual*. XXII Seminario Regional de Política Fiscal. Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal. Santiago de Chile.

ANEXO I: ORGANOS DE CONTROL EXTERNO SEGÚN LAS
CONSTITUCIONES DE GOBIERNOS INTERMEDIOS

GOBIERNOS INTERMEDIOS	ORGANOS DE CONTROL EXTERNO
<p>CORDOBA</p>	<p>TRIBUNAL DE CUENTAS</p> <p>INTEGRACIÓN</p> <p>Art. 126.- El Tribunal de Cuentas está integrado por tres miembros; puede por ley ampliarse su número, el que es siempre impar y no excede de siete. Deben ser argentinos, abogados o contadores públicos, con diez años de ejercicio en la profesión, cinco años de residencia en la Provincia y haber cumplido treinta años de edad.</p> <p>Son elegidos por el pueblo de la Provincia con representación de las minorías y duran cuatro años en sus cargos. Tienen las mismas inmunidades y remuneraciones que los jueces de cámara.</p> <p>ATRIBUCIONES</p> <p>Art. 127.- Son atribuciones del Tribunal de Cuentas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Aprobar o desaprobar en forma originaria la inversión de los caudales públicos efectuada por los funcionarios y administradores de la Provincia, y cuando así se establezca, su recaudación, en particular con respecto a la ley de presupuesto y en general acorde lo determine la ley. 2. Intervenir preventivamente en todos los actos administrativos que dispongan gastos en la forma y alcances que establezca la ley. En caso de observación, dichos actos sólo pueden cumplirse, cuando haya insistencia del Poder Ejecutivo en acuerdo de Ministros. De mantener la observación, el tribunal pone a disposición de la Legislatura, en el término de quince días, los antecedentes del caso. 3. Realizar auditorías externas en las dependencias administrativas e instituciones donde el Estado tenga intereses y efectuar investigaciones a solicitud de la Legislatura. 4. Informar a la Legislatura sobre las cuentas de inversión del presupuesto anterior, en el cuarto mes de las sesiones ordinarias. 5. Actuar como órgano requirente en los juicios de cuentas y responsabilidad ante los tribunales de justicia. 6. Elaborar y proponer su propio presupuesto al Poder Ejecutivo; designar y remover su personal.

GOBIERNOS INTERMEDIOS	ORGANOS DE CONTROL EXTERNO
BUENOS AIRES	<p>TRIBUNAL DE CUENTAS</p> <p>Art. 159.- La Legislatura dictará la ley orgánica del Tribunal de Cuentas. Éste se compondrá de un presidente abogado y cuatro vocales contadores públicos, todos inamovibles, nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado. Podrán ser enjuiciados y removidos en la misma forma y en los mismos casos que los jueces de las Cámaras de Apelación. Dicho tribunal tendrá las siguientes atribuciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales, aprobarlas o desaprobarlas y en este último caso, indicar el funcionario o funcionarios responsables, como también el monto y la causa de los alcances respectivos. 2. Inspeccionar las oficinas provinciales o municipales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la ley. <p>Las acciones para la ejecución de las resoluciones del tribunal corresponderán al Fiscal de Estado.</p>
MENDOZA	<p>TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA ADMINISTRACION PÚBLICA</p> <p>Art. 181.- Habrá un Tribunal de Cuentas con jurisdicción en toda la Provincia y con poder bastante para aprobar o desaprobar la percepción e inversión de caudales públicos hechas por todos los funcionarios, empleados y administradores de la Provincia.</p> <p>Art. 182.- Todos los poderes públicos, las municipalidades y cuantos empleados y personas administren caudales de la Provincia u otras corporaciones, estarán obligados a remitir anualmente las cuentas documentadas de los dineros que hubieran invertido o percibido, para su aprobación o desaprobación, debiendo el tribunal pronunciarse sobre ellas en el término de un año desde su presentación, so pena de quedar de hecho aprobadas, sin perjuicio de la responsabilidad de aquél. Sus fallos serán sólo susceptibles de los recursos que esta Constitución y las leyes establezcan para ante la Suprema Corte de la Provincia.</p> <p>Art. 183.- Los fallos del Tribunal de Cuentas quedarán ejecutoriados 30 días después de su notificación y las acciones a que dieren lugar serán deducidas por el fiscal de Estado, ante quien corresponda.</p>

GOBIERNOS INTERMEDIOS	ORGANOS DE CONTROL EXTERNO
MENDOZA	<p>Art. 184.- El Tribunal de Cuentas lo compondrá un presidente letrado que deberá reunir las condiciones que se requieren para ser miembro de la Suprema Corte y por lo menos dos vocales contadores públicos de la matrícula, con ciudadanía en ejercicio que tengan 30 años de edad y menos de 65. Estos funcionarios no podrán ejercer su profesión respectiva.</p> <p>Art. 185.- Los miembros del Tribunal de Cuentas serán nombrados por el Poder Ejecutivo, con acuerdo del Senado, siéndoles aplicable la disposición del Art. 180.</p>
CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES	<p>Art. 132.- La Ciudad cuenta con un modelo de control integral e integrado, conforme a los principios de economía, eficacia y eficiencia. Comprende el control interno y externo del sector público, que opera de manera coordinada en la elaboración y aplicación de sus normas. Los funcionarios deben rendir cuentas de su gestión.</p> <p>Todo acto de contenido patrimonial de monto relevante es registrado en una base de datos, bajo pena de nulidad. Se asegura el acceso libre y gratuito a la misma.</p> <p style="text-align: center;">AUDITORIA GENERAL</p> <p>Art. 135.- La Auditoría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dependiente de la Legislatura, tiene personería jurídica, legitimación procesal y autonomía funcional y financiera.</p> <p>Ejerce el control externo del sector público en sus aspectos económicos, financieros, patrimoniales, de gestión y de legalidad. Dictamina sobre los estados contables financieros de la administración pública, centralizada y descentralizada cualquiera fuera su modalidad de organización, de empresas, sociedades o entes en los que la Ciudad tenga participación, y asimismo sobre la cuenta de inversión.</p> <p>Tiene facultades para verificar la correcta aplicación de los recursos públicos que se hubiesen otorgado como aportes o subsidios, incluyendo los destinados a los partidos políticos del distrito. Una ley establece su organización y funcionamiento.</p> <p>La ley de presupuesto debe contemplar la asignación de recursos suficientes para el efectivo cumplimiento de sus competencias.</p>

GOBIERNOS INTERMEDIOS	ORGANOS DE CONTROL EXTERNO
CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES	<p>Los agentes, autoridades y titulares de organismos y entes sobre los que es competente, están obligados a proveerle la información que les requiera.</p> <p>Todos sus dictámenes son públicos. Se garantiza el acceso irrestricto de cualquier ciudadano a los mismos.</p> <p>Art. 136.- La Auditoría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se compone de siete miembros designados por mayoría absoluta de la Legislatura. Su Presidente o Presidenta es designado a propuesta de los legisladores del partido político o alianza opositora con mayor representación numérica en el Cuerpo. Los restantes miembros serán designados a propuesta de los legisladores de los partidos políticos o alianzas de la Legislatura, respetando su proporcionalidad.</p>

ANEXO II: COMPARACIÓN NICSP VS NPCSP

Normas relacionadas directamente:

<i>NICSP</i>	<i>NPCSP</i>
NICSP N° 01 Presentación de Estados Financieros	NPCSP I: Principios de Contabilidad generalmente aceptados. Marco conceptual NPCSP III: Norma general de presentación de los Estados Financieros NPCSP IV: Norma particular de presentación: Estado de Situación Patrimonial NPCSP V: Norma particular de presentación: Estado de Recursos y Gastos NPCSP VI: Normas particular de presentación: Estado de Evolución del Patrimonio Neto
NICSP N° 02 Estado de Flujos de Efectivo	NPCSP VII: Normas particular de presentación: Estado de Flujos de Efectivo
NICSP N° 03 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	NPCSP XXII: Cambio de políticas contables, en las estimaciones y los errores
NICSP N° 09 Ingresos de Transacciones con Contraprestación	NPCSP XXI: Ingresos de Transacciones con Contraprestación
NICSP N° 10 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	NPCSP XXV: Información financiera en economías hiperinflacionarias
NICSP N° 12 Inventarios	NPCSP X: Bienes de Cambio
NICSP N° 14 Hechos ocurridos después de la fecha de presentación	NPCSP XXIII: Hechos ocurridos después de la fecha en que se informa
NICSP N° 16 Propiedades de Inversión	NPCSP XII: Propiedades de inversión
NICSP N° 17 Propiedades, Planta y Equipo	NPCSP XIII: Bienes de uso
NICSP N° 19 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	NPCSP XVIII: Previsiones
NICSP N° 23 Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)	NPCSP XX: Ingresos de Transacciones sin Contraprestación
NICSP N° 28 Instrumentos Financieros: Presentación	NPCSP IX: Activos Financieros
NICSP N° 29 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	NPCSP XV: Pasivos Financieros

<i>NICSP</i>	<i>NPCSP</i>
NICSP N° 30 Instrumentos Financieros: Información a Revelar	
NICSP N° 31 Activos Intangibles	NPCSP XIV: Activos intangibles
NICSP N° 33 Adopción por primera vez de las NICSP de Base Acumulación (o devengado)	NPCSP II: Norma general de transición
NICSP N° 38 Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades	NPCSP XI: Participación en empresas, agencias y entes estatales
NICSP N° 39 Beneficios a los Empleados	NPCSP XVI: Remuneraciones y Cargas Sociales

Normas no relacionadas directamente:

<i>NICSP</i>
NICSP N° 04 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera
NICSP N° 05 Costos por Préstamos
NICSP N° 06 Estados Financieros Consolidados y Separados- Derogada por NICSP 34 y 35.
NICSP N° 07 Inversiones en Asociadas- Derogada por NICSP 36
NICSP N° 08 Participaciones en Negocios Conjuntos- Derogada por NICSP 37
NICSP N° 11 Contratos de Construcción
NICSP N° 13 Arrendamientos
NICSP N° 15 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar- Derogada por NICSP 28, 29 y 30.
NICSP N° 18 Información Financiera por Segmentos
NICSP N° 20 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
NICSP N° 21 Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo
NICSP N° 22 Revelación de Información Financiera sobre el Sector Gobierno General
NICSP N° 24 Presentación de información del presupuesto en los estados financieros
NICSP N° 25 Beneficios a los Empleados
NICSP N° 26 Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo
NICSP N° 27 Agricultura
NICSP N° 32 Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente
NICSP N° 34 Estados Financieros Separados
NICSP N° 35 Estados Financieros Consolidados
NICSP N° 36 Participaciones en Asociadas y Negocios Conjuntos
NICSP N° 37 Acuerdos Conjuntos



<i>NICSP</i>
NICSP N° 40 Combinaciones del Sector Público
NPCSP VIII: Normas particular de presentación: Otros Estados Básicos
NPCSP XVII: Fondos de terceros y en garantía
NPCSP XIX: Patrimonio Neto
NPCSP XXIV: Esquema de aplicación supletoria de normas para casos no previstos en las NPCSP