

X Congreso de Administración del Centro de la República. VI Congreso de Ciencias Económicas del Centro de la República. VII Encuentro Internacional de Administración del Centro de la República. Instituto Académico Pedagógico de Ciencias Sociales | Escuela de Ciencias Económicas | Secretaría de Internacionalización UNVM, Villa María, 2021.

ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE SOBRE EL RUBRO GASTOS DEL SECTOR PÚBLICO.

Sanabria, Verónica Raquel, González, Gustavo, Pavón,
Nicolás Eduardo y Scavone, Graciela M.

Cita:

Sanabria, Verónica Raquel, González, Gustavo, Pavón, Nicolás Eduardo y Scavone, Graciela M. (2021). *ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE SOBRE EL RUBRO GASTOS DEL SECTOR PÚBLICO*. X Congreso de Administración del Centro de la República. VI Congreso de Ciencias Económicas del Centro de la República. VII Encuentro Internacional de Administración del Centro de la República. Instituto Académico Pedagógico de Ciencias Sociales | Escuela de Ciencias Económicas | Secretaría de Internacionalización UNVM, Villa María.

Dirección estable:

<https://www.aacademica.org/xcongresodeadministraciondelcentrodelarepublica/125>

ARK: <https://n2t.net/ark:/13683/enkY/6nm>



Esta obra está bajo una licencia de Creative Commons.

Para ver una copia de esta licencia, visite

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.es>.

Acta Académica es un proyecto académico sin fines de lucro enmarcado en la iniciativa de acceso abierto. Acta Académica fue creado para facilitar a investigadores de todo el mundo el compartir su producción académica. Para crear un perfil gratuitamente o acceder a otros trabajos visite: <https://www.aacademica.org>.



Instituto Académico
Pedagógico de Ciencias
Sociales



Villa María 13, 14 y 15 de octubre de 2021.

Título: *Análisis de la información contable sobre el rubro Gastos del Sector Público*

11. La economía argentina en el contexto mundial: desafíos internos e inserción internacional

Autores

Apellido/s y Nombre/s: **Scavone, Graciela**

Dirección: Rivadavia 5097

Universidad: Universidad del Salvador

Dirección Postal: (CP 1424) Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Dirección de correo electrónico: gscavone@gmail.com

Apellido/s y Nombre/s: **Sanabria, Verónica Raquel**

Dirección: calle 1302 N°2064

Universidad: Universidad de Buenos Aires | Universidad del Salvador

Dirección Postal: (CP 1888) Provincia de Buenos Aires

Dirección de correo electrónico: veronicarsanabria@gmail.com

Apellido/s y Nombre/s: **González, Gustavo Alejandro**

Dirección: Viamonte 1816

Universidad: Universidad del Salvador

Dirección Postal: (CP 1056) CABA

País: Argentina

Dirección de correo electrónico: gustavo.gonzalez2015@usal.edu.ar

Apellido/s y Nombre/s: **Pavón, Nicolás Eduardo**

Dirección: Av. Bartolomé Mitre 406. Pilar, Buenos Aires.

Universidad: Universidad Nacional de Luján | Universidad del Salvador

País: Argentina

Dirección de correo electrónico: nicolasepavon@gmail.com

Resumen:

El objetivo de este trabajo es analizar el rubro Gastos en la Contabilidad del Sector Público a nivel nacional e internacional, las prácticas actuales y las buenas prácticas propuestas por las Normas Internacionales del Sector Público. Para ello, se desarrollaron estudios sobre los informes contables publicados actualmente del Sector Público en Argentina y en España, que revelaron los aspectos bajo análisis. Asimismo, se realizaron análisis cualitativos que incluyeron técnicas crítico-contables a partir de la revisión de documentos e interpretación de bibliografía especializada. Se recurrió al análisis de casos individuales para la identificación de similares características. Se realizaron análisis comparativos de normativa contable específica aplicables para el rubro gastos tanto locales como españolas y las Normas Internacionales Contables del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Los resultados obtenidos muestran que si bien cada uno de los países desarrollan sus propios informes contables, en ambos se respeta el Marco Conceptual Contable para el Sector Público de la IFAC. Se concluye que la información contable del sector público podría mejorar su exposición del Rubro Gastos, así como su comprensión por parte de los distintos interesados si se adoptara las NICSP y se presentara el Estado de Rendimientos Financieros propuesto.

Palabras clave: 3 (tres).

Gastos del Sector Público –Marco Conceptual del Sector Público– Estado de Rendimientos Financieros del Sector Público

Introducción

A partir de la sanción de la Ley 24.156 y su reglamentación, se ha instrumentado la Reforma de la Administración Financiera del Sector Público Nacional, que implicó que la Contaduría General de la Nación Argentina, dentro de los profundos cambios institucionales y organizacionales llevados a cabo, implementara un Sistema de

Contabilidad Gubernamental basado en los objetivos, características y alcance de dicha norma legal.

La Resolución de la Secretaría de Hacienda N° 25/1995 denominada ADMINISTRACION FINANCIERA Y DE LOS SISTEMAS DE CONTROL DEL SECTOR PÚBLICO NACIONAL: PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL, aprobó los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad para el Sector Público Nacional". De esta manera, se inició un gradual desarrollo de procedimientos para la contabilidad general, la ejecución presupuestaria de recursos y gastos, los fondos rotatorios y cajas chicas, entre otras. La puesta en marcha del Sistema de Información Financiera (SIDIF), tanto a nivel Central como para los Entes periféricos, permitió concretar la elaboración de la totalidad de los Estados Contables de la Administración Nacional.

En diciembre de 2019, se produjo un nuevo avance en la Reforma de la Administración Financiera y una revalorización del rol de la Contabilidad Gubernamental en el Sector Público con el dictado de la Disposición 24/2019 del Ministerio de Hacienda Contaduría General de la Nación, MARCO CONCEPTUAL CONTABLE PARA EL SECTOR PÚBLICO NACIONAL, aprobando los contenidos mínimos de los modelos de Estados Contables y los contenidos mínimos de los modelos de Estados Presupuestarios Contables, teniendo en cuenta similares estudios de España y de Contadurías generales de la región, tales como Chile, Paraguay, Perú, Colombia y México, entre otras.

A continuación, presentaremos un análisis realizado en relación a la normativa nacional e internacional, específicamente de España.

La información contable del Sector Público en Argentina

Para poder abordar la información contable del sector público de nuestro país, es necesario comprender a qué nos referimos cuando hablamos de “información contable” y “sector público”. Además, tratándose de información contable, nos tenemos que remitir a la contabilidad, que es quien la suministra.

En las organizaciones de nuestro país se toman decisiones de forma constante que producen efectos. Para poder controlar estos efectos se debe contar con una buena administración, de manera tal de lograr decisiones correctas, es decir que sean concordantes con el objetivo de las organizaciones. Este tipo de decisiones se logran si contamos con buena información, que gran parte se obtiene a partir de la recopilación y el procesamiento de datos vinculados al patrimonio y a su evolución. Este tipo de información es provista por la contabilidad.

García Casella, C. (1997) define que “la contabilidad es una ciencia factual, cultural, aplicada que se ocupa de las interrelaciones entre los componentes de los hechos informativos de todo tipo de ente. Los sistemas contables concretos responderían a los Modelos Contables Alternativos que pueden elaborarse para satisfacer intereses de usuarios en sus respectivas decisiones”. En el caso particular de la contabilidad para el sector público, nos ubicamos en uno de los segmentos de la contabilidad, la Contabilidad gubernamental o pública de acuerdo con Phalen Acuña, R. et. all (2019: Pág. 23-24).

De lo expuesto anteriormente, podemos concluir que la información contable es la que va a conducir a la toma de decisiones concordantes al objetivo organizacional. En cuanto al sector público, debemos indagar sobre sus objetivos y de qué forma lleva acciones concretas al cumplimiento de éstos. La respuesta a estas cuestiones nos acercará a la información contable requerida para la toma de decisiones en función de los objetivos.

Claramente, los objetivos de las organizaciones, entendiendo a éstas como aquellas que son de naturaleza “privada”, son diferentes a los que tiene el sector público.

El sector público es el conjunto de organismos administrativos mediante los cuales el cumple, o hace cumplir, la política o voluntad expresada en las leyes del país. Sus funciones tienen como finalidad la satisfacción de los intereses colectivos.

Los objetivos del sector público son diversos. Asimismo, para poder dar un ordenamiento que permita medir el alcance, cumplimiento y resultado de la gestión y hechos previstos y acaecidos en el mismo, requiere de información contable que en este caso será suministrada por la contabilidad pública. En nuestro país, tenemos las siguientes normas legales que regulan el campo de la contabilidad pública o gubernamental:

- Ley 26124: Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional;

- Ley 26198: Presupuesto General de la Administración Nacional (Presupuesto de Gastos y Recursos – Aprobación); y
- Ley 24156: Administración Financiera y los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

Esta última norma establece en su Título V el objeto y características de la contabilidad pública o gubernamental. En cuanto al objeto¹:

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

Con relación a sus características se establece:²

- Será común, único, uniforme y aplicable a todos los organismos del sector público nacional;
- Permitirá integrar las informaciones presupuestarias, del Tesoro y patrimoniales de cada entidad entre sí y, a su vez, con las cuentas nacionales;
- Expondrá la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación del Tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de las entidades públicas;
- Estará orientado a determinar los costos de las operaciones públicas;
- Estará basado en principios y normas de contabilidad y aceptación general, aplicables en el sector público.

Siguiendo las normas legales relacionados a la información contable para el sector público, también es importante remarcar que la Secretaría de Hacienda promulga la Resolución 25/95 aprobando los "Fundamentos y Alcances de los Principios de

¹ Título V, Artículo 86 de la Ley 24156: Administración Financiera y los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

² Título V, Artículo 87 de la Ley 24156: Administración Financiera y los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad", los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" y las "Normas Generales de Contabilidad".

Los principios de contabilidad generalmente aceptados, adoptados para el sector público, son los conceptos básicos que se reconocen como esenciales para la cuantificación y el 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. Esto facilita, entre otros aspectos, el fluido accionar de los órganos de control público³.

El sector público tiene que emitir estados contables, conteniendo información contable de acuerdo con lo establecido por la Resolución 25/95. En tal sentido, las normas contables generales deben ser uniformes, pertinentes y lo suficientemente explícitas a los efectos de producir información de la Administración nacional en términos de una adecuada calidad para el cumplimiento de los objetivos que deben brindar los estados contables y financieros. Los estados contables deben ser elaborados sobre técnicas adecuadas y uniformes, de modo tal de asegurar a los usuarios que la información brindada represente razonablemente las transacciones económico-financieras acontecidas durante el ejercicio, como así también aquellas que afecten o puedan afectar el patrimonio del ente en períodos subsecuentes. Esto es un requisito indispensable para que los responsables de los distintos entes públicos evalúen su gestión bajo un concepto de bienestar general.

En el mes de diciembre de 2019 la Asociación de Contadores Generales de la República Argentina, entidad que agrupa a todas las contadurías gubernamentales del país, teniendo en cuenta modelos nacionales e internacionales y otros documentos, elaboró y aprobó, mediante su Resolución N° 24/19, un “Marco Conceptual Contable para el Sector Público Argentino”, el cual deberá servir de guía y orientación para que cada una de ellas elabore y apruebe su propio marco conceptual, dentro del régimen legal vigente en cada Provincia. Este proyecto se realizó junto a la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, considerando similares estudios de España y de

³ Resolución 25/95 – 1.3 Postulado básico y principios

Contadurías generales de la región, tales como Chile, Paraguay, Perú, Colombia y México entre otras.

La información contable del Sector Público en España

En cuanto a la información contable del sector público en España, tomaremos como base las definiciones en el apartado anterior referidas a “información contable” y “sector público”, teniendo siempre presente que la información contable está orientada a los destinatarios de servicios y suministradores de recursos, así como a sus representantes, que no tienen capacidad para requerir la difusión de información que precisan a efectos de la rendición de cuentas y la toma de decisiones.⁴ Para ello, debe confeccionarse y presentarse desde el conocimiento de las necesidades del usuario.

También es necesario remarcar que la información contable del sector público interesa a los diversos grupos de usuarios en la medida que puedan utilizarla para la toma de decisiones. Entre los diversos usuarios encontramos: “los ciudadanos u otros residentes, en su doble condición de usuarios de servicios y contribuyentes; los órganos de representación política elegidos por sufragio en los distintos niveles del estado; los órganos de control externo; autoridades e instituciones encargadas del control de la disciplina financiera en términos de magnitudes de la contabilidad nacional (gasto, déficit, endeudamiento); los acreedores; los intermediarios financieros, prestamistas e inversores en deuda pública; los analistas económicos y financieros y servicios de rating; los trabajadores y sus representantes; otras entidades públicas que aportan recursos para contribuir a la financiación de la prestación de servicios o inversiones; entidades públicas nacionales e internacionales y el público en general y la colectividad, globalmente considerada.” (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2018: pág. 20 y 21).

De acuerdo con la Orden EHA/1037/2010, el Ministerio de Economía y Hacienda (2021) de España aprueba a modo de reforma el Plan General de Contabilidad Pública, considerándose como antecedentes el Plan General de Contabilidad Pública de 1994, y el

⁴ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2018) Documento número 1: Marco conceptual para la información financiera de las administraciones públicas. Cap. 2.6 Usuarios de la información financiera (p. 20).

Plan General de Contabilidad para la empresa (PGC) de 1990, con las adaptaciones propias a las características jurídicas y económicas de las Administraciones Públicas.

Cada uno de los procesos de reformas de la contabilidad pública realizadas en España pretendieron alcanzar el objetivo de la normalización contable: normalizando los criterios contables aplicados por las distintas Administraciones Públicas, normalización de criterios contables aplicables a las empresas, y por último se consideraron los pronunciamientos internacionales.

En relación a la incorporación de las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP), elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), se consideró en principio que en el ámbito de la contabilidad pública no existe una norma de la Unión Europea que obligue a los Estados miembros a aplicar las NIC-SP, cuya adopción es recomendada por la IFAC con el fin de lograr una información consistente y comparable entre las entidades del sector público de los distintos países. Entonces, con la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública del 2010, se pretendió alcanzar varios objetivos: se ha considerado conveniente adaptar el Plan General de Contabilidad Pública a las NIC-SP aunque no tengan carácter obligatorio, en aquellos aspectos necesarios para avanzar en el proceso de normalización contable, mejorando la calidad de la información contable en el sector público español. En segundo lugar, nace la reforma mercantil en materia contable y adaptación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y el desarrollo reglamentario posterior mediante el Real Decreto 1514/2007, para conseguir la normalización contable con el Plan de Contabilidad aplicable a las empresas. En tercer lugar, se incluye por primera vez en las cuentas anuales del sector público información de costes por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, que amplían los elementos de información para la mejora de la gestión pública.

Análisis comparativo de las normas contables específicas para el rubro Gastos

Analizar el rubro Gastos nos pareció de gran importancia a la hora de profundizar aspectos relevantes de la Contabilidad del Sector Público, ya que representa una gran proporción de compromisos asumidos en relación con la utilización de patrimonio público. Un Estado transparente debería mostrar a sus partes interesadas, en cada ejercicio, el detalle y la apertura de cómo se ha gastado, de acuerdo con el principio de devengado, independientemente del pago de ese gasto.

Para el desarrollo del análisis comparativo de distintas normas nacionales e internacionales en relación con el rubro gastos, seleccionamos la normativa contable del sector público de España. Por último, se considera la propuesta de las NICSP de la IFAC en relación con el rubro.

Los resultados obtenidos se presentan a continuación:

a. El rubro gastos en la contabilidad pública de la Nación Argentina

En el Anexo I de la Disposición 24/2019 se define a los Gastos como:

“Son erogaciones provenientes de la gestión del ente, producidas a lo largo del período contable, por operaciones de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, como consecuencia de la variación de los activos, y la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado disminuciones en el patrimonio neto.”⁵

En dicha norma vamos a encontrar en cuanto a los gastos: oportunidad de reconocimiento, las causas de su reconocimiento, el devengamiento de estos, estimaciones y además su exposición.

Reconocer un gasto implica registrar o incrementar un pasivo, o bien, eliminar o disminuir un activo. El reconocimiento de una obligación, sin registrar simultáneamente un activo relacionado con la misma, implica la existencia de un gasto, que debe reflejarse en el estado de resultados cuando se reconoce aquella obligación. Los gastos se consideran devengados cuando la entidad haya cumplido con un proceso de consumo de productos o servicios. Los gastos basados en estimaciones deben tratarse de acuerdo con la característica de representación fiel.

El reconocimiento del gasto se realiza en función del principio de devengado y de la normativa contable y presupuestaria aplicable. Asimismo, supone el nacimiento de la obligación presupuestaria. Reconocer un gasto como pagado implica la materialización de su desembolso en forma de dinero en efectivo o de otros recursos que estén a disposición, o una disminución de un deudor presupuestario.

La sanción de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156 dispuso que, además de la ejecución del presupuesto

⁵ Disposición 24/19 – Anexo I. Sección VI.4.2.

nacional, la información del sector público incluya Estados Contables para poder reflejar tanto la incidencia del flujo anual de recursos y gastos del presupuesto, como así también los resultados de la gestión. El objetivo de dichos estados contables no se acota exclusivamente a mostrar riqueza o solvencia patrimonial, como ocurre en el ámbito privado, sino que también implica exponer un adecuado resguardo del patrimonio público y la utilización transparente de los recursos que percibe.

De esta manera, la presentación de la información referida a los gastos se encontrará tanto en el presupuesto, entendiendo que el mismo proporciona el marco legal que define las autorizaciones para gastar necesarias para cumplir el plan de gobierno, como en los estados contables, que van a suministrar información útil para la toma de decisiones y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados. La información que se expone en los estados contables debe ser clara, y el fiel reflejo del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable. Así, podrá satisfacer las necesidades de información de los diferentes usuarios.

En la sección VII del Anexo I de la Disposición 24/19, se definen los Estados Contables, Notas Anexas e Información Complementaria. En relación con los Gastos, los mismos serán expuestos en Estados Contables, específicamente en el Estado de recursos y gastos corrientes de la Administración Central; y en Estados Presupuestarios, en el Estado De ejecución presupuestaria de recursos y gastos de la Administración Nacional. Que mantiene los criterios reglamentados por el artículo 87 del Decreto N° 1344/07 reglamentario de la Ley N° 24.156.

En el Estado de Resultados o Estado de Recursos y Gastos Corrientes de la Administración Central se expone el resultado económico de la gestión del ente contable, producto del registro de la totalidad de ingresos y gastos corrientes presupuestarios y no presupuestarios ocurridos en el ejercicio. El siguiente Gráfico 1: Modelo de Estados de Resultados, se presenta un modelo de Estado de Recursos y Gastos de la Administración Central.

Gráfico 1: Modelo de Estados de Resultados

MODELO Estado de Resultados		
Por el ejercicio anual finalizado el / / comparativo con el ejercicio anterior		
	<u>Actual</u>	<u>Anterior</u>
<u>Resultados de las operaciones ordinarias</u>		
Recursos		
Recursos tributarios (Anexo...)		
Recursos no tributarios (Anexo ...)		
Venta de Bienes y Servicios (Anexo ...)		
Rentas de la Propiedad, Financieros (Anexo ...)		
Transferencias (Anexo ...)		
Otros recursos (Anexo ...)		
Contribuciones Figurativas (Anexo ...)		
Total, Recursos de actividades ordinarias	_____	_____
Gastos		
Remuneraciones al Personal (Anexo ...)		
Bienes de Consumo (Anexo ...)		
Servicios no Personales (Anexo ...)		
Rentas de la Propiedad, Costos Financieros (Anexo ...)		
Impuestos Directos (Anexo ...)		
Gastos de Depreciación y Amortización (Anexo ...)		
Otras Pérdidas (Anexo ...)		
Total, Gastos de actividades ordinarias	_____	_____
<u>Resultado Superávit (Déficit) de las operaciones ordinarias</u>	_____	_____
<u>Resultados por las operaciones extraordinarias</u>		
Resultados de las operaciones (nota ...)		
Superávit (Déficit)por las operaciones extraordinarias	_____	_____
<u>Resultado del Ejercicio</u>	_____	_____
Superávit (Déficit)	_____	_____

Fuente: FACPCE (2016: Anexo 3)

b. El rubro gastos en la contabilidad pública de España

En el análisis realizado del rubro gastos consideramos los criterios generales para su reconocimiento y valoración, las clases de gastos, y la presentación de la información correspondiente en los estados financieros, de acuerdo con AECA (2008).

Un gasto es un decremento en los recursos económicos producido a lo largo del ejercicio en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o incremento de pasivos

exigibles, que originan disminuciones en el Patrimonio Neto. Los gastos del ejercicio, junto con los ingresos, se incorporan en la Cuenta Resultados. Puede existir partidas como actualizaciones de valor por correcciones de errores materiales o por el impacto de cambios en las políticas contables, imputadas directamente al patrimonio neto.

Los gastos se clasifican de acuerdo con su naturaleza en las siguientes agrupaciones:

- Gastos de personal
- Gastos de aprovisionamientos
- Servicios exteriores
- Gastos financieros
- Amortización del inmovilizado
- Gastos por transferencias y subvenciones
- Pérdidas por deterioro del valor, enajenación y baja en cuentas de los activos y otros gastos.

En relación con el gasto en la contabilidad nacional del sector Administraciones Públicas se incluyen los empleos corrientes de recursos que efectúan las unidades públicas en su actividad como productores de mercado y en sus operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, y los empleos de capital, que por diferencia entre los recursos y sus empleos se define la capacidad o necesidad de financiación de las Administraciones Públicas.

El reconocimiento del gasto se realiza de acuerdo con el Marco Conceptual español, en la Cuenta de Resultados cuando se produzca una disminución en los recursos y cuando pueda medirse con fiabilidad. Además, implica el reconocimiento simultáneo de un pasivo exigible o la disminución de un activo. Sin embargo, para el reconocimiento de gastos presupuestarios, la imputación a presupuesto se realiza sobre la base de compromisos contraídos, obligaciones de pago, caja y devengo, presentando distintos criterios para establecer el grado de ejecución de este. En el reconocimiento del gasto presupuestario el criterio de devengado no es óbice para que la información sobre la ejecución del Presupuesto de gasto se presente sobre una base de reconocimiento diferente.

En cuanto a la presentación de la información sobre gastos, para una adecuada representación de los gastos de las entidades públicas en los estados financieros, se consideran convenientes distintas formas de clasificación:

- Por naturaleza: los gastos por naturaleza representan las categorías principales de los recursos de carácter corriente o de capital utilizados en la gestión, tales como gastos de personal, servicios exteriores, gastos financieros, consumo de existencias, dotaciones a la amortización de los inmovilizados, transferencias y subvenciones, etc. Esta clasificación proporciona una información valiosa para el análisis de grandes categorías de factores productivos consumidos por el organismo.
- Por función o programa: las funciones o programas de actuación de una entidad pública pueden corresponder a criterios generales de clasificación comunes a distintas entidades, a objetivos de actuación específicos para la entidad o a un desglose por fuentes de financiación.

La exposición de los gastos se realiza en la Cuenta de Resultado Económico Patrimonial (CREP), que es un estado de flujo que presenta el resultado económico patrimonial obtenido en el ejercicio. Está formado tanto por los ingresos como por los gastos de este, de acuerdo con AECA (2017). En el siguiente Gráfico 3: Modelo de la Cuenta de resultado económico-patrimonial español, se presenta el modelo utilizado por la contabilidad española para exponer el rubro Gastos.

Gráfico 3: Modelo de la Cuenta de resultado económico-patrimonial español

	Notas en memoria	Ej. N	Ej. N-1
1. Ingresos tributarios y urbanísticos			
2. Transferencias y subvenciones recibidas			
3. Ventas y prestación de servicios			
4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor			
5. Trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado			
6. Otros ingresos de gestión ordinaria			
7. Excesos de provisiones			
A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)			
8. Gastos de personal			
9. Transferencias y subvenciones concedidas			
10. Aprovisionamientos			
11. Otros gastos de gestión ordinaria			
12. Amortización del inmovilizado			
B) TOTAL GASTOS DE GESTIÓN CONTINUADA (8+9+10+11+12)			
I. Resultado (ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria (A+B)			
13. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta			
14. Otras partidas no ordinarias			
II. Resultado de operaciones no financieras (I+13+14)			
15. Ingresos financieros			
16. Gastos financieros			
17. Gastos financieros imputados al activo			
18. Variación del valor razonable en activos y pasivos financieros			
19. Diferencias de cambio			
20. Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos financieros			
21. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras			
III. Resultado de operaciones financieras (15+16+17+18+19+20+21)			
IV. Resultado (ahorro o desahorro) neto del ejercicio			
+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior			
Resultados del ejercicio anterior ajustado (IV+ Ajustes)			

Fuente: AECA (2017: pág. 34)

c. El rubro gastos de acuerdo con las NICSP

La NICSP 1(NICSP1) – Presentación de Estados Financieros (2018). Establece que las bases de reconocimiento en los libros contables de los ingresos y gastos se realiza a través del criterio de devengado.

En el Párrafo 7 de la NICSP 1, se definen los gastos como decrecimientos de los beneficios económico o potencial servicio durante el período de reporte en la forma de salidas o consumos de activos o incrementos de pasivos que resultan en el decrecimiento en activos netos/patrimonio, que no están relacionadas a la distribución.

En el Párrafo 22 de la NICSP 1 se presenta el Estado de Rendimientos Financieros como el estado contable donde se exponen los gastos. También puede denominarse Estado de Ingresos, Estado de Gastos, Estado de Operaciones, Estado de Pérdidas y Ganancias.

En la NIC SP 1- Guía de implantación, se presenta a modo ilustrativo el Estado de Rendimiento Financiero del Ejercicio, en dos alternativas recomendadas para exponer los gastos. En el Gráfico 7: Estado de Rendimientos Financieros (por naturaleza), los gastos se exponen según la clasificación por su naturaleza. En el Gráfico 8: Estado de Rendimientos Financieros (por Función), se presentan los gastos con las aperturas según su función.

Gráfico 7: Estado de Rendimientos Financieros (por naturaleza)

Entidad del sector público – Estado de rendimiento financiero del ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X2

(Ilustración de la clasificación de gastos por naturaleza)

(miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
Ingresos		
Impuestos	X	X
Cuotas, multas, penalizaciones y licencias	X	X
Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X
Transferencias de otras entidades gubernamentales	X	X
Otros ingresos	X	X
Ingresos totales	<u>X</u>	<u>X</u>
Gastos		
Sueldos, salarios y beneficios a los empleados	(X)	(X)
Subvenciones y otros pagos por transferencias	(X)	(X)
Suministros y material para consumo	(X)	(X)
Gasto de depreciación y amortización	(X)	(X)
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo	(X)	(X)
Otros gastos	(X)	(X)
Costos financieros	(X)	(X)
Total gastos	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Participación en resultado positivo (ahorro) de entidades asociadas	X	X
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	<u>X</u>	<u>X</u>
Atribuible a:		
Propietarios de la entidad controladora	X	X
Intereses minoritarios	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Fuente: IFAC (2018)

Gráfico 8: Estado de Rendimientos Financieros (por Función)

Entidad del sector público – Estado de rendimiento financiero del ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X2

(Ilustración de la clasificación de gastos por función)

(miles de unidades monetarias)

	20X2	20X1
Ingresos		
Impuestos	X	X
Cuotas, multas, penalizaciones y licencias	X	X
Ingresos por transacciones con contraprestación	X	X
Transferencias de otras entidades gubernamentales	X	X
Otros ingresos	X	X
Total ingresos de actividades ordinarias	<u>X</u>	<u>X</u>
Gastos		
Servicios públicos generales	(X)	(X)
Defensa	(X)	(X)
Orden público y seguridad nacional	(X)	(X)
Educación	(X)	(X)
Sanidad	(X)	(X)
Protección social	(X)	(X)
Vivienda y bienestar social	(X)	(X)
Ocio, cultura y religión	(X)	(X)
Asuntos económicos	(X)	(X)
Protección medioambiental	(X)	(X)
Otros gastos	(X)	(X)
Costos financieros	(X)	(X)
Gastos totales	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Participación en resultado positivo (ahorro) de asociadas	X	X
Resultado (ahorro o desahorro) del periodo	<u>X</u>	<u>X</u>
Atribuible a:		
Propietarios de la entidad controladora	X	X
Intereses minoritarios	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Fuente: IFAC (2018)

Por último, en el Párrafo 24, se establece que cuando se presenten estados presupuestarios elaborados con las mismas bases contables a los estados financieros, se utilizará la NICSP

24 – Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros, donde los mismos estados financieros y presupuestarios se presentarán en forma comparativa.

d. Aspectos relevantes del análisis comparativo con relación al rubro gastos

En el siguiente Cuadro 1: Análisis comparativo de la Contabilidad Pública Argentina y España en relación con el rubro Gastos, se presentan los principales aspectos distintivos desde el punto de vista contable y los resultados obtenidos en el análisis desarrollado.

Cuadro 1: Análisis comparativo de la Contabilidad Pública Argentina y España en relación con el rubro Gastos

Datos	Contabilidad pública de Argentina	Contabilidad pública de España
Normativa	La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156. Resolución S.H. N° 25/95 sobre "Fundamentos y Alcances de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad", los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" y las "Normas Generales de Contabilidad". Resolución N° 24/19, un "Marco Conceptual Contable para el Sector Público Argentino".	Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del 2010. Real Decreto 324/1.986.
Concepto	Erogaciones provenientes de la gestión del ente, producidas a lo largo del período contable, por operaciones de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, como consecuencia de la variación de los activos, y la generación o aumento de los pasivos,	Decremento en los recursos económicos producido a lo largo del ejercicio en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o incremento de pasivos

	<p>que dan como resultado disminuciones en el patrimonio neto. La Ley 24.156 establece que se considerarán como gastos del ejercicio todos aquellos que se devenguen en el período, se traduzcan o no en salidas de dinero efectivo del Tesoro.</p>	<p>exigibles, que originan disminuciones en el Patrimonio Neto.</p> <p>En el Párrafo 7 de la NICSP 1, se definen los gastos como decrecimientos de los beneficios económico o potencial servicio durante el período de reporte en la forma de salidas o consumos de activos o incrementos de pasivos que resultan en el decrecimiento en activos netos/patrimonio, que no están relacionadas a la distribución.</p>
<p>Reconocimiento</p>	<p>Cuando se produzca una disminución de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea mediante una disminución en los activos o un aumento en los pasivos, y cuya cuantía pueda medirse con fiabilidad.</p>	<p>Se realiza de acuerdo con el Marco Conceptual español, en la Cuenta de Resultados cuando se produzca una disminución en los recursos y cuando pueda medirse con fiabilidad. El reconocimiento del gasto implica el reconocimiento simultáneo de un pasivo exigible o la disminución de un activo.</p>

Exposición	Estado de Resultado o Estado de Recursos y Gastos Corrientes.	Cuenta de Resultado Económico Patrimonial (CREP), que es un estado de flujo que presenta el resultado económico patrimonial obtenido en el ejercicio y está formado tanto por los ingresos como por los gastos del mismo.
Moneda de Cuenta	Se harán en moneda corriente de curso legal del país.	Se harán en moneda corriente de curso legal del país.
Compensación de partidas	Los flujos de ingresos y gastos deben registrarse por sus montos íntegros sin compensación entre sí.	Como norma general, y excepto cuando de su naturaleza económica o prescripciones legales se derive que deban compensarse, los elementos de los estados financieros han de ser tratados por separado, tanto en lo que respecta a su reflejo contable como en cuanto a su valoración y presentación, al objeto de no mermar la utilidad de la información suministrada a los usuarios de la misma.

Fuente: elaboración propia

Conclusión

Se concluye que la información contable del sector público podría mejorar su exposición del Rubro Gastos, así como su comprensión por parte de los distintos interesados si se adoptara las NICSP y se presentara el Estado de Rendimientos Financieros propuesto.

Bibliografía

ADMINISTRACION FINANCIERA Y DE LOS SISTEMAS DE CONTROL DEL SECTOR PUBLICO NACIONAL (2007). Decreto 1344/2007: Decreto Reglamento de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156. Recuperado de: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/130000-134999/133006/texact.htm>

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. (2008). Documentos AECA N°3 – Serie Contabilidad y Administración del Sector Público: Los Gastos de la Administración Pública. Ed. AECA, Madrid, España.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. (2017). Documentos AECA N°10 – Serie Contabilidad y Administración del Sector Público: Los Estados Financieros en las administraciones públicas. Ed. AECA, Madrid, España.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. (2018). Documentos AECA N°1 – Serie Contabilidad y Administración del Sector Público: Marco Conceptual para la información financiera de las administraciones públicas. Ed. AECA, Madrid, España.

García Casella, C. (1997). Naturaleza de la Contabilidad. Contabilidad y Auditoría, Año 3, n° 5. Instituto de Investigaciones Contables Profesor Juan Arévalo, FCE – UBA, Buenos Aires, Argentina. Recuperado de: <https://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/212/370>

Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (2016). RECOMENDACIÓN TÉCNICA DEL SECTOR PÚBLICO N° 3: Presentación de

Estados Contables. Recuperado de:
https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=2&sc=96

Federación Internacional de Contadores – IFAC (2018). Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Volumen I. Recuperado de:
https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Vol1_L.pdf

Federación Internacional de Contadores – IFAC (2018). El Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público. Recuperado de: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-EL-MARCO-CONCEPTUAL.pdf>

HONORABLE CONGRESO DE LA NACION ARGENTINA (1992). Ley N° 24156: Administración Financiera y los Sistemas de Control del Sector Público Nacional <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm>

Ministerio de Economía y Hacienda de España (2021). Orden EHA/1037/2010 - aprobación el Plan General de Contabilidad Pública. Recuperado de:
<https://www.boe.es/buscar/pdf/2010/BOE-A-2010-6710-consolidado.pdf>

Ministerio de Hacienda Contaduría General de la Nación (2019). Disposición 24/2019: MARCO CONCEPTUAL CONTABLE PARA EL SECTOR PÚBLICO NACIONAL. Recuperado de:
<https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/223461/20191209>

SECRETARIA DE HACIENDA (1995). Resolución 25/1995: ADMINISTRACION FINANCIERA Y DE LOS SISTEMAS DE CONTROL DEL SECTOR PUBLICO NACIONAL PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL. Recuperado de: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=25369>