

3

EL REGISTRO DE LOS RECURSOS TRIBUTARIOS DEL SECTOR PÚBLICO: CAMPO DE PRUEBA PARA LA ARMONIZACIÓN ENTRE LA MICRO Y LA MACROCONTABILIDAD

Sergio Miguel Hauque (*)

(Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad Nacional del Litoral)

RESUMEN

Este trabajo continúa una línea de investigación referida a los sistemas de registración contable de los tributos en el Sector Público. Actualmente, la microcontabilidad pública en la Argentina, se encuentra ante los problemas que implica la modificación de los criterios para el reconocimiento contable de los recursos tributarios. En efecto, el método de reconocimiento al momento del cobro, ha cedido lugar a la necesidad de su registro cuando los mismos son efectivamente ganados o devengados. Aceptando diferencias entre la macrocontabilidad y la microcontabilidad pública y privada, consideramos que son mayores las similitudes que permiten un aprovechamiento

mutuo de conclusiones. Es así que, entendemos lícito intentar extrapolar elementos de aquella experiencia a esta situación. De esta manera, primero en forma teórica, y luego con un ejemplo numérico, se analizan los efectos de sostener que el devengamiento de los tributos de autodeterminación se produce: a) al acaecer el hecho imponible, b) a la determinación y c) al momento de cobro. Este trabajo, intenta coadyuvar al proceso de discusión sobre los métodos de registro contable de los tributos en la Argentina. En este camino, el Estado y la Sociedad Civil contarán con mejor información sobre recursos que superan al tercio del Producto argentino.

PALABRAS CLAVE:

devengado, recurso tributario, macrocontabilidad, microcontabilidad.

(*) E-mail: shauque@fce.unl.edu.ar

ABSTRACT

This paper is part of an investigation program related to accounting information on Public Sector tax revenues. Nowadays, public microaccounting in Argentina is facing problems in order to modify criteria regarding tax revenues time of recording, trying to move from cash basis to full accrual. Although the author recognizes differences between Macro and Microaccounting. He also considers that both areas may profit from concepts developed by the other field. In its final part the paper includes, after

a theoretical review, a numeric example to analyse differences among three “time of recording” alternatives: 1) when the taxation event occurs (full accrual basis) 2) due for payment 3) cash basis. The aim of the article is to participate in the discussion process among Argentina’s Public Microaccounting experts in order to provide better information for the Public Sector and the Civil Society about revenues that amounts more than one third of the Argentinian GDP.

KEY WORD:

accrued, tax revenue, macroaccounting, microaccounting.

1 INTRODUCCIÓN

El registro de flujos y stocks económicos en el Sector Público ha sufrido en las últimas décadas un proceso de reanálisis y modificación a nivel internacional, lo que ha repercutido consecuentemente en nuestro país. Ciertos criterios generalizadamente aceptados desde hace siglos por la Microcontabilidad privada¹, como la utilización del sistema de partida doble y el registro de los flujos en el momento del devengamiento, han sido redescubiertos por la Microcontabilidad pública y aplicados a los diversos casos de entes del Sector Público.

Intentaremos aquí mostrar las ventajas que posee trabajar sin límites preconcebidos en los objetos de estudio conjuntamente con especialistas de áreas afines, dado que este proceso de readecuación que vive el campo del registro contable público, encuentra sus raíces internacionales en las necesidades de armonización de los registros microcontables con los macrocontables obtenidos a través de las cuentas nacionales. Sin embargo, en nuestro país, el campo de las “cuentas nacionales” o de la “contabilidad nacional, económica o social”² sigue siendo un mundo alejado de la microcontabilidad, y reservado exclusivamente a los estadísticos y a los economistas profesionales. Del mismo modo, los lineamientos básicos de valuación y

exposición microcontable privada, son un coto cerrado del que sólo se ocupan los contadores públicos.

¿Es esto lógico si la disciplina contable se ocupa³ de mensurar concretamente magnitudes económicas con distintos fines? Si a la Contabilidad le interesa la medición de los flujos de ingresos y egresos y de los stocks patrimoniales de la General Motors, al mismo tiempo que los niveles de tributos obtenidos por el sector público argentino, ¿por qué no analizar con bases similares los flujos y stocks del sistema de generación del producto de cualquier sistema económico? ¿No podremos aprovechar todos, contadores, estadísticos y economistas, de las soluciones que ya se han hallado respecto de problemas similares, sin levantar previamente fronteras en cuestiones terminológicas, epistemológicas o de incumbencias? Decíamos en un trabajo anterior⁴ que estas preguntas tienen, en nuestra opinión, respuestas afirmativas. El caso del registro de los recursos tributarios del Sector Público resulta un caso paradigmático que sustenta esta idea. Es por eso que avanzamos en este trabajo y pretendemos profundizar en las líneas de investigación que de él se derivan⁵.

2 LAS RELACIONES ENTRE LAS DISTINTAS RAMAS DE LA DISCIPLINA CONTABLE

Nos dice la obra de Mattessich cuando intenta definir la Contabilidad en 1963:

“Un enfoque aceptado para construir una definición sólida consiste en partir del punto de vista generalmente aceptado acerca del contenido del asunto.... El adherir a este procedimiento, implicaría en nuestra disciplina dejar de lado todos los sistemas macrocontables⁶. En la práctica, y en grado considerable en la teoría, el término “Contabilidad” se emplea para designar solamente a la Microcontabilidad...

...los contadores, los hombres de negocios y muchos profesores de contabilidad –tal como lo demuestra la enseñanza impartida por los mismos– consideran los sistemas macrocontables como parientes lejanos de la Contabilidad, la cual por mero accidente tomó un nombre que resulta engañoso con respecto a los conceptos que esconde⁷...

...existen fuerzas que han reconocido la *conveniencia* de integrar a la micro y a la macrocontabilidad a nivel teórico. Nuestro punto de vista es más radical aún: no queremos expresar la *conveniencia* de tal integración, sino que planteamos su *necesidad*...” (Mattessich, 2002: 15-16)

Los capítulos 4 y 8 del libro del Profesor Mattessich se adentran en el proceso de las distintas cuentas de la Contabilidad Nacional, explayándose específicamente en sus semejanzas con la “microcontabilidad”. A esos textos nos remitimos para que el lector pueda ilustrarse ampliamente sobre las claras similitudes existentes entre estos campos de trabajo. En nuestras palabras podemos decir que medir magnitudes económicas para brindar información útil puede tener características diferenciales a nivel micro y a nivel macro, pero en esencia representa el mismo tipo de trabajo.

El “redescubrimiento” de esta obra nos permite analizar también que opina el Profesor Mattessich de sus afirmaciones de casi cuatro décadas atrás, cuando escribe en 2002 su prefacio a la edición en castellano:

“...es posible que haya sobreestimado el interés de los contadores académicos y prácticos en la macro y mesocontabilidad, y en los aspectos básicos que estos sistemas comparten con la Contabilidad empresarial y gubernamental...Mis contribuciones a tal base común fueron apreciadas especialmente en Japón...También en Francia, Claude Pèrochon publicó a principios de los '70 un renombrado libro en esta área común de la micro y macrocontabilidad. En otros países esta especialidad demostró poco interés perceptible. Pero, quién sabe si esta área relativamente relegada puede llegar un día (quizás en relación con la contabilidad ambiental) a convertirse en un fénix que renace de sus cenizas, como ha ocurrido con otras previamente” (Ob.cit: XVI).

La opinión del profesor Mattessich trasunta un claro pesimismo respecto de sus planteos de 40 años atrás. El inicio del Siglo XXI sigue mostrando a los economistas y estadísticos trabajando en su mundo “macrocontable”, y a los contadores públicos constreñidos a su “microcontabilidad”⁸; sin que ninguno de los grupos aproveche de los avances que pueda lograr el otro. Sin embargo, el problema del registro de los flujos del Sector Público, especialmente los ligados a los recursos tributarios, ha determinado un importante acercamiento de ambos campos de actuación, que permite albergar esperanzas respecto de los resultados a obtener en el mediano plazo.

3 LOS CAMBIOS EN EL SISTEMA DE REGISTRO DE LOS RECURSOS TRIBUTARIOS DEL SECTOR PÚBLICO

En la actualidad, la microcontabilidad pública en la Argentina y en otros países del mundo, se encuentra ante los problemas que implica la modificación de los criterios para el reconocimiento contable de los recursos tributarios, en cuanto afectan al resultado patrimonial de un ente público. En efecto, el tradicional método de reconocerlos al momento del cobro, cede lugar a la necesidad de su reconocimiento en el momento en que los mismos fueron efectivamente ganados o devengados.

Más allá de que aceptemos que existen diferencias entre la microcontabilidad pública y la privada, consideramos que son muchas más las similitudes que permiten un aprovechamiento mutuo de conclusiones, por lo que entendemos lícito intentar extrapolar elementos de la experiencia privada a esta situación.

Decíamos en un trabajo anterior sobre el problema particular del registro por lo devengado de los recursos tributarios:

“Desde antaño la Contabilidad Pública ha registrado sus recursos y sus gastos conforme criterios particulares. Resultaba tradicionalmente aceptado que la Contabilidad Pública mantuviera principios básicos diferentes respecto de la contabilidad de los entes microeconómicos, al mismo tiempo que sostuviera su autonomía didáctica.

En una aproximación general, se sostenía que las registraciones contables del Sector Público se caracterizaban por una atribución de los flujos de recursos y gastos determinada en general por el llamado “criterio de lo percibido”, mientras que la tradicional Contabilidad Microeconómica de los entes privados utilizaba el “criterio de lo devengado”, intentando ligar los recursos y los gastos a los períodos de tiempo en los que se produjo su hecho generador.

En las últimas décadas, a partir de desarrollos doctrinarios y normativos⁹, la Contabilidad del Sector Público ha tendido a acercarse a un sistema de atribución de recursos y gastos denominado por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público como “método de acumulación”, compatible con el utilizado por la Contabilidad Microeconómica privada¹⁰ (Hauque, 2007: 10-11)

El problema observado es que, como sucede muchas veces en el campo de la microcontabilidad privada, los distintos autores discuten sobre cuál

es el “hecho generador” adecuado para atribuir un recurso tributario a un dado período de tiempo, en un contexto en que el criterio de caja debe ser abandonado como principio rector.

4 LA NECESIDAD DE UN CONCEPTO DE LO DEVENGADO

Es así que, parece hartamente razonable buscar un concepto más general sobre la noción de devengado, que sea aplicable al caso público y al privado, respetándose en cada caso las particularidades que se observen en el proceso concreto de registración.

Al respecto, y ante esta problemática, el actual “Marco Conceptual Contable para la Administración Pública” propuesto por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas¹¹ incluye como uno de los elementos del modelo contable para la Administración Pública a este criterio, definiéndolo casi idénticamente a la Resolución Técnica N° 17:

“Devengamiento: Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en el período en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeron los ingresos y egresos de fondos relacionados” (Proyecto N° 1 de Recomendación Técnica para el Sector Público FACPCE).

Dijimos al respecto en el trabajo antes mencionado:

“La diferencia con nuestro apreciado “devengado” o “método de acumulación”, resulta que muchas veces consideramos que nuestra misión termina con su enunciación, cuando el trabajo recién empieza allí. No basta con decir que los efectos patrimoniales deben atribuirse al ejercicio en que ocurren, sino que hay que convenir cuándo consideraremos ocurrido un efecto patrimonial¹².

Ahora bien, el problema de llenar el “vacío” concepto de devengado con contenido convencional es arduo y sujeto a fuertes discusiones¹³. No basta tampoco con decir que un efecto patrimonial ocurre cuando sucede su “hecho generador”¹⁴, ya que tampoco identificamos cuáles son las características convencionales que nos permiten discernir cuándo nos hallamos ante un “hecho generador” de efectos patrimoniales, por oposición a los “hechos no generadores” de los mismos” (Hauque, 2007: 14-15)

La norma propuesta en la Argentina intenta llenar ese vacío, buscando una definición más precisa de lo devengado para el caso de la Administración Pública, tanto para los egresos como para los ingresos:

(Para los gastos) “El devengado: El devengado de los gastos es el momento en que se produce una modificación cualitativa y/o cuantitativa en la composición del patrimonio de la Administración Pública, producida por transacciones con incidencia económica y financiera, independientemente del momento en el que se produzca el egreso de fondos, dando origen a una deuda.

El devengado de los gastos se produce con la recepción conforme de los bienes y/o servicios derivados de una relación jurídica preexistente. En las transferencias, es el momento en el cual el destinatario toma conocimiento del acto administrativo....”

(Para los ingresos) “El devengado: El devengado de los recursos es el momento en que se produce una modificación cualitativa y/o cuantitativa en la composición del patrimonio de la Administración Pública, originada en el ejercicio de su poder de imperio o en transacciones con incidencia económica y financiera, independientemente del momento en que se produzca el ingreso de fondos, dando origen a un crédito.

Corresponde diferenciar el devengado de los recursos según su origen:

- Tributarios: es el momento en que nace el derecho crediticio de la Administración Pública a percibir una suma cierta que surge de la fijación. La fijación consiste en la individualización del deudor sujeto de la tributación, la liquidación de la suma cierta y el momento del vencimiento.

- No Tributarios: es el momento en que la Administración Pública entrega efectivamente los bienes y/o servicios requeridos en las contrataciones instrumentadas, surgiendo un crédito a su favor. En el caso de las transferencias, es el momento de la toma de conocimiento del acto administrativo que las dispone.” (FACPCE. Proyecto N° 1 de Recomendación Técnica para el Sector Público)

Ahora bien, la discusión empieza si argumentamos sobre qué es lo que determina el contenido del concepto de “devengado”. Siempre hemos sostenido que el contenido de lo “devengado” es claramente convencional, por lo que podríamos argumentar sobre la conveniencia o no de la adopción de distintos criterios concretos para distintos casos. Es así como opina Fowler Newton:

“En lo que tiene que ver con la asignación periódica de mediciones contables, puede existir más de una visión de determinados hechos, que pueden ser considerados generadores de variaciones patrimoniales por algunas personas pero no por otras, según su visión particular sobre la aptitud de los criterios de medición relacionados” (Fowler Newton, 2001: 356)

Otra opción posible es considerar que el concepto de “devengado” resulta “objetivo” por encima de cualquier sistema convencional. En esta hipótesis deberíamos rechazar de plano la existencia de discusiones sobre la conveniencia de distintas definiciones concretas sobre los criterios de atribución, ya que existiría un único contenido básico e inmutable de la noción de devengado, aplicable en todos los entes.

Es así que, por ejemplo, la pauta elegida por el Proyecto N° 1 de Recomendación Técnica para el Sector Público para la atribución de los recursos tributarios a los distintos períodos dista de la determinada por las normas privadas para el devengamiento de los cargos tributarios. En efecto, los entes privados deben atribuir los costos y gastos tributarios al período en que se genera el hecho imponible del tributo, y no al período en el que se realiza su determinación concreta. Tanto es así que se realizan ajustes de cierre por el devengamiento del Impuesto sobre la Renta de cada período, y las normas contables regulan especialmente el registro de activos y pasivos por impuestos diferidos. En esta posición, alguien estaría equivocado, o la RT N° 17 para la Microcontabilidad Privada o el Proyecto N° 1 en la Microcontabilidad Pública.¹⁵

Antes de discutir estas posiciones parece interesante observar cuáles son las raíces de la transformación de la base de caja de las tradicionales cuentas públicas al sistema de lo devengado. Es aquí donde encontramos la interacción entre la Macro y la Microcontabilidad. En efecto, la llegada del devengado al Sector Público no podemos atribuírsela a la Microcontabilidad privada, a pesar de su larga tradición, sino a los criterios de la más moderna Macrocontabilidad.

5 LA LLEGADA DEL DEVENGADO AL SECTOR PÚBLICO

A pesar de que los contadores hemos pensado muchas veces que el problema de lo devengado era estrictamente microcontable, los “macrocontadores”¹⁶ incursionaron repetidas veces en la temática a partir de la segunda mitad del Siglo XX.

Estas incursiones resultan particularmente importantes ya que, como decíamos más arriba, la llegada del principio de lo devengado a la Contabilidad del Sector Público, debe atribuirse a la influencia de los “macrocontadores” mucho más que a la de los “microcontadores” privados.

Realizaremos a continuación un breve desarrollo de la historia reciente, que nos permite sostener esta afirmación:

a) El Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas :

El Sistema de Cuentas Nacionales de Naciones Unidas tiene versiones desde 1953¹⁷. La revisión 1968 del Sistema estuvo en uso hasta la entrada en vigencia del “SNA¹⁸ 1993”. Esta última, que se encuentra en vigencia con revisiones en la actualidad, se pronunció definitivamente a favor del “*full accrual accounting*” o “método de acumulación”, sin las excepciones aceptadas por el sistema de 1968. Este cambio generó una clara inconsistencia del SNA con algunos otros sistemas de cuentas nacionales ligados con el Sector Público, que compilaban sus cuentas sobre base caja. Los lineamientos del SNA 1993 fueron adoptados en general por la mayoría de los países del mundo, al mismo tiempo que los sistemas de cuentas nacionales custodiados por el Fondo Monetario Internacional relativos al Sector Público y al Sector Externo, iniciaban su transformación.

84

b) La versión 1993 del Balance of Payments Manual (BPM 5) del Fondo Monetario Internacional :

Siguiendo este criterio, el manual de Balanza de Pagos del Fondo Monetario Internacional, publicado por primera vez en 1993, se adscribe totalmente al sistema de lo devengado, utilizándolo generalizadamente respecto de los modos de registración de pagos internacionales por intereses.

c) La versión 2001 del Sistema de Estadísticas de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional. (GPFS):

La mayor resistencia al cambio de sistema se dio en el ámbito del *Government Public Finance Statistics System* compilado por el Fondo Monetario Internacional. La versión 1986 del GPFS seguía haciendo profesión de fe del sistema base caja, al que consideraba más adecuado para el registro de los flujos y stocks relacionados con el Sector Público. Uno de los documentos de trabajo previos a la modificación del sistema resumió los argumentos a favor y en contra, pronunciándose claramente a favor del sistema de lo devengado¹⁹. Las reglas de registro del sistema se modificaron adoptando el sistema de lo devengado en la versión 2001 del GPFS.

d) *El sistema de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público:*

Desde el momento de la emisión de la primera norma internacional de contabilidad para el Sector Público en 2001, el *International Public Sector Accounting Standard Board* (IPSASB) se mostró a favor de la utilización del sistema de lo devengado, traducido al castellano como “método de acumulación”.

La transición práctica no traumática de los sistemas de contabilidad gubernamental de los registros sobre base caja a base devengado resultó uno de los objetivos del IPSASB, lo que resultó en la producción del Estudio N° 14 para guía de los organismos gubernamentales que pusieran manos a la obra en la tarea (cfr. IPSASB, 2002)

e) *La búsqueda de la armonización de todos los sistemas de registro:*

El problema de la armonización de los sistemas de registro para las cuentas públicas generó la creación en 2003 de un grupo de trabajo para la armonización de los registros contables en el Sector Público. En dicho grupo participaron expertos provenientes del Fondo Monetario, la OECD y el IPSASB en la búsqueda de sistemas comunes para el registro. Su informe final data de 2006. (cfr. Fondo Monetario Internacional, 2006)

Los textos de cuentas nacionales actuales señalan sobre los criterios de valoración, planteando el problema y la dicotomía que se observa al momento de registrar los tributos:

“El criterio básico de valoración es el de devengado, esto es, el de cambio de propiedad en el caso de venta de bienes, prestación en los servicios y obtención en la producción. Por lo expuesto, se hace abstracción del cobro o pago de las transacciones o retribuciones a los factores de la producción²⁰. En todo caso, producido el devengamiento (ya sea que se cree, transforme, intercambie o extinga valor económico), siempre existirá un instrumento financiero que genere el derecho y la obligación correspondiente entre las partes” (Propatto, 2004: 39-40)

Sin embargo, parece clara hoy una tendencia internacional, compartida por nuestra Recomendación Normativa para el Sector Público N° 1 de FACPCE para lograr transformar las cuentas gubernamentales, aún en referencia al difícil caso de los tributos, sobre la base de lo devengado. Retomemos entonces la pregunta realizada al final del punto anterior: ¿existe una noción

objetiva e inmutable de lo devengado aplicable a la registraci3n contable en general y en consecuencia a las del Sector P3blico? o en otros t3rminos ¿tiene la macrocontabilidad dicho concepto para extrapolarlo al caso que nos ocupa? ¿será ese concepto distinto al que la microcontabilidad privada ha venido usando por siglos?

6 EL CONCEPTO DE DEVENGADO EN LAS CUENTAS NACIONALES

(FULL ACCRUAL BASIS - BASE DEVENGADO)

Como decíamos en el punto anterior el concepto de lo devengado ha sido la base para la compilaci3n de las Cuentas Nacionales casi desde los inicios. Aunque la versi3n 1968 del *System of National Accounts* tambi3n se realizaba “*on accrual basis*” (sobre base devengado), el SNA 1993 generalizó su utilizaci3n para todos los casos y sectores, incluido el p3blico, cuya informaci3n se generaba hasta ese momento “*on cash basis*” (sobre base caja). De un an3lisis inicial de este documento central, se desprende de inmediato que la “macrocontabilidad” ofrece un concepto propio y “objetivo” del sistema de registro por lo devengado.

86

Los siguientes párrafos del SNA 1993 (Sistema de Cuentas Nacionales en castellano) perfilan una noci3n objetiva de “*accrual accounting*”:

“2.64: El principio general en contabilidad nacional es que las transacciones entre unidades institucionales deben registrarse cuando los derechos y las obligaciones nacen, se modifican o se cancelan, esto es sobre base devengado (...)

3.94. La contabilidad base devengado registra los flujos en el momento en que el valor econ3mico se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue. Esto significa que los flujos que implican un cambio de propiedad se contabilizan cuando se traspasa la propiedad, los servicios se registran cuando se prestan, la producci3n en el momento en que se obtienen los productos y el consumo intermedio cuando se utilizan los materiales y suministros. El Sistema concede preferencia a la contabilidad base devengado porque:

(a) La asignaci3n temporal del registro base devengado concuerda plenamente con la forma en que se definen en el Sistema las actividades econ3micas y otros flujos. Esta concordancia permite, por ejemplo, evaluar

adecuadamente la rentabilidad de las actividades productivas (es decir, sin la perturbadora influencia de los adelantos y atrasos de los flujos de caja) y calcular correctamente el valor neto de un sector en cualquier momento. (b) La contabilidad base devengado puede aplicarse a los flujos no monetarios.” (SNA 1993. El destacado es nuestro)

Al sostener un único concepto de lo devengado, y en la búsqueda de su consistencia interna señala también:

“3.3. Para ayudar a asegurar la consistencia, el Sistema aplica reglas en lo que respecta a la valoración, la asignación temporal y la agrupación de los flujos y los stocks, implementando el principio de la partida cuádruple descrito en los dos capítulos precedentes. Estas reglas que se explican en detalle posteriormente en este capítulo, se resumen a continuación con el fin de proporcionar un marco para la discusión de la naturaleza de los flujos y de los stocks:

(b) Los flujos y los stocks han de registrarse de forma consistente en lo que se refiere a su asignación temporal. Los flujos se registran en el momento en que se devengan dentro del período contable; es decir, en el momento en que el valor económico se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue. Los stocks se registran en el momento al que se refiere la cuenta, normalmente el comienzo o el final del período contable;...” (SNA 1993)

En el mismo sentido se expresaron el Manual de Balance de Pagos publicado en 1993 (BPM 5) y sus revisiones posteriores:²¹

“3.9 En esta sección se afirmará que el principio de la contabilidad en base devengado determina el momento de registro de los flujos en las cuentas internacionales. El momento de registro en la contabilidad en base devengado se definirá del mismo modo que en el párrafo 3.94 del SCN 1993, es decir, los flujos económicos se registran en el momento que se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue un valor económico. Se contrastará con otras normas relativas al momento de registro, como la base vencimiento de pago y la base caja. La importancia de las directrices con respecto al momento de registro guarda relación con el método de contabilidad por partida doble y la simetría de registro entre las economías que comercian entre sí.” (Fondo Monetario Internacional, 2004)

El primer problema de la generalización de la base devengado, fue la incompatibilidad que se generó hasta 2001 con el Sistema de Finanzas Gubernamentales sostenido por el Fondo Monetario Internacional que se compilaba sobre base de caja. Los grupos de trabajo que discutieron esa incompatibilidad terminaron propiciando la modificación del Sistema de Finanzas Gubernamentales que lo hizo migrar en el 2001 hacia una base devengado. Al ponerse en vigencia el nuevo GPFS 2001, las reglas contables resultaron consistentes en todos los sistemas sobre la base de “*accrual accounting*”. Así lo confirma el texto del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001:

“3.40. En un sentido amplio, el momento de registro podría determinarse sobre cuatro bases: base devengado, base vencimiento de pago, base compromiso y base caja.

3.41. Si se utiliza la *base devengado*, los flujos se registran cuando se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue valor económico. En otras palabras, los efectos de los eventos económicos se registran en el período en el que ocurren, independientemente de que se haya efectuado o esté pendiente el cobro o el pago de efectivo. No obstante, no siempre queda claro el momento en que ocurren los eventos económicos. En general, el momento que se les atribuye es el momento en el cual cambia la propiedad de los bienes, se suministran los servicios, se crea la obligación de pagar impuestos, surge un derecho al pago de una prestación social, o se establece otro derecho incondicional.

3.42. Cuando un evento económico exige un flujo de efectivo subsiguiente, como en el caso de la compra de bienes y servicios a crédito, el espacio de tiempo entre el momento atribuido a un evento sobre la base devengado y el momento del flujo de efectivo se cierra mediante un asiento en las cuentas por cobrar o por pagar. Por ejemplo, si una unidad del gobierno general compra bienes a crédito, ésta registra un débito bajo la cuenta de existencias y un crédito bajo cuentas por pagar cuando se traspasa la propiedad de los bienes. Al efectuarse el pago en efectivo, la unidad del gobierno general registra un débito bajo cuentas por pagar y un crédito bajo efectivo.

3.43. Todos los eventos que conducen a la creación, transformación, intercambio, transferencia o extinción de valor económico se registran sobre la base devengado en el sistema de EFP. Por consiguiente, todas las transacciones no monetarias se incluyen en las estadísticas compiladas sobre la base devengado.

3.47. El sistema de EFP utiliza la base devengado, fundamentalmente porque el momento de registro coincide con el momento del flujo efectivo de recursos. Por consiguiente, la base devengado ofrece la mejor estimación del impacto macroeconómico de la política fiscal del gobierno. En el caso de la base caja, el momento de registro puede ser significativamente diferente del momento de las transacciones y actividades económicas a las que está vinculado. Por ejemplo, el interés pagado sobre un bono cupón cero no se registraría hasta el vencimiento del bono, que podría ocurrir muchos años después que se hubiera incurrido en el gasto. Es muy común que con la base vencimiento de pago las transacciones se registren después que los flujos de recursos hayan tenido lugar, aunque en la mayoría de los casos el lapso transcurrido no sería tan largo como el que permite la base caja. Con la base compromiso, el momento de registro será previo al flujo efectivo de recursos.

3.48 La base devengado brinda la información más completa porque registra todos los flujos de recursos, incluidas las transacciones internas, las transacciones en especie y los otros flujos económicos. Asimismo, este registro completo permite la integración de los flujos con las variaciones en el balance. En términos generales, las cuentas que utilizan la base vencimiento de pago, compromiso o caja se encuentran limitadas a las transacciones monetarias.

3.50 La gestión de la liquidez es crucial para el funcionamiento de cualquier unidad. Sin embargo, no exige el uso de la base caja, ya que la información sobre los flujos de efectivo no se pierde al utilizar la base devengado. Normalmente, se prepara por separado un estado de flujo de efectivo. Es más, con la base caja podría resultar difícil evaluar la solvencia y los flujos de caja futuros, porque no se dispone de información sobre atrasos.

3.51 Las cuentas que utilizan la base vencimiento de pago, compromiso o caja no suelen diferenciar entre gastos y adquisiciones de activos no financieros. Con la base devengada, las adquisiciones de activos no financieros se registran por separado y se hace coincidir el gasto de utilizar esos activos en actividades operativas con el período en que se los usó, y no con el período en que se los adquirió.

3.52 Además, los otros grandes sistemas estadísticos macroeconómicos (cuentas nacionales, balanza de pagos, y estadísticas monetarias y financieras) utilizan la base devengada. Por lo tanto, la utilización de la base devengada en el sistema de EFP facilitará enormemente el uso conjunto de estadísticas provenientes de dos sistemas distintos. (GPFS, 2001)

En resumen, a partir de 2001 todos los sistemas de cuentas nacionales o de “macrocontabilidad” adoptan el sistema de lo devengado para el registro de sus transacciones. A la vez, todos los sistemas definen de manera similar dicho concepto. Recordemos como síntesis de los tres sistemas el párrafo 3.41. del Sistema de Estadísticas Gubernamentales recién explicitado. El mismo es equivalente al 3.94 del SNA 1993 y al correspondiente del BPM5, pero resulta más completo y actual:

“Si se utiliza la *base devengado*, los flujos se registran cuando se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue valor económico. En otras palabras, los efectos de los eventos económicos se registran en el período en el que ocurren, independientemente de que se haya efectuado o esté pendiente el cobro o el pago de efectivo. No obstante, no siempre queda claro el momento en que ocurren los eventos económicos. En general, el momento que se les atribuye es el momento en el cual cambia la propiedad de los bienes, se suministran los servicios, se crea la obligación de pagar impuestos, surge un derecho al pago de una prestación social, o se establece otro derecho incondicional.” (3.41. GPFS, 2001)

En un análisis minucioso, el párrafo puede dividirse en cuatro partes:

a) La definición básica de lo devengado basada en el texto del SNA 1993 y el BPM5, en la que se sostiene que los flujos deben registrarse cuando se producen ciertas acciones (creación, transformación, intercambio, transferencia, extinción) sobre el valor económico. Existe aquí una evidente pretensión respecto de la existencia de un momento “cuasi mágico” en el que cada evento registrable afectaría el valor económico. Descubrir ese momento para cada tipo de evento registrable sería el objetivo del contador. Obsérvese que decimos “descubrir” y no “convenir”, ya que entendemos que esta concepción sostiene la existencia de un único período de tiempo en el que resultaría científicamente inobjetable que cada uno de los flujos concretos se devenguen.

b) La segunda parte del párrafo marca un “acercamiento de la economía a la contabilidad”. El lector acostumbrado a la definición de la RT N° 17 de la FACPCE, se sorprenderá de encontrar en este Manual la típica definición de la microcontabilidad privada de devengado. Nos hemos extendido en otros trabajos²², y en éste mismo sobre el carácter convencional de la determinación de los momentos en los que “ocurren” los “efectos de los eventos económicos”.

c) La tercera parte es un reconocimiento pleno de la complejidad del fenómeno del devengamiento. A pesar de que la primera parte del párrafo establecería un mecanismo inobjetable para determinar el momento del devengado, esta afirmación demuestra que quien realizó esfuerzos para aplicar este criterio a la realidad, siempre encontró problemas que no fueron posibles de solucionar con los conceptos teóricos puros.

d) La cuarta parte es una enumeración de algunos ejemplos, que deja gusto a poco, pero que simplemente preanuncia discusiones para la determinación del período correcto para cada uno de los flujos concretos, que se expresarán en distintas partes del Manual.

La definición básica de las cuentas nacionales sobre el sistema de registro con base en lo devengado, definida en la primera parte del párrafo y coincidente con el SNA 1993 y el BPM5, parece clamar por la existencia de un concepto objetivo de “devengado” que supera todas las convenciones al apelar al concepto de “valor económico”.

Parece muy lógico que sea la ciencia económica la que discuta el concepto de valor, y que relacione la noción de devengado con dicho concepto, máxime cuando los contadores hemos denominado desde siempre al Estado de Resultados como el reflejo del estado económico del ente. Lo que resultaría un error es creer que el concepto de “valor económico” es objetivo, inmutable y superior a cualquier convención.

La microcontabilidad privada desespera día a día por determinar nuevos y más adecuados métodos de medición para el valor del patrimonio y los resultados de los entes, contrastando con la inmovilidad de los contenidos económicos actuales sobre el problema del valor. ¿Es que los economistas han hallado una solución unívoca al problema que nos desvela? La respuesta no es sencilla.

Las discusiones clásicas sobre las teorías del valor han perdido desde el Siglo XX su peso dentro del campo de la ciencia económica universitaria²³. El predominio neoclásico en la actual teoría del valor económico ha determinado que los desarrollos sobre ese concepto se limiten a asimilarlo al de precio en los mercados, dejando olvidadas en un viejo arcón las discusiones entre marxistas, clásicos y los primeros neoclásicos sobre la esencia del problema del valor.

A partir de la escuela neoclásica valor es precio en un mercado, surgió de la interacción entre oferta y demanda, y hoy día la teoría del valor que se enseña en nuestras facultades es simplemente una refinadísima teoría de la determinación de los precios en los mercados. Los bienes y servicios no valen en sí, no valen por el trabajo o el capital que tengan incorporado en su

producción, si no que simplemente valen lo que el mercado quiera dar por ellos. El valor es a la vez, “subjetivo y objetivo coordinado por medio de la oferta y la demanda” (Ferguson, 1948: 266).

Aunque aceptemos que en la actual teoría económica valor es precio en un mercado²⁴, el problema que no solucionan los economistas con su concepto, es el de cuál precio en cuál mercado concretamente debemos utilizar para dar valor a los patrimonios y los resultados. ¿Es el precio del mercado en el momento en que se adquirió el bien, es el precio del mercado en el momento de la valuación, es el precio del mercado futuro al momento de que el bien se venda? ¿Si el bien es único y sólo se realizan transacciones sobre el mismo en forma muy esporádica, que precio se utiliza? El problema concreto demuestra ser mucho más complejo.

Sin temor a equivocarnos creemos que estas cuestiones resultan muchas veces más difíciles de resolver que cualquiera de las generalizaciones deductivas surgidas de la ciencia económica. Es así que consideramos que una apelación al concepto de “valor económico” no puede considerarse una fuente de objetividad, ya que el contenido concreto de la creación, la modificación y la extinción del valor económico es, en nuestra opinión, una cuestión convencional, muy discutida por todas las escuelas de pensamiento, y muy difícil de precisar en su expresión concreta dentro de cada concepto. Es aquí donde se necesitan establecer convenciones claras, para lograr soluciones adecuadas al problema del momento de registro de los flujos. Más allá de que en nuestra opinión no exista un contenido “objetivo” del concepto de lo devengado y de que el mismo se construya a partir de convenciones, esto no obsta a que la utilización de criterios convencionales coherentes para cada uno de los casos a registrar, permita obtener un sistema contable armónico que logre la compatibilidad entre todos sus subsistemas.

A la luz de estas reflexiones analizaremos los criterios convencionales que consideramos adecuados para el reflejo del devengamiento de los recursos tributarios del Sector Público.

7 EL PROBLEMA DEL DEVENGAMIENTO DE LOS RECURSOS TRIBUTARIOS

Los problemas de aplicación concreta de los criterios generales establecidos por los sistemas de contabilidad nacional para los tributos requirieron de análisis particulares:

1) El concepto en las normas de cuentas nacionales

En las discusiones previas respecto de la revisión del SNA 1993 sobre la base del SNA 1968, los expertos discutían sobre la aplicación de un criterio especial para los recursos tributarios que los reconocía efectivamente en el momento del “*due for payment*” (determinación o fijación), expresión que resultaba ambigua en un contexto de registro por el sistema de lo devengado.

La discusión fue zanjada sosteniendo el criterio genérico de lo devengado en el SNA 1993. En el mismo sentido se expidió el Manual Estadístico de Finanzas Públicas en su edición 2001:

“3.53 No obstante las ventajas de la base devengado, es probable que su puesta en práctica resulte más difícil que la de las otras bases y exija más estimaciones. Por ejemplo, puede ser difícil para una unidad gubernamental saber el monto total de los ingresos tributarios a los que tiene derecho porque ese monto puede depender de transacciones y otros eventos de los cuales el gobierno no es parte.

3.54 Por regla general, con la base devengado se registra un flujo cuando la unidad en cuestión recibe o proporciona el beneficio económico vinculado a un evento, o cuando es probable que la unidad reciba o proporcione un beneficio futuro y se puede medir con precisión el valor monetario del evento. A continuación se describen directrices más específicas para la aplicación de la base devengado en el registro.

3.55 Los impuestos y demás transferencias obligatorias deberán registrarse cuando ocurren las actividades, transacciones u otros eventos que crean el derecho del gobierno a los impuestos u otros pagos. Este momento no coincide necesariamente con el momento en el que ocurre el evento gravado. Por ejemplo, la obligación de pagar impuestos sobre las ganancias de capital suele ocurrir cuando se vende el activo, y no cuando se aprecia su valor.” (GPFS, 2001)

Ahora bien, puestos los macrocontadores y los microcontadores públicos al problema del registro concreto de los tributos surgieron distintas opiniones, que dieron lugar a trabajos que buscaban complementar aquel cuerpo normativo. Las conclusiones sostuvieron la base de lo devengado, aceptando ciertas flexibilidades en los casos concretos para los que no se dispone de la información en tiempo útil (por ejemplo impuesto a la renta, impuestos sucesorios, etc.)

2) El devengado de tributos en las normas internacionales de contabilidad

Existen en la actualidad organismos internacionales ligados al establecimiento de estándares en la información para la contabilidad pública. En este camino, la IFAC ha realizado a través del IPSASB la formulación de una importante serie de normas contables durante los últimos años, que culminan respecto de esta temática con la emisión del IPSAS N° 23 en Diciembre de 2006 referido exclusivamente a los distintos sistemas de registración para los recursos que no provienen de operaciones de intercambio (esencialmente tributos y transferencias).

Emitido en Diciembre de 2006 el IPSAS 23 referido especialmente a tributos y transferencias, señala respecto del momento de reconocimiento del recurso tributario lo siguiente:

“59. An entity shall recognize an asset in respect of taxes when the taxable event occurs and the asset recognition criteria are met. (Un ente debe reconocer un activo en referencia a tributos cuando ocurre el hecho imponible y se cumplen los criterios de reconocimiento de activos).

66. ...Advance receipts in respect of taxes are not fundamentally different from other advance receipts, so a liability is recognized until the taxable event occurs. When the taxable event occurs, the liability is discharged and revenue is recognized. (...los anticipos en referencia a tributos no difieren significativamente de otros cobros anticipados, por lo que se registra un pasivo hasta que ocurra el hecho imponible. Cuando esto sucede, el pasivo se cancela y se registra el recurso)

68. ...Where there is a separation between the timing of the taxable event and collection of taxes, public sector entities may reliably measure assets arising from taxation transactions by using, for example, statistical models based on the history of collecting the particular tax in prior periods. (...Cuando exista separación entre el momento de la ocurrencia del hecho imponible y la recaudación del tributo, el sector público puede medir confiablemente los activos que surjan de los tributos utilizando por ejemplo modelos estadísticos basados en los antecedentes de recaudación de ese tributo en períodos anteriores...) (IPSAS N° 23)²⁵

3) Los posibles momentos para el devengamiento de los recursos

Sin temor a equivocarnos, las complicaciones que genera el registro de los tributos sobre base devengado²⁶, han sido el principal obstáculo para que las cuentas del Sector Público adopten dicho sistema. No es demasiado difícil utilizar un criterio de devengado para los gastos del Sector Público. En

cambio, los recursos tributarios determinan serios problemas para su registro por lo devengado en la práctica.

Intentando encontrar las raíces de esa problemática, observamos que los inconvenientes se encuentran radicados especialmente dos situaciones:

a) En los tributos de autodeterminación sin fiscalización directa del organismo tributario en el momento de la determinación por parte del contribuyente. En efecto, en estos impuestos los elementos informativos que permiten determinar su verdadera cuantía se encuentran fuera de la órbita de control del Sector Público. Un contribuyente puede determinar la cuantía de su Impuesto a la Renta a pagar al momento de cerrar el ejercicio y devengarlo aún antes de la presentación de la declaración jurada, pero ¿cómo puede obtener dicha información el Sector Público en tiempo hábil y validar el monto determinado? Nos enfrentamos aquí al problema del conocimiento en tiempo útil de información fuera del control del ente público, pero también al problema de cuantificación de la evasión. Esto es así, ya que el Sector Público no tiene los elementos disponibles en dicho momento para analizar si existió una infradeterminación del tributo en relación con los hechos imponibles efectivamente acaecidos.

b) En todos los tributos, los sistemas de registro de montos a cobrar con auditorías regulares sobre sus valores no se encuentran desarrollados como en la mayoría de los entes privados. La masividad de las cuentas por cobrar de este origen ha difundido la idea de que los registros públicos no pueden contar con la confiabilidad necesaria para el seguimiento de la efectiva cobranza de los montos determinados. Nos enfrentamos aquí al problema de la mora.

En realidad, el contenido concreto de la noción de devengado para los tributos ha sido establecido desde antaño para su reflejo como pasivo de los entes sujetos a su pago en la microcontabilidad pública. Si sostenemos la necesaria coherencia entre los sistemas de registro, el Sector Público debería devengarlos como sujeto activo de la obligación tributaria, “espejando” el sistema de devengamiento que poseen los sujetos pasivos²⁷. Sólo dos cuestiones podrían permitir excepciones:

a) La imposibilidad de asignar una medición contable confiable a estos activos por parte del Sector Público (FACPCE. RT N° 16 punto 5 primer párrafo in fine). Recordemos que en caso que la existencia de estos elementos activos sea significativa, deberá incluirse información al respecto en los Estados Contables.

b) La inexistencia de un alto grado de probabilidad de que ese activo se traduzca en flujos de efectivos en el futuro, por las dificultades de cobranza

de los montos devengados (FACPCE. RT N° 16 punto 4.1.1. quinto párrafo *ut supra*). Sin embargo, en este caso, la información contable debería reflejar dentro de sus flujos por separado los montos devengados totales y las pérdidas por imposibilidad o ineficiencia en el proceso de cobro, ya que ambos flujos tienen causas distintas: el primero positivo la obligación tributaria, el segundo negativo la falta de eficiencia en el proceso de cobro de tributos o las incobrabilidades en las que recaen los contribuyentes.

Si sostenemos que la definición del momento del reconocimiento o devengamiento del recurso tributario es una cuestión convencional, intentaremos enumerar a continuación posibles “momentos” para el reconocimiento de un tributo de autodeterminación²⁸:

1) El momento del acaecimiento del “hecho imponible”

En el momento en que se efectiviza el hecho imponible del tributo, éste nace. Es en dicho período en el que la microcontabilidad privada registra los cargos por tributos, realizando muchas veces excesivos análisis en el caso del impuesto sobre la renta, para el caso de existencia de activos y/o pasivos por impuestos diferidos²⁹. En términos de las normas de cuentas nacionales, es el momento que más se adecua al “*full accrual accounting*”.

El problema es que no resulta fácil para el Sector Público conocer el monto de los impuestos “nacidos”, si éstos no son declarados inmediatamente por los obligados tributarios. Es obvio que muchos de los tributos que deberían pagarse, ni siquiera se declaran. Existen estimaciones sobre la evasión tributaria, pero muchas veces no tienen la confiabilidad que las normas contables requieren para su consideración en informes de uso externo. Sin embargo, no por ello debemos pensar que es imposible contar con dicha información en cualquier tiempo o espacio por lo que es posible construir un sistema de registro sobre la base del momento de acaecimiento del hecho imponible.

Requeriremos entonces, por ejemplo para un Impuesto sobre la Renta correspondiente al período x0, que el Sector Público cuente con una estimación suficientemente confiable del total de tributos que potencialmente debería recaudar por dicho período. Ese monto debería ser el total de recursos tributarios devengados por el período. Sin embargo, todos sabemos que no todo ese total de recursos se transformará en flujos de fondos en el futuro, parte por falta de declaración –y obviamente de pago– (evasión) y otra parte, simplemente por falta de pago aunque haya existido su declaración (impago).

La microcontabilidad privada tiene experiencia en el reflejo de estimaciones de impagos futuros de créditos presentes a través del uso de la Previsión

para créditos incobrables. Podríamos extrapolar esta experiencia para lograr registrar también las estimaciones de evasión, y ajustar así el valor de los activos a una cuantía más acorde con las expectativas de transformación en dinero efectivo³⁰. Todos los que trabajamos en microcontabilidad privada, sabemos que su utilización es muy recomendable para un cabal cumplimiento de registro sobre base de lo devengado.

Tendremos así, en el activo a final del período x0, un monto total de tributos a cobrar coincidente con el total estimado potencial. Sin embargo, estos montos estarían regularizados con dos previsiones: la Previsión para Evasión, reflejando los montos que razonablemente nunca se declararán ni pagarán, y la Previsión para Impagos o Incobrables, que reflejará los montos que declarados, razonablemente nunca lograrán cobrarse.

Si consideramos que la pérdida por tributos en los entes privados debe reflejarse conforme acaezcan los hechos imponderables, muy sencillo es aceptar que los entes públicos deberán reflejar el crédito correspondiente regularizado por las previsiones antes citadas. De la misma manera, a pesar que no es fácil cumplir con la condición de obtener en dicho período de tiempo una cuantificación objetiva y verificable de sus montos, las estimaciones que posean un cierto nivel de confiabilidad podrán utilizarse válidamente.

Existe una versión limitada de esta opción. Aquellos que están de acuerdo con que no deben registrarse los tributos que nunca se revelarán al Fisco, no estarán dispuestos a aceptar que se consideren ganados montos que seguramente serán evadidos. De esta forma, no registrarán ni el recurso evadido, ni el quebranto estimado por la previsión para evasión. El lector avezado en temas contables observará que este sistema de registración “birla” al usuario de los estados contables la estimación del dato de los montos evadidos, que desaparecen por arte de magia de los registros, al compensar ambas estimaciones. Nadie podrá así evaluar si se logran reducciones en los niveles de evasión a través del sistema de información contable. En este sentido, consideramos que si la evasión es un fenómeno económico significativo, debería intentar reflejarse en el sistema contable del Sector Público. Recordemos siempre que cuando decidimos no informar sobre determinadas variables económicas, en este caso la evasión, estamos estableciendo una presunción implícita que dicha variable tiene un valor igual a cero. Y si de algo estamos seguros es que el nivel de evasión de tributos no es cero.

Es necesario aclarar a esta altura que las propuestas para “regularizar” los montos devengados a través de previsiones no buscan transplantar mecanismos “microcontables” privados al sistema público sin la necesaria adecuación a un esquema normativo esencialmente diferenciado. Será

necesario tener en cuenta que la información contable pública deberá precisar, conjuntamente con la metodología de estimación utilizada, que los créditos registrados en este momento no tienen la misma probabilidad de cobro que un derecho cierto y que ni siquiera tienen individualizado al deudor concreto de la obligación, para evitar inducir a error al usuario.

Es dentro de esta opción que encontramos a la IPSAS N° 23 del IPSASB, siempre y cuando resulte confiable la estimación de los valores de los activos resultantes, y exista una razonable probabilidad que los mismos se transformen en el futuro en flujos de fondos. También es la convención aceptada por el SNA 1993 y por el Manual de Estadísticas de Finanzas Gubernamentales de 2001, aunque las flexibilidades que se aceptan en la práctica modifican muchas veces los fundamentos del sistema.

2) *El momento de la determinación del tributo*

Más allá de aceptar las bondades del sistema anterior, tendremos que aceptar que pocas veces se cuentan con estimaciones confiables de los montos potenciales de recursos tributarios por un dado período. Además, en la mayoría de los casos, los sistemas de administración tributaria no permiten contar ni siquiera con los montos efectivamente declarados por el período x0 antes de la confección de los estados contables correspondientes a dicho período. En nuestro país, considerando un período fiscal enero-diciembre, las declaraciones juradas de Impuesto sobre la renta por el período x0 pueden presentarse regularmente hasta bien entrado Mayo del período x1. Si no contamos con esa información en tiempo oportuno, no es posible cuantificar confiablemente los activos generados por los hechos imposables de esos períodos.

Recién en el período x1 tendremos a disposición información confiable sobre los montos determinados en relación con el Impuesto a la Renta del período x0, por lo que sería posible, y muchas veces conveniente que la regla convencional de imputación de este tipo de tributos sea el momento de su determinación, y no el momento de acaecimiento del hecho imponible.

Cuando la Recomendación N° 1 propone el momento en que nace “el derecho crediticio de la Administración Pública a percibir una suma cierta que surge de la fijación, consistente en la individualización del deudor sujeto de la tributación, la liquidación de la suma cierta y el momento del vencimiento”, está decidiéndose a favor de este criterio, denominado en los sistemas de cuentas nacionales como “*due for payment*”. Esta posición resulta simplemente la aplicación de una convención distinta para considerar que existe una transferencia de valor económico entre el ente público y el privado, o sea para considerar devengado un recurso tributario. La utilización de este

criterio, puede combinarse con el uso de previsiones para tributos que aún siendo determinados, resultan no pagados por múltiples razones.

En términos del tradicional concepto de “ganancia” proveniente de la microcontabilidad privada, convendríamos en esta opción en que existirá un aumento irrevocable de patrimonio neto para el Sector Público en el momento en el que según la ley se produce la determinación de la obligación tributaria³¹. En otras palabras, en el momento en que la obligación tributaria jurídica nace al contener concretamente un sujeto pasivo y un monto dado para la prestación³². Recién en ese período de tiempo será posible contar con los elementos que permitan medir objetivamente ese valor y verificar su cuantía, a través del instrumento de declaración del tributo.

Sin embargo, es necesario tener en cuenta que, la utilización de este criterio obstaría a que los flujos de recursos tributarios se registrasen temporalmente de manera integrada en el Sector Público en relación con el Sector Privado. Este último mantiene en las normas vigentes el criterio de reflejar el cargo por tributo al acaecer el hecho imponible, mientras que el Sector Público lo estaría haciendo en un momento temporal distinto. No habría en este sentido integración de los períodos en los que se realizarían los registros recíprocos por el mismo hecho económico.

3) El momento del cobro del tributo

La tradicional base caja ha sido la convención más utilizada hasta nuestros días por las cuentas del Sector Público relativas a los recursos tributarios. Los flujos relativos a los recursos públicos se reflejan en el momento en que se produce el cobro de los mismos. Sobre las desventajas de su utilización y las posibles razones que abonan su amplia difusión nos extendimos en un trabajo anterior (Cfr. Hauque, 2007).

La convención aceptada por los sostenedores de este criterio será que el Patrimonio Neto del Sector Público sólo aumenta irrevocablemente en el momento en que se extingue la obligación tributaria recibiendo la prestación monetaria. Recién en ese período de tiempo, dicho aumento de valor será objetivamente medible y su cuantía verificable a través del simple expediente de contar el dinero en efectivo u observar el saldo disponible en el Banco.

No existe aquí integración con el momento de registración por parte del Sector Privado, pero tampoco existen problemas para reflejar el valor más adecuado para los activos reconocidos: sólo serán Activos los stocks de medios de pago que mantenga el Sector Público.

Es interesante tener siempre en cuenta que uno de los argumentos más importantes para sustituir este criterio por el de lo devengado en el sistema

de registro estadístico gubernamental a partir del GPFS 2001 fue el hecho de que registrando por lo devengado siempre son posibles de reconstruir los flujos financieros puros, mientras que los registros exclusivamente financieros no alcanzan para obtener los datos devengados³³. Entendemos que tanto los datos económicos como los financieros son muy útiles para distintos objetivos, pero la ventaja diferencial de los registros económicos se desprende esencialmente del hecho de que a partir de ellos podemos obtener la información financiera, lo que no es posible a la inversa.

Entendemos que un ejemplo numérico permitirá al lector observar las modificaciones sobre la información contable que producirá la utilización de distintas convenciones para el momento del registro del flujo de los recursos tributarios.

8 UN EJEMPLO DE APLICACIÓN DE LOS SISTEMAS CONVENCIONALES ALTERNATIVOS

Dado un tributo de autodeterminación por el que registraremos sólo los hechos imposables acaecidos en el período x0 y las determinaciones y pagos realizados únicamente en virtud de dicho tributo y período.

a) En el período x0 se estima un monto total de tributo generado por los hechos imposables acaecidos de 10.000 unidades monetarias. En dicho período se obtienen en virtud de anticipos y pagos a cuenta por dicho tributo la suma de 4.000 unidades monetarias.

b) En el período x1 se obtienen declaraciones de contribuyentes por el tributo por una suma de 5.500 u.m. hasta el momento de vencimiento general compatible con el momento de confección de los estados contables por el período x0. Hasta el cierre del período se determinó además un monto de 1.500 u.m. Se cobró en virtud del citado tributo la suma de 2.000 u.m.

c) En el período x2 se obtuvieron declaraciones por 500 u.m y cobros por 800 u.m.

d) Se consideró razonable estimar que al fin del período x0 el 40% de los montos pendientes de declaración y el 25% de los pendientes de cobro como saldos de las previsiones respectivas. A fin del período 1 dichos montos se elevan a 70% y 50%. Al fin del período x2 ha operado la prescripción por lo que no existen posibilidades legales de reclamar su determinación y pago.

1) Acaecimiento del hecho imponible reflejando los montos de evasión en el sistema de registro

	Pdo. X0	Pdo. X1	Pdo. X2
<i>Situación Patrimonial</i>			
Caja	4.000	6.000	6.800
Impuestos a cobrar	5.500	1.000	
Retenc.cobradas	(4.000)		
Impuestos a declarar	4.500	3.000	
Previsión p/evasión	(1.800)	(2.100)	
Previsión p/impago	(375)	(500)	
<i>Patrimonio Neto</i>	7.825	7.400	6.800
<i>Resultados</i>			
Impuestos deveng.	10.000		
Queb. estim. evasión	(1.800)	(300)	(400)
Queb. estim. impago	(375)	(125)	(200)
<i>Resultado Período</i>	7.825	(425)	(600)

2) Determinación del tributo

	Pdo. X0	Pdo. X1	Pdo. X2
<i>Situación Patrimonial</i>			
Caja	4.000	6.000	6.800
Impuestos a cobrar		1.000	
Reten. cobradas	(4.000)		
Impuestos a declarar			
Previsión p/evasión			
Previsión p/impago		(500)	
<i>Patrimonio Neto</i>	0	6.500	6.800
<i>Resultados</i>			
Impuestos deveng.		7.000	500
Queb. estim. evasión			
Queb. estim. impago		(500)	(200)
<i>Resultado Período</i>	0	6.500	300

c) Cobro del tributo

	Pdo. X0	Pdo. X1	Pdo. X2
<i>Situación Patrimonial</i>			
Caja	4.000	6.000	6.800
Impuestos a cobrar			
Retenc.cobradas			
Impuestos a declarar			
Previsión p/evasión			
Previsión p/impago			
<i>Patrimonio Neto</i>	4.000	6.000	6.800
Impuestos cobrados	4.000	2.000	800

La primera conclusión que se observa es que los tres sistemas arrojan idéntico patrimonio neto al fin del x2, por lo que se confirma que el problema resulta únicamente de atribución de flujos a los períodos y no de cuantía total de los stocks finales.

El primer sistema refleja un importante conjunto de estimaciones de difícil verificación en la práctica, pero brinda un importante cúmulo de información, coincidiendo con el momento de registro del tributo por parte de los sujetos pasivos.

El segundo sistema muestra un retraso en informar los montos correspondientes a los hechos imposables período x0, registrándolos en su mayor parte con demora de un período. Los datos que en él se registran tienen fuentes más confiables de verificación, pero son inconsistentes con el momento de registración por parte del Sector Privado.

El tercero sólo informa los flujos financieros producidos en cada período, sin mayores datos sobre variables centrales de la política y la administración tributaria.

9 LOS "RIESGOS" DEL REGISTRO DE LOS RECURSOS DEVENGADOS

Así como algunos autores rechazan de plano la registración de resultados no trascendidos a terceros dentro de la microcontabilidad privada en un tradicional contexto de prudencia³⁴, también muchos tratadistas de la microcontabilidad pública observan con desconfianza el registro de los recursos en

el momento de su devengamiento. Esencialmente observan en este mecanismo una posibilidad para “maquillar” resultados negativos de una gestión, mediante el simple expediente de realizar sobreestimaciones de los montos que efectivamente se recaudarán. En este sentido se destaca por ejemplo que a pesar que la ley 24.156³⁵ sostenga la necesidad de registrar los recursos devengados, exige en el último párrafo de su artículo 34 que “el monto total de las cuotas de compromiso fijadas para el ejercicio no podrá ser superior al monto de los recursos recaudados durante éste”, rescatando así la crucial importancia de los montos recaudados.

Ahora bien, brindar información sobre base devengado no quiere decir que debamos “proscribir” los datos financieros de la microcontabilidad pública.³⁶, y menos aún que esta nueva información sea brindada confusamente sin las necesarias aclaraciones y comentarios para un usuario tipo. Los estados contables básicos de la microcontabilidad privada incluyen desde hace ya mucho tiempo un “Estado de Resultados” sobre base devengado y un “Estado de Origen y Aplicación de Fondos” sobre base financiera, sin que esto signifique confusión alguna en los usuarios de dicha información. Similar razonamiento podríamos extender a la microcontabilidad pública, seguramente luego de un necesario proceso de información y capacitación de los usuarios. No incluir información sobre base devengado en la microcontabilidad pública por temor a generar confusiones implica, en opinión del autor, una subestimación exagerada de la capacidad de discernimiento de los usuarios.

Precisamente de este punto surge en opinión del autor la principal ventaja de la información sobre base devengado. Si contamos con ella³⁷, podemos obtener inmediatamente la información sobre base financiera, En cambio solamente con la información sobre base financiera, no podremos jamás construir el resultado sobre base devengado.

10 CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE PROFUNDIZACIÓN

La principal conclusión general del trabajo es que las distintas ramas de la disciplina contable tienen mucho que aprender unas de otras. La macrocontabilidad puede obtener de la microcontabilidad privada su experiencia en el manejo de stocks regularizadores de activos y repensar sus sistemas de registración a partir del concepto de devengado que manejan las cuentas nacionales. La microcontabilidad pública, señera en cuestiones de control administrativo y de manejo de fondos, requiere hoy también de los instrumentos que las demás ramas utilizan desde mucho tiempo atrás.

También rescatamos que, en esencia, muchas de las cuestiones básicas contables resultan convencionales, y en este sentido, opinables respecto de la conveniencia de la utilización de una u otra alternativa factible como sistema de registración. En este camino, parecería un objetivo buscar permanentemente que las convenciones utilizadas por las distintas ramas y entes contables resulten coherentes entre sí, para permitir la integración de los resultados obtenidos por todas las partes y lograr la máxima comparabilidad entre los informes generados por los sistemas contables.

Este trabajo intenta ser un elemento que catalice el proceso de discusión sobre los métodos de registro contable de los tributos en la Argentina. En esta tarea, hay aún mucho camino que recorrer. El premio a este esfuerzo será que el Estado y la Sociedad Civil contarán con mejor información sobre recursos que superan en su cuantía a una tercera parte del Producto Bruto argentino.

NOTAS

¹ Utilizaremos la terminología de Mattessich, 2002 para la denominación de las distintas ramas de la Contabilidad.

² Por ejemplo para Muller, (1998). El término Contabilidad Nacional se repite en Ferrucci, 1992: Capítulo 1; Pérez, Enri, 2000: Capítulo 6 y Perticarari y Hauque: Capítulo 4. Téngase en cuenta que el término contabilidad social se entremezcla con el concepto de contabilidad ambiental en nuestra doctrina argentina actual, pero con un alcance diferente. Al respecto véase Fernández Lorenzo y Barbei, 2003. El epígrafe al inicio de este trabajo presentado en las XXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad marca el tradicional problema para investigar en este campo, ya que citando a Grai nos dice en resumidas cuentas que si no sabemos que es la Contabilidad, no podemos decir si la Contabilidad Social está dentro de la misma.

³ Quizás entre otras tareas, pero no nos adentraremos en este trabajo en la discusión sobre el objeto de la disciplina contable. Comprendemos que el contenido que cada uno de nosotros asignemos a esta disciplina seguramente influirá en la decisión que tome el lector para responder a la cuestión planteada. Sin embargo, creemos

firmemente que las cuestiones de frontera disciplinar no deben afectar nuestra capacidad de avanzar en algunos temas, utilizando ideas ya desarrolladas en otras disciplinas.

⁴ Di Russo de Hauque y Hauque, 2004.

⁵ Ya en 2001 en un trabajo sobre la dicotomía especialización-interdisciplina en el campo de las Ciencias Económicas, incluíamos dentro de los diez puntos más importantes para el desarrollo interdisciplinar en nuestra área a "La Contabilidad Social y las cuentas nacionales ligadas a un desarrollo autosustentable". Véase Di Russo de Hauque y Hauque, 2001. Capítulo 5, punto k).

⁶ Según Mattessich en 1963 la *Macrocontabilidad* comprende: 1) Cuentas del Producto e Ingreso Nacional..., 2) Cuentas de Flujo de Fondos..., 3) Cuentas intersectoriales o Cuadros de Insumo-Producto..., 4) Balance de Pagos Internacional...y 5) Cuentas *Regionales* similares a las enumeradas previamente....No se excluye la posibilidad de incluir otras cuentas regionales o nacionales que pudieran surgir en el futuro.

⁷ Esta afirmación puede ser corroborada según Mattessich si damos un vistazo a los libros –en especial a los libros de texto– sobre Contabilidad. El número de contadores (en el mundo entero)

que han tratado seriamente de vincular en sus trabajos a la Micro y a la Macrocontabilidad puede contarse con los dedos de una mano o, a lo sumo, de dos...

⁸ Aún dentro del campo de la Microcontabilidad se observan grandes distancias entre los desarrollos ligados al Sector Público y los originados en el Sector Privado.

⁹ En Argentina especialmente la ley 24.156 de 1992 y las legislaciones subnacionales dictadas en consonancia con los principios de la misma, y en el nivel internacional la difusión a partir de 2000 de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

¹⁰ “Por método de acumulación se entiende un sistema de contabilidad en virtud del cual las operaciones y otros hechos contables se asientan en el momento en que se producen (y no únicamente cuando se percibe o efectúa el pago en efectivo o su equivalente). Por lo tanto, las operaciones y hechos contables se asientan en los libros de contabilidad y se contabilizan en los estados financieros de los períodos contables a los que corresponden. Los elementos asentados en el sistema contable de acumulación son el activo, el pasivo, el activo/patrimonio neto, los ingresos y los gastos. (IPSAS - Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público N° 1).

Paradójicamente esta transformación se realiza al mismo tiempo que en los sistemas de información microeconómicos privados se revaloriza la importancia de la información de base estrictamente financiera.

“Cuantas veces las compañías ...pierden de vista que el objetivo de un proyecto no es el de reducir costos, **sino el de hacer dinero**” (las negritas son nuestras - www.goldratt.com citado por Morales Caparrós, 2003: 177)

“La gestión de valor parte de una idea fundamental: el éxito de la empresa, en el largo plazo, está determinado por su capacidad de generar *free cash flow*, es decir **caja disponible** para distribuir un día a los inversores, sean ellos accionistas o acreedores...” (las negritas son nuestras - D’atri y Badia, 2001: 398)

Sobre el tema cfr. entre otros Hauque, 2006, A.

¹¹ En consulta a la fecha de la redacción del presente como Recomendación Técnica para el

Sector Público N° 1 de la FACPCE.

¹² El tradicional agregado de “independencia” del reconocimiento de los efectos patrimoniales respecto de los flujos de fondos, entendible en las épocas en las que la profesión buscaba separarse de un limitado y único criterio de caja como el que se mantiene en la contabilidad de la mayoría de los entes públicos; no se justifica actualmente y sólo confunde al lector no avezado. En efecto, muchas veces las normas contables reconocen que el hecho generador concreto que acredita la ocurrencia de un efecto patrimonial es el flujo de fondos (i.e. pago o cobro de una donación en efectivo sin un compromiso previo; cobro de una obligación natural, etc.). El caso de los recursos públicos que nos ocupa en este trabajo muestra que para muchos especialistas la solución se encuentra señalando que en este caso el primer hecho determinante del recurso susceptible de medición objetiva es el cobro efectivo del tributo.

¹³ Por algo los tratadistas, luego de intentar esbozar un concepto general de “devengado”, deben analizar con detenimiento los casos concretos de devengamiento, sin poder nunca agotarlos. (Cfr. Fowler Newton, 2001: Capítulo 10)

¹⁴ Entre otros FACPCE RT N° 17 Segunda Parte Punto 4.7.

¹⁵ Existe, aún en el caso de la postura convencionalista, una clara desventaja de mantener criterios distintos para el reconocimiento de los resultados en entes que reflejan ambas caras de un único hecho económico. De intentarse una consolidación de los estados contables, los resultados obtenidos serían inconsistentes salvo que se realicen complicados procesos de ajuste.

¹⁶ Obviamente, la calificación no se realiza con sentido jerárquico, sino simplemente para mostrar que su labor se relaciona con la contabilidad macroeconómica o nacional. Cfr. Mattesich, 2002.

¹⁷ Para un análisis más detallado de la historia del SNA cfr. entre otros Propatto, 2004.

¹⁸ “System of National Accounts” por sus siglas en inglés.

¹⁹ Cfr. Efford, 1996.

²⁰ Señala Propatto que una excepción a este criterio la constituyen los pagos de transferen-

cias por impuestos como el correspondiente a ganancias en el que el registro coincide con la base “en efectivo”, al no resultar posible su apropiación al ejercicio anterior. En estos casos, prima el momento de la declaración impositiva o el del pago.

²¹ Se prevé la entrada en vigencia de la Sexta Edición durante 2008.

²² Cfr. Di Russo de Hauque y Hauque, 2002 y 2007 y Hauque, 2007.

²³ Más allá de lo que se exprese respecto del tema el autor no considera que el tema del valor resulte un campo cerrado para la investigación en Economía. Coincidimos con García Morente cuando al analizar la ontología de los valores dice: “la teoría pura de los valores útiles constituye el fundamento de la economía, sépanlo o no los economistas. Si los economistas se dan cuenta de ello y estudian axiología antes de empezar propiamente su ciencia económica, y esclarecen sus conceptos del valor útil, entonces veremos cuánto mejor harán la ciencia económica” (García Morente, 1957: 382)

²⁴ Lo que no nos asegura que en otro tiempo y en otro espacio el concepto de valor sufra reformulaciones.

²⁵ La traducción es nuestra.

²⁶ Si el lector tomó conciencia luego de la lectura de estos textos normativos de las complicaciones concretas que genera la determinación de los recursos tributarios devengados de un Sector Público, cuando el ejercicio es anual, deberá tener en cuenta que las cuentas nacionales y públicas de los países centrales tienden actualmente a ser realizadas sobre períodos menores (por ejemplo cuatrimestrales), por lo que los problemas de “momento de reconocimiento” se

multiplican. (cfr. Inst. Estadística y Est. Económicos de Francia, 2007).

²⁷ Cfr. SCN 1993 puntos 3.2. y 3.3.

²⁸ En general los tributos de liquidación administrativa generan menores controversias al momento de elegir el tiempo de su registración, ya que el Fisco conoce *ab initio* las condiciones que dan origen al hecho imponible y el impuesto.

²⁹ La opinión del autor sobre el tema puede verse en Di Russo. de Hauque y Hauque, 2002: Cap. 1.

³⁰ Recordemos que la macrocontabilidad no está demasiado acostumbrada al uso de estos “stocks regularizadores de activos”, llamados provisiones, sino que tiende a modificar con más facilidad los datos de períodos ya cerrados.

³¹ Sea esta realizada por el contribuyente o por el Fisco, según la legislación respectiva.

³² No coincidimos con el requerimiento de la Recomendación N° 1 de la FACPCE respecto de la necesidad de que el plazo de la obligación esté determinado. Entendemos, como lo sostiene la doctrina jurídica, que el plazo es un elemento accidental y no esencial de las obligaciones.

³³ Cfr. Efford, 1996.

³⁴ Contra esta postura cfr. entre otros Fortini y otros, 1980.

³⁵ Ley de Administración Financiera del Estado Nacional argentino.

³⁶ En este sentido la Recomendación Normativa para el Sector Público N° 1 de FACPCE resulta clara al mantener la necesidad de brindar conjuntamente información presupuestaria, financiera y sobre base devengado.

³⁷ Y obviamente con los datos patrimoniales que su registro determina.

BIBLIOGRAFÍA

Arévalo, Alberto (1956): *Elementos de Contabilidad General*. Buenos Aires, Selección Contable.

Atchabahian, Adolfo (1996): *Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública*. Buenos Aires, Depalma.

Bértora, Héctor: *Teoría de la contabilidad*. Buenos Aires, Macchi, 1975.

Bloem, A. (2000): *Recording of taxes in national accounts and government finance statistics*. Statistics Department IMF, STD/NA (2000)17, OCDE.

Bocardi, E. Chapman W. Chyrikins H. (1974): *Ensayo de un concepto de ganancia realizada*. en *Revista de Administración de Empresas*, T XI, 1974: 289.

Bottaro, Oscar (1972): *Ganancia Contable*. CEA Departamento de Ciencias Económicas, UNS.

Burkun, Mario y Spagnolo, Alberto (1986): *Nociones de Economía Política*. Buenos Aires, Zavallá.

Chaves, Osvaldo; Pahlen Acuña, Ricardo; Viegas, Juan Carlos; Chyrikins; Héctor y Dealecsandris, Ricardo P. (1998): *Teoría Contable*. Buenos Aires, Macchi.

D'atri Antonio y Badia Francesco: "La teoría de creación del valor: un encuadramiento histórico" en *Revista Costos y Gestión* Tomo XI Número 41 Septiembre de 2001: 393-411.

Di Russo de Hauque Leila y Hauque Sergio: "El profesional argentino en Ciencias Económicas al inicio del Siglo XXI: En la búsqueda del equilibrio entre especialización y interdisciplina" en *Trabajos Premiados FACPCE 2001*. Buenos Aires. FACPCE, 2001

Di Russo de Hauque Leila y Hauque Sergio (2002): *Fundamentos Económicos de la disciplina contable*. Santa Fe, Cívica.

Di Russo de Hauque Leila y Hauque Sergio (2004): "La Macrocontabilidad de Mattessich: un campo virgen para la investigación interdisciplinaria en las Facultades de Ciencias Económicas" en *Anales del 10mo Encuentro de Investigadores del Área Contable*. Paraná.

Di Russo de Hauque Leila y Hauque Sergio (2007): *Capital intelectual y llave de negocio: cara y ceca de una misma moneda contable*. Santa Fe, Ediciones Universidad Nacional del Litoral.

Efford, D. (1996): *The case for accrual recording in the IMF's GFS system.* IMF Working Paper.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas: *Resoluciones emitidas por la FACPCE Texto ordenado Versión Oficial Abril de 2004.* Buenos Aires FACPCE, 2004.

Ferguson, J. M. (1987): *Historia de la economía.* Décimoprimer Reimpresión. . México, Fondo Cultura Económica (Traducción de Vicente Polo).

Fernandez, Lorenzo Liliana y Barbei, Alejandro (2003): "Contabilidad Social. Una investigación exploratoria sobre su definición y variables relevantes" en *Anales XXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad Area Técnica Tomo I.* La Plata.

Ferrucci, Ricardo (1992): *Instrumental para el estudio de la economía argentina* Sexta Edición. Buenos Aires, Macchi.

Fondo Monetario Internacional: *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas.* 2001

Fondo Monetario Internacional: International Monetary Fund. *Task force on harmonization of Public Sector accounting. Final Report.* Marzo de 2006.

Fondo Monetario Internacional: *Revisión del Manual de Balanza de Pagos Quinta Edición. Reseña Comentada.* Departamento de Estadística. Abril de 2004

Fondo Monetario Internacional: *Task force on harmonization of Public Sector accounting. Final Report.* Marzo de 2006.

Fondo Monetario Internacional: *Revisión del Manual de Balanza de Pagos Quinta Edición. Reseña Comentada.* Departamento de Estadística. Abril de 2004

Fortini, Hernando; Lattuca, Antonio; López Santiso, Horacio; Luppi, Hugo; Slosse, Carlos y Urriza, José (1980): *Replanteo de la técnica contable. Su estructura básica, su acercamiento a la Economía.* Buenos Aires, Macchi.

Fowler Newton, Enrique (2001): *Cuestiones Contables Fundamentales.* Tercera Edición, Buenos Aires, Macchi.

García Casella, Carlos Luis (director) (2001): *Elementos para una teoría general de la Contabilidad.* Buenos Aires, La Ley.

García Moisés (1999): *La Circulación Económica (El sistema de circulación económica en las economías nacionales y en las empresas)*. Cantoblanco, Universidad Autónoma de Madrid.

García Morente Manuel (1957): *Lecciones Preliminares de Filosofía*. Sexta Edición. Buenos Aires, Losada.

Harrison, A. (2007): *The background to the 1993 revision of the System of National Accounts*. en unstats.un.org/unsd/sna1993/History/backgrd.pdf en Septiembre de 2007.

Hauque, Sergio (2006): “Los rendimientos sobre costos y sobre capital. Criterios para la medición de la eficiencia en las unidades productoras” en *Revista Costos y Gestión*. Nº 60, 343.

Hauque, Sergio (2007): “La registración de los recursos tributarios del Sector Público en la etapa del devengado” en *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas*. Año 5, Vol. 01, pp. 9-22.

Instituto Nacional de la Estadística y Estudios Económicos (Francia): *Time of recording of taxes and social transfers in the French quarterly national accounts* en www.insee.fr/en/indicateur/cnat_trim/Pub_Meth/methodology2004.pdf - Septiembre de 2007

International Accounting Standards Board: *Normas Internacionales de Contabilidad 2001*. Buenos Aires. FACPCE, 2001.

International Federation of Accountants: *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*. Study 14. Abril de 2002

International Public Sector Accounting Standard Board: *IPSAS Nº 23. Revenue from non exchange transactions (taxes and transfers)*. Diciembre de 2006

Koslowsky, Peter (1996): *Ethics of capitalism and critique of sociobiology: two essays with a comment by James M. Buchanan*, Heidelberg.

Las Heras, José María (2004): *Estado Eficiente. Administración financiera gubernamental Un enfoque sistémico*. Buenos Aires, Buyatti.

Las Heras, José María (2003): *Estado Eficaz*. Buenos Aires, Buyatti.

López Santiso, Horacio (2001): *Contabilidad, Administración y Economía: Su relación epistemológica*. Buenos Aires, Macchi.

Mattessich, Richard (2002): *Contabilidad y Métodos Analíticos Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Macroeconomía y la Microeconomía*. Buenos Aires, La Ley.

Morales Caparrós, María Jesús (2003): “La teoría de las limitaciones y la contabilidad del throughput: ¿un paradigma de finales del Siglo XX? en *Revista Costos y Gestión*, Tomo XII, N° 47, pp. 171-180

Muller, Alberto E. G.: *Economía Descriptiva: Nociones de cuentas nacionales e indicadores socio económicos*. Buenos Aires, Catálogos, 1998.

Nuñez, Eduardo (2007): “El criterio de devengado y los derechos y obligaciones sujetos a condición” en *Errepar Doctrina Tributaria*, N° 330.

Pérez Enri, Daniel (2000): *Economía en el pensamiento, la realidad y la acción*. Buenos Aires, Macchi.

Perticarari, N y Hauque, S. (2006): *Introducción a la Economía*. Buenos Aires, La Ley.

Propatto, Juan C. A. (2004): *El Sistema de Cuentas Nacionales*. Buenos Aires, Macchi.

Raimondi, C. (1974): “Ensayo sobre el principio de devengamiento” en *Revista Administración de Empresas*, T XI, p. 315.

Statistics Denmark (2004): *Valuation and time of recording for taxes and social contributions* Paper prepared for the joint UNECE/Eurostat/OECD Meeting of National Accounts Experts, pp. 28-30.

Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting: *Tax revenues and tax credits*. Of the 1993 SNA - Issue N° 35, Issue Paper for the meeting of the AEG, Julio 2005.