



Universidad de
San Andrés

Universidad de San Andrés

Escuela de Administración y Negocios

Contador Público

**La Información Contable de los Gobiernos y su Rol
como Instrumento de Rendición de Cuentas. El caso
del Municipio de Salto (Bs. As.)**

Autor: Lucio Cardinale-Lagomarsino

Legajo: 24043

Mentor: Carmen Giachino de Palladino

Victoria, Provincia de Buenos Aires, noviembre de 2016

Tabla de Abreviaturas

| | |
|--|---|
| ABL | Tasa por Alumbrado, Barrido y Limpieza |
| CGN | Contaduría General de la Nación |
| CNICSP (IPSASB por sus siglas en inglés) | Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público |
| FACPCE | Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas |
| IFAC | <i>International Federation of Accounting</i> |
| NICSP, NICSPs | Norma/s Internacional/es de Contabilidad para el Sector Público |
| NIIF | Normas Internacionales de Información Financiera |
| RAFAM | Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal |
| RTSP, RTSPs | Recomendación/es Técnica/s para el Sector Público |
| RV | Tasa por Conservación, Reparación y Mejoramiento de la Red Vial Municipal |
| SA | Tasa por Servicios Asistenciales |
| TISH | Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene |

Resumen

El interés por la información gubernamental, en particular por la económico-financiera, que se ofrece a los ciudadanos ha crecido en las últimas décadas a la par de la relevancia que se le asigna. Uno de los motivos se debe a que la democracia como tal exige para su mejor desarrollo una adecuada rendición de cuentas por parte del gobierno hacia los ciudadanos. Una de las principales herramientas que se utilizan para este fin es la contabilidad gubernamental, que permite a los gobiernos registrar los datos provenientes de las transacciones del Estado y ponerlas al alcance de los usuarios que deseen utilizarla.

Estas ideas fueron las disparadoras del trabajo que aquí se presenta y que pretende mejorar la registración contable de un conjunto de recursos en el Municipio de Salto para incrementar la confiabilidad de la rendición de cuentas.

Basados en la normativa legal y profesional presentada así como en los trabajos académicos pertinentes, se comparan los ideales de registro contable en lo pertinente al momento de registro con lo que se realiza en Salto para la tasa por conservación, reparación y mejorado de la red vial, la tasa por inspección de seguridad e higiene, el ingreso por acarreo y estadía vehicular y el proveniente de la venta de maquinarias y equipos.

Luego de un análisis profundo de las prácticas contables municipales se recomiendan mejoras al registro de dos de los recursos analizados lo que permitiría, a criterio del autor, emparentar la disciplina contable gubernamental del Municipio de Salto con los esfuerzos globales que se están llevando a cabo para mejorar la calidad de la información económico-financiera de los gobiernos, sea a nivel nacional, provincial/estatal o municipal

Palabras claves: *rendición de cuentas, contabilidad gubernamental, recursos, Municipio de Salto, momento de registro.*

Índice

| | |
|---|----|
| 1. Introducción..... | 6 |
| 1.1 Problemática | 6 |
| 1.2 Preguntas de investigación..... | 7 |
| 1.3 Objetivos..... | 9 |
| Objetivo general..... | 9 |
| Objetivos específicos | 9 |
| 1.4 Justificación | 10 |
| 1.5 Metodología de investigación | 11 |
| 2. Marco teórico | 14 |
| 2.1 Marco normativo | 14 |
| 2.1.1 Legislación nacional..... | 14 |
| 2.1.2 Legislación provincial y/o vinculada a los Municipios..... | 15 |
| 2.1.2.1 <i>Sistemas y registros contables</i> | 15 |
| 2.1.2.2 <i>Potestad tributaria municipal</i> | 16 |
| 2.1.2.3 <i>Origen de los recursos analizados</i> | 18 |
| 2.1.3 Normativa profesional | 19 |
| 2.1.3.1 <i>Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSPs)</i> | 19 |
| 2.1.3.2 <i>Recomendaciones Técnicas para el Sector Público (RTSP)</i> | 20 |
| 2.2 Conceptos relevantes | 20 |
| 2.2.1 Devengado y percibido..... | 20 |
| 2.2.2 Recursos..... | 20 |
| 2.2.3 Rendición de cuentas..... | 22 |
| 2.2.4 Contabilidad gubernamental | 23 |
| 2.2.5 Contabilidad gubernamental y contabilidad privada..... | 24 |
| 2.2.6 Contabilidad gubernamental en Argentina | 24 |
| 2.2.7 Registro de recursos tributarios en Argentina | 25 |
| 3. Resultados | 26 |
| 3.1 Descripción de los recursos bajo análisis | 26 |
| 3.1.1 Tasa por inspección de seguridad e higiene..... | 26 |
| 3.1.2 Tasa por reparación, conservación y mejorado de la red vial municipal .. | 28 |
| 3.1.3 Acarreo y estadía vehicular..... | 30 |
| 3.1.4 Venta de maquinarias y equipo..... | 30 |
| 3.2 “Mejores prácticas” en cuanto al devengamiento de los recursos | 31 |

| | |
|---|-----------|
| 3.3 Criterio contable de registraci3n | 33 |
| 3.4 Consecuencias de la utilizaci3n de los distintos criterios..... | 37 |
| 3.4.1 Realidad de la informaci3n financiera | 37 |
| 3.4.2 Reconocimiento de cr3ditos vinculados a los recursos | 39 |
| 3.4.3 Nivel de rendici3n de cuentas | 40 |
| 3.4.4 Dificultad de registro e incentivos a la utilizaci3n del devengado y percibido | 41 |
| 3.5 ¿Se puede mejorar la rendici3n de cuentas modificando la registraci3n contable? | 45 |
| 4. Conclusi3n..... | 47 |
| 4.1 Recomendaciones | 47 |
| 4.2 Beneficios de la aplicaci3n de las recomendaciones..... | 51 |
| 5. Anexos | 54 |
| Anexo 1: Estado de Ejecuci3n Presupuestaria de Recursos del Municipio de Salto. Del 02/01/2015 al 31/12/2016 (Reducido a lo 3til para el an3lisis de este trabajo)..... | 54 |
| Anexo 2: Art3culo 226 Ley Org3nica de Municipalidades..... | 54 |
| Anexo 3: Facturas Tasa por Inspecci3n de Seguridad e Higiene del per3odo 2016 (n3tese su periodicidad mensual) | 57 |
| Anexo 4: Facturas Tasa por Reparaci3n, Conservaci3n y Mejoramiento de la Red Vial Municipal 2015 (5 cuotas igual que para el 2016) | 58 |
| Anexo 5: Agrupaci3n de los Municipios seg3n al3cuota de Tasa por Conservaci3n, Reparaci3n y Mejoramiento de la Red Vial en 2008..... | 59 |
| Anexo 6: Principal tasa a nivel municipal de la Provincia de Buenos Aires en el a3o 2008..... | 60 |
| Anexo 7: Informe para devengar tasas emitido por el Departamento de C3mputos (no est3 red vial por no corresponder a un mes de su vencimiento) 61 | |
| Anexo 8: Detalle devengamiento de RV y TISH 2015 (TISH era bimensual en 2015)..... | 62 |
| Anexo 9: Liquidaci3n Acarreo y Estad3a Vehicular enviada por la Direcci3n de Tr3nsito y Control Urbano al Departamento de Rentas | 63 |
| Anexo 10: Asientos de los recursos analizados en el sistema RAFAM | 64 |
| 1-Devengado de RV..... | 64 |
| 2- Devengado de TISH | 65 |
| 3-Devengado de Venta de Maquinaria y Equipo..... | 66 |
| 4- Devengado de Acarreo y Estad3a Vehicular (“Otros no tributarios”) | 67 |
| 5- Percibido de RV, TISH (“Deudores no tributarios”) y Venta de Maquinaria y Equipo (“Otras cuentas a cobrar”) | 68 |
| 6- Percibido de Acarreo y Estad3a Vehicular (“Deudores no tributarios”)..... | 69 |

| | |
|--|-----------|
| 7- Detalle de la percepción ocurrida en “6” (Notar que incluye Acarreo y estadía vehicular)..... | 70 |
| 6. Bibliografía | 71 |



Universidad de
San Andrés

1. Introducción

1.1 Problemática

Este trabajo intenta describir el proceso de registración contable de los recursos municipales seleccionados para el presente análisis, en el Municipio de Salto, Provincia de Buenos Aires, para identificar debilidades y fortalezas y proponer mejoras en relación a la rendición de cuentas.

En el ámbito de estudio entenderemos por recursos a todos los ingresos con que cuenta un municipio. Contablemente estos pueden registrarse sobre base caja o sobre la base de acumulación (devengado). Sin embargo, esta decisión no es de menor importancia debido a que, según se elija una u otra, se ofrece a la población y a todos los usuarios de los estados financieros del Municipio diferente información sobre el accionar del gobierno.

De las reflexiones de la Comisión Especial para el Estudio de las Normas Contables Gubernamentales (Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal; 1997) surge que la contabilidad gubernamental tiene como principal función la rendición de cuentas por parte de los responsables de las actividades económico-financieras del ente sobre el que aquella informa. Esto se debe a que, como escribe Gurruchaga, dicha Comisión expresa que el rol de esta disciplina es cumplir con la obligación del Gobierno de “‘responder’ ante la ciudadanía, informando acabadamente sobre el destino y la forma en que utilizó los recursos sustraídos a la comunidad. No solo se trata de ‘rendir cuentas’ acerca de si los fondos se gastaron de acuerdo a las disposiciones legales y reglamentarias (...)” (2013: 63)

Prueba de ello es lo que plantean Barata, Cain y Thurston en su trabajo *From Accounting to Accountability: Managing Accounting Records as a Strategic Resource* (1999) en el que explican que muchos esfuerzos por mejorar los controles financieros sobre los gobiernos fracasan porque las estructuras básicas necesarias para ello son pasadas por alto, entre ellas, el mantenimiento de registros. Precisamente de este mantenimiento de registros para mejorar los controles es de lo que se encarga la disciplina contable, demostrando que es una herramienta para fortalecer la rendición de cuentas.

Sin embargo, su utilización en los gobiernos, sean estos nacionales, provinciales o municipales, dista mucho de dicha función. Por el contrario, la

contabilidad no es generalmente tenida en cuenta y es relegada por parte de los funcionarios del sector público, a diferencia del sector privado, donde esta disciplina es un eje principal de la administración.

Esto tiene sus consecuencias, como puede preverse, en la mencionada rendición de cuentas. En nuestro país, la Cuenta de Inversión se aprueba, cuando esto sucede, varios años después del ejercicio al que la información hace referencia¹. La Cuenta de Inversión es el documento que resume el desempeño económico-financiero del Sector Público Nacional, que debe ser aprobado o no por el Poder Legislativo de acuerdo al artículo 75 inciso 8 de la Constitución Nacional (1995). Esta práctica, llevada a cabo de manera correcta, cosa que no sucede, fortalecería y culminaría una verdadera rendición de cuentas.

El problema a nivel estatal tiene infinitas aristas para analizar. Una de ellas, quizás la más importante, es el criterio contable utilizado para registrar las operaciones. En particular aquel que determina el momento en que las mismas se reconocen.

En esta dirección, tanto las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSPs) como las Recomendaciones Técnicas de Sector Público (RTSPs) abogan por la utilización del criterio del devengado. A su vez, el Dr. Hauque (2007) también propone lo mismo para el caso particular de los recursos tributarios, considerando que dicho criterio ocurre con la generación del hecho imponible.

Como se puede apreciar, el problema no es menor. La relación entre contabilidad gubernamental, devengado, percibido y rendición de cuentas es relevante e implica una serie de definiciones técnicas que es necesario aclarar antes de adentrarse en la investigación propiamente dicha, lo que se realizará en la sección correspondiente al marco teórico.

1.2 Preguntas de investigación

A partir de la problemática presentada surge la inquietud que guía este trabajo. Esta consiste en identificar cómo se puede mejorar la forma de registrar contablemente los recursos a efectos de incrementar la confiabilidad de la rendición de cuentas del Municipio de Salto de la Provincia de Buenos Aires.

¹Para un mayor detalle sobre la historia de la presentación y aprobación de la Cuenta de Inversión ingresar a <http://www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/cuenta/default1.htm> .

Si bien la problemática de la información gubernamentales mucho más amplia y compleja, el estudio centrado en una de sus causas, aplicadas a un concepto en particular como son los recursos, permitirá comprender una parte de la gravedad de la situación e intentar esbozar algún tipo de solución en caso de ser necesaria.

A su vez, para acotar aún más el trabajo de modo que permita obtener un estudio completo y no simples abstracciones o conceptualizaciones, este estará orientado por los siguientes interrogantes:

-¿Cuáles son las “mejores prácticas” a nivel nacional e internacional sobre la temática del devengamiento de los recursos?

-¿Qué criterios utiliza el Municipio de Salto para registrar contablemente determinados ingresos provenientes de tasas, ventas y otros recursos?

-En cuanto a las diferencias entre el criterio de devengado y el de percibido que se desprenden de los casos analizados:

*¿Cuándo se reconocen las transacciones en cada uno?

*¿Cuáles son las consecuencias de la utilización de uno u otro en lo que se refiere a:

- a) realidad de la información financiera,
- b) reconocimiento de activos vinculados a los ingresos (cuentas a cobrar),
- c) nivel de rendición de cuentas por inclusión de toda la información, y
- d) dificultad de llevar a cabo el registro.

-¿Existen, para el sector público, mayores incentivos para la utilización de uno u otro criterio?

Una vez observadas las mejores prácticas y los métodos de registración contable aplicados por la localidad mencionada para contabilizar determinados recursos, se procederá a identificar las consecuencias de dicha metodología. Posteriormente se intentará dilucidar los motivos que incentivan las elecciones de un criterio u otro.

A esta altura corresponde mencionar que se ha optado por el análisis de los siguientes recursos: ventas de maquinarias y equipos, ingreso por acarreo y estadía vehicular, la tasa por inspección de seguridad e higiene (TISH) y la tasa por conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal (RV).

A partir del análisis presentado se buscará identificar las diferencias en los distintos métodos de registración contable en cuanto a los ingresos de un municipio, poniendo énfasis en los efectos sobre la rendición de cuentas. A su vez, a modo de conclusión se esbozarán algunas posibles alternativas para aquellos casos donde sea posible mejorar la registración en vistas a una rendición de cuentas más eficaz.

1.3 Objetivos

Objetivo general

El objetivo de este trabajo es analizar el modo de registración contable de determinados recursos en el Municipio de Salto e identificar alguna forma de mejorar dicha práctica para favorecer la rendición de cuentas municipal.

Objetivos específicos

-) Identificar las mejores prácticas en el registro contable de recursos sobre base del devengado.
-) Identificar los modos de registración contable de un conjunto de recursos en el Municipio de Salto
-) Analizar las diferencias en cuanto al momento de registración de los recursos conforme a las alternativas ya identificadas.
-) Establecer cómo influye la utilización de uno u otro modo de registración en la confiabilidad de la información que se presenta a la ciudadanía, en el nivel de rendición de cuentas, y en la dificultad de llevar a cabo el registro.
-) Explicar el efecto de la alternativa de registración utilizada en el reconocimiento de cuentas por cobrar por los recursos bajo análisis.
-) Analizar si existen mayores incentivos, de parte de quienes se encargan de confeccionar la información, a la utilización de una alternativa u otra.

1.4 Justificación

Básicamente, el principal motivo de este trabajo es demostrar el impacto social que tiene la problemática presentada. Como mencionamos anteriormente, la contabilidad, adecuadamente utilizada, permite una mejor rendición de cuentas. En el sector público en particular, es la principal herramienta de información y su nexo con los ciudadanos. Teniendo en cuenta que en Argentina vivimos e integramos una democracia, es una actividad principal el hecho de que los gobiernos informen a los ciudadanos qué es lo que han hecho con los recursos que los mismos aportan. Porque, no debemos olvidar que, en estos sistemas de gobierno, la soberanía radica en el pueblo, que elige a los gobernantes para que administren la cosa pública en su nombre. De esta manera, analizar e intentar mejorar la manera en que un municipio de nuestro país cumpla con el mandato de “rendición de cuentas” en forma más eficaz y eficiente es fundamental.

Pero la relevancia del tema no culmina allí. El trabajo realizado tiene implicancias prácticas debido a que, luego de analizar cómo son las cosas en la realidad y si fuera necesario, se propondrán algunas alternativas factibles para lograr que, desde algún lugar, las cosas comiencen a mejorar hasta lograr el cambio absoluto que permita constituir a la contabilidad gubernamental como un completo elemento que posibilite la rendición de cuentas.

Además, esta investigación es importante debido a que si bien el criterio de reconocimiento de las transacciones en la contabilidad gubernamental ha sido un tema de interés creciente a nivel mundial, como explica Hauque (en su trabajo sobre los recursos y costos tributarios) (2014), desde 1993, con la adopción del Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas y del Manual de Balanza de Pagos del Fondo Monetario Internacional del criterio del devengado en forma generalizada, todavía se están generando los primeros aportes significativos. En el contexto argentino, más allá de que la Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (1992) establece el criterio de devengado para la contabilidad del gobierno nacional a partir de sus artículos 85 y 86² y con la separación e integración de la contabilidad y el presupuesto, la

² ARTÍCULO 85.- El sistema de contabilidad gubernamental está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valuar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas.

ARTÍCULO 86.- Será objeto del sistema de contabilidad gubernamental:

a) Registrar sistemáticamente todas las transacciones que produzcan y afecten la situación económico-financiera de las jurisdicciones y entidades (1992:67)

primera Recomendación Técnica (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas; 2008) para el Sector Público que aboga por este tema surgió en el año 2008. En el ámbito municipal también es reciente el tema. Prueba de esto es el Decreto Reglamentario de la Ley Orgánica de las Municipalidades, denominado Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal (RAFAM), de la Provincia de Buenos Aires, emitido en el año 2000, donde recién se expuso esta problemática y un intento por abordarla de la mejor manera posible.

Para complementar este elemento de mayor interés en el criterio de reconocimiento de las transacciones, debemos destacar y exponer también como motivo de la relevancia del trabajo, el interés creciente en la rendición de cuentas que aquí se busca fortalecer. Esto lo podemos observar en la Declaración Sobre Gobierno Abierto (Alianza para el Gobierno Abierto; 2011), en la que 70 países (en la actualidad) reconocen la necesidad de que los gobiernos provean mayor y mejor información a los ciudadanos y asumen el compromiso de hacerlo, así como de realizar acciones tendientes a dicho logro, como aplicar altos estándares de integridad y aumentar el acceso a las nuevas tecnologías para la apertura y rendición de cuentas.

1.5 Metodología de investigación

Como se expuso anteriormente, este trabajo se focalizará en describir y analizar los procesos de registración de determinados recursos llevados a cabo por la Contaduría de la Municipalidad de Salto. Para ello, se presentarán y analizarán cuatro recursos con que cuenta dicho municipio con el objetivo de comparar sus métodos de registración contable. Una vez llevada a cabo esta tarea, se intentará ofrecer posibles mejoras a dichos métodos, a la luz de la bibliografía presentada oportunamente en el marco teórico.

Por lo planteado, esta investigación constituye un estudio principalmente descriptivo. Esto se debe a que se utiliza el cuerpo de conocimiento disponible (con las limitaciones existentes) para describir una situación o un evento (Hernández Sampieri, Fernández Collado y Baptista; 1998), es decir, se especifican las propiedades importantes de determinado evento. En este caso, la situación estará constituida por la registración contable de un conjunto de recursos

de la Municipalidad de Salto. De esta manera, se procederá a su caracterización para, posteriormente, poder abordar algunas conclusiones que abarquen puntos de mejora para la situación en cuestión.

El enfoque de esta investigación será puramente cualitativo. Todo el trabajo realizado se enfocará en profundizar el conocimiento de cuatro ingresos municipales, sin pretender generalizar los resultados obtenidos al universo de ingresos. Solo se buscará conocer los casos presentados para luego extraer conclusiones referidas a ellos en particular.

Una vez presentado el tipo de investigación y de análisis llevados a cabo, es necesario expresar el objeto de estudio, es decir, qué o quiénes van a ser medidos (Hernández Sampieri, Fernández Collado y Baptista; 1998). En el trabajo en cuestión se trata de “qué” y son los recursos del Municipio de Salto. Por lo tanto estos representan la unidad de análisis. Se optó por este Municipio debido al acceso a la información pertinente para llevar a cabo la investigación. Definido esto, procederemos a delimitar la población estudiada, estableciendo los denominados parámetros muestrales, que constituyen las especificaciones que deben cumplir los sujetos de estudio. Los recursos incluidos en el análisis deben formar parte del presupuesto anual elaborado por el municipio, así como de su contabilidad y ejecución presupuestaria. Además, deben provenir de obligaciones de pago de los ciudadanos. A su vez, deben estar regulados en la correspondiente ordenanza (sea impositiva o la que corresponda) y bajo la órbita municipal plenamente. Requisito fundamental es que se pueda acceder a información sobre los recursos seleccionados. De esta manera se limitará el estudio a un conjunto de recursos municipales que cumplan con estas condiciones. Consiguientemente, para decidir los casos de estudio se utilizará una muestra no probabilística, definida como aquella en la que “la elección de los elementos no depende de la probabilidad, sino de causas relacionadas con las características del investigador o del que hace la muestra” (Hernández Sampieri, Fernández Collado y Baptista; 1998:263). Es útil en nuestro caso debido a que lo que se busca es el análisis de determinados objetos ya planteados en el problema. Por todo lo dicho, procederemos a un estudio de casos donde estos estarán representados por la tasa por conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal, la tasa por inspección de seguridad e higiene, el ingreso por acarreo y estadía vehicular y el ingreso por venta de maquinarias y equipos.

Para concluir con esta sección indicaremos el tipo de información utilizada en este trabajo y la forma de recolectar los datos necesarios para la investigación. En referencia al tipo de investigación se trabajará con fuentes primarias (siendo estas aquellas que proporcionan datos de primera mano) como son las entrevistas al contador de la localidad de Salto. En el marco teórico de este trabajo, a su vez, se incluyen libros y publicaciones de autores reconocidos en materia de contabilidad gubernamental, normativas profesionales nacionales e internacionales (RTSPs y NICSPs) así como el Manual de Aplicación del Sistema de Contabilidad del RAFAM (Equipo de trabajo del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires; 2001), y legislación vinculada al tema, de orden nacional, provincial y municipal. Además, se considera la ejecución presupuestaria de recursos de la localidad de Salto, desde el 2 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2015 (Ver Anexo 1). Todo esto constituye fuentes secundarias de información. Para obtener los datos necesarios para este trabajo utilizaremos dos formas de recolección de datos. En primer lugar, acudiremos a archivos de Internet, legislación en papel obtenida en el Municipio bajo análisis o libros de la biblioteca de la Universidad de San Andrés; en segundo lugar, para tener más certeza sobre lo que en la realidad sucede, mantendremos contacto a través de mails continuos con uno de los contadores de la Municipalidad de Salto: Daniel Atencio³.

Universidad de
San Andrés

³Daniel Atencio es el contador encargado, junto a Martín Zuiviliva, de la Oficina de Contaduría del municipio de Salto (Bs. As.).

2. Marco teórico

En este apartado desarrollaremos las fuentes que servirán para el análisis a realizar y, como ya mencionamos al presentar el trabajo, dejaremos en claro lo que se entiende por algunos conceptos clave necesarios.

2.1 Marco normativo

2.1.1 Legislación nacional

A nivel nacional, desde 1992 rige la Ley 24.156 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional que estableció, a diferencia de lo que se venía haciendo hasta ese momento, el criterio del devengado para la contabilidad gubernamental del Sector Público Nacional (sin alcanzar a los Sectores Públicos Provincial y Municipal) a diferencia de la base caja con que la contabilidad registraba las transacciones hasta ese entonces.

Esto lo hace principalmente a través de los artículos 85 y 86 (ver nota al pie 2) donde explica que la contabilidad deberá registrar todas las transacciones que afecten o puedan afectar el patrimonio del ente, hecho únicamente posible a través del criterio mencionado y mediante la independencia e integración de los sistemas de contabilidad y presupuesto.

Por su parte, el artículo 94 de esta normativa y su reglamentación en el decreto 1344/2007 expresan que se le enviará a la Contaduría General de la Nación (CGN) información referente al Sector Público Provincial y Municipal con el objeto de implantar en ellas el sistema de información financiera que la CGN desarrolle. De esta manera, puede entenderse, así sea una simple insinuación, como una referencia a la extensión de lo normado a dichas jurisdicciones.

Por su parte, la resolución de la Secretaría de Hacienda N° 25/95 aprueba las Normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para el Sector Público Nacional. El principio N° 5 de reconocimiento de las transacciones establece que los hechos económicos-financieros deben reconocerse, a través de las registraciones contables, en el momento en el que se devengan. A su vez, las Normas explicitan las cualidades de los elementos de los Estados Contables de la Administración Pública Nacional. En tal sentido, cuando se refieren a los recursos,

explican que su reconocimiento y registro se produce sobre la base del devengado tal como lo establece el principio N° 5 de la misma resolución.

A pesar de esto y como volveremos a marcar más adelante, en los Estados Contables de la Administración Central de la Nación se puede leer una nota que establece que los recursos tributarios se reconocen cuando se produce su cobro en las cuentas bancarias, ya que el momento del devengado es concomitante con el del percibido. Esta aseveración va en dirección contraria a todo lo planteado por la normativa arriba presentada.

2.1.2 Legislación provincial y/o vinculada a los Municipios

Este ítem expresará lo que establece la normativa provincial en cuanto a los registros y sistemas contables propios y de los municipios, así como el cuerpo legal que respalda la potestad tributaria municipal y aquellas ordenanzas en que se reglamentan los recursos tratados.

2.1.2.1 Sistemas y registros contables

En forma similar a lo que ocurre a nivel nacional, la Ley 13.767 de Administración Financiera y del Sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial de la Provincia de Buenos Aires establece, por medio de sus artículos 84 y 85⁴, iguales lineamientos que la Ley Nacional 24.156. A su vez, también deja ver la introducción del devengado a partir de la independencia de los sistemas de contabilidad y presupuesto y su integración.

Sin embargo, es notoria la diferencia temporal entre la sanción de una y otra, ya que la legislación provincial data de 2007, es decir, 15 años después de sancionada la nacional.

Para el ámbito municipal se sancionó, en el año 2000, el Decreto Reglamentario de la Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires, denominado Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal. De acuerdo a la Ley Orgánica de las Municipalidades (1958) el Intendente del Municipio se encargará de hacer llevar la contabilidad a la Dirección

⁴“ARTICULO 84.- El Subsistema de Contabilidad Gubernamental está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio del Estado Provincial.

ARTICULO 85.- Será objeto del Subsistema de Contabilidad Gubernamental:

a) Registrar sistemáticamente las transacciones que produzcan y afecten la situación económica financiera de las Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial y de las entidades” (2007; 17)

pertinente, de manera que refleje fielmente la situación patrimonial y financiera de la Municipalidad. Para que ese mandato tenga sentido en forma estricta, el decreto del año 2000 estableció, entre otros aspectos, el criterio del devengado para la registración de todas las transacciones en los Municipios de la Provincia de Buenos Aires. De este modo se reglamentaba el criterio del devengado en el ámbito del Sector Público Municipal de la Provincia de Buenos Aires.

En los artículos 31 y 35 de las Disposiciones de la Administración Financiera de los Recursos Reales y Físicos para los Municipios Pilotos del Decreto Reglamentario aquí tratado se establecen los mismos lineamientos que las leyes de administración financiera respectivas imponen para el sector público provincial (de la Provincia de Buenos Aires) y nacional. Además, en el artículo 40 se explica que, “los recursos se devengan cuando, por una relación jurídica, se establece un derecho de cobro a favor de la Administración Municipal y, simultáneamente, una obligación de pago por parte de personas físicas o jurídicas” (2000: 15)

Precisamente el Manual que explica la aplicación del sistema de contabilidad de este decreto establece los momentos en que se reconocen cada una de las cuentas de la contabilidad municipal. Dicho documento determina que los ingresos no tributarios (dentro de los que se encuadran las dos tasas bajo análisis y el ingreso por acarreo y estadía vehicular) se registran cuando se liquidan. Por su parte, para las ventas de bienes y servicios en general de la Administración Pública, el Manual determina que se acredita “el monto total de los ingresos provenientes de las ventas de bienes y servicios devengados en el ejercicio” (2001:143). En ambos casos se trata de un registro con el criterio del devengado, especificándose en el primero el momento en el que este se produce.

Por último, este mismo manual establece que la contabilidad debe reconocer todas las transacciones y no solo aquellas que entrañen movimientos monetarios, fortaleciendo la idea de que el criterio a utilizar debe ser el del devengado.

2.1.2.2 Potestad tributaria municipal

Antes de analizar el origen de los recursos objeto de estudio en este trabajo, se cree conveniente presentar el marco legal que sustenta la potestad de los municipios de la Provincia de Buenos Aires de establecer tributos, lo que hace posible el surgimiento de dos de los recursos aquí estudiados, a saber, las dos tasas.

En primer lugar, la Constitución de la Provincia de Buenos Aires (1994) en su artículo 193, tratando el régimen municipal, establece el modo en que se debe sancionar “todo aumento o creación de impuestos o contribución de mejoras”. De esta manera, así sea de este modo indirecto se les reconoce a los municipios, por parte de la Provincia de Buenos Aires, potestad tributaria.

En segundo término, la Ley Orgánica de Municipalidades (1958) confirma dicho mandato de la Constitución en su artículo 29⁵ y, en el artículo 226 detalla cuáles pueden ser los recursos municipales (impuestos, tasas, derechos, licencias, contribuciones, retribuciones de servicio y rentas) que dichos entes pueden establecer (Ver Anexo 2), explicando en el artículo siguiente que el término “Impuestos” utilizado es genérico y “comprende todas las contribuciones, tasas, derechos y demás obligaciones (...) respetando los límites establecidos en esta ley y los principios generales de la Constitución” (1958: 58).

Llegados a este punto es para destacar que de acuerdo a la Ley N° 10.559 de Coparticipación Municipal de la Provincia de Buenos Aires (1987), los municipios no pueden establecer gravámenes que se determinen sobre los ingresos Brutos, Netos, gastos o inversiones de la industria, el comercio y los servicios, salvo que se trate de ciertas tasas especificadas en dicho artículo. Entre ellas, se encuentra la Tasa por inspección de seguridad e higiene, aquí bajo análisis.

Sin embargo, como explica Simeone (2014) las facultades tributarias de los Municipios se ven limitadas por tres cuerpos normativos como ser: la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos Nacionales (1988), el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (1993) y el Convenio Multilateral (1978).

La Ley de Coparticipación Federal establece, en su artículo 9, la obligación de las provincias y municipios, a cambio de recibir las transferencias correspondientes a los impuestos determinados, de no establecer gravámenes análogos a los coparticipados. A su vez, explica que la obligación precedente no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.

Por su parte, el Pacto antes mencionado determina en su letra el compromiso de las provincias de no crear tributos análogos a los coparticipados y la prohibición de imponer tasas sin el efectivo servicio como contraprestación.

⁵“ARTICULO 29°: Corresponde al Concejo sancionar las Ordenanzas Impositivas y la determinación de los recursos y gastos de la Municipalidad. Las Ordenanzas Impositivas que dispongan aumentos o creación de impuestos o contribuciones de mejoras, deberán ser sancionadas en la forma determinada por el artículo 193° inciso 2) (*), de la Constitución de la Provincia, a cuyo efecto se cumplirán las siguientes normas.” (1994:10)

Por último, el artículo 35 del Convenio Multilateral, cuyo objetivo primordial es evitar la doble imposición provincial y que este artículo es el único en el que se refiere a los Municipios, explicita que en el caso de que los Municipios puedan gravar alguna actividad sujeta a su régimen, solo podrán hacerlo respecto de la parte que se le atribuya al fisco provincial correspondiente a dicha jurisdicción.

Asimismo, se destaca que dicho artículo explica que, en los casos permitidos de gravámenes que se determinan sobre algunas de las bases mencionadas, estas se establecerán de acuerdo a lo expuesto en el artículo 35 del Convenio Multilateral. Este cuerpo normativo, cuya función primordial es evitar la doble imposición provincial, hace mención en dicho artículo a los Municipios, explicando que no podrán gravar más que lo gravado por la provincia en concepto de ingresos brutos, y que, en caso de corresponder el tributo a más de un municipio, se utilizarán las mismas bases establecidas en dicho Convenio para dividir la base imponible en los casos provinciales.

2.1.2.3 Origen de los recursos analizados

Como ya se ha mencionado, los recursos analizados en este trabajo son los provenientes de la tasa por inspección de seguridad e higiene, de la tasa por conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal, del acarreo y estadía vehicular y de la venta de maquinarias y equipos.

En cuanto a las dos tasas y el acarreo y estadía vehicular, tienen origen y se rigen por las ordenanzas anuales fiscal e impositiva. La primera establece los lineamientos generales en materia de recaudación municipal y enumera las tasas, derechos y demás contribuciones a que tiene derecho el municipio, con sus características básicas. La ordenanza impositiva explica detalladamente las características y elementos de todos los recursos estatales establecidos en la ordenanza fiscal, a saber: hecho imponible, materia imponible, contribuyentes, vencimiento, pago, alícuota, exclusiones, exenciones, etc.

Por su parte, la venta de maquinarias y equipos no son creados por la ordenanza impositiva pero sí requieren aprobación del órgano legislativo municipal para su concreción.

Llegados a este punto definiremos lo que se entiende por “tasa”, para lo que procedemos a citar al Dr. Héctor Villegas quien la considera como “un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente

a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente” (2001:90).

Como se explicará más adelante cuando se defina el concepto de “recurso”, este tributo puede considerarse como un ingreso con contraprestación o, bajo ciertas circunstancias, sin contraprestación.

2.1.3 Normativa profesional

2.1.3.1 Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSPs)

En el ámbito internacional, y entendiendo la necesidad de contar con información comparable de todos los países, la Federación Internacional de Contadores (*IFAC*, por sus siglas en inglés) ha desarrollado, a través del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (CNICSP o IPSASB por sus siglas en inglés) las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSPs) basadas en el criterio de acumulación y que están en convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), del sector privado, respetando las características del sector público. El objetivo es no solo contar con información comparable por parte de los diferentes países sino también incrementar la transparencia y disminuir la corrupción por presentar informes más representativos de la realidad.

En esta dirección, el Marco Conceptual (CNICSP; 2013) de este cuerpo normativo y la NICSP N°1 (CNICSP; 2000) establecen que las transacciones y otros sucesos se reconocen cuando ocurren, fortaleciendo la idea de normas basadas en el criterio de acumulación.

A su vez, y específicamente vinculado al tema en cuestión, la NICSP N° 23: Ingresos de transacciones sin contraprestación (Impuestos y Transferencias) (CNICSP; 2006) explica que el activo por impuestos (en este caso sería por las tasas bajo análisis si se opta por esta alternativa, como se verá más adelante) debe reconocerse cuando ocurra el hecho imponible y pueda medirse con fiabilidad el valor, fortaleciendo así el criterio del devengado.

Por su parte, la NICSP N° 9: Ingresos ordinarios/recursos por transacciones con contraprestación (CNICSP; 2001) establece que estos recursos deben

reconocerse, siempre que puedan medirse fiablemente, en la medida en que son prestados, con relación a su grado de terminación. Esta es útil no solo para la venta y el acarreo y estadía vehicular, sino también para las tasas, si se decide adoptar esta normativa para tratarlas.

2.1.3.2 Recomendaciones Técnicas para el Sector Público (RTSP)

En el marco de Argentina, el cuerpo normativo que está desarrollando la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) identifica a cada norma bajo la denominación de “Recomendación Técnica”. Dicho marco establece al devengado como el criterio de registración contable de las transacciones.

Particularmente, la RTSP N° 1 (FACPCE; 2008), que trata sobre los aspectos generales de la información financiera establece que las transacciones se reconocen en el período en el que ocurren, con independencia de los flujos de fondos. De esta manera se aboga nuevamente por la aplicación del criterio del devengado en la información, en este caso, del Estado argentino.

2.2 Conceptos relevantes

2.2.1 Devengado y percibido

De acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público N° 1, el devengado es el “método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente)” (CNICSP; 2000:6). Por su parte, el criterio del percibido es el que implica registrar dichos hechos cuando generan entradas o salidas de dinero. De esta manera, estos son los dos criterios que pueden utilizarse a la hora de registrar contablemente los recursos por parte del gobierno (a cualquier nivel).

2.2.2 Recursos

De acuerdo al Manual de Aplicación del Decreto Reglamentario de la Ley Orgánica de Municipalidades, se entiende por recursos a “los diversos ingresos que se obtienen a través de la gestión corriente del Ente y representan entradas derivados de la potestad del estado de establecer gravámenes, contribuciones,

tasas, regalías y otros conceptos análogos, de la venta de bienes y servicios, de las rentas de la propiedad, transferencias y contribuciones percibidas” (Equipo de trabajo del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires;2001: 31).

Llegados a este punto es necesario aclarar que a lo largo del trabajo, cuando se presentan cuestiones referentes a “recursos tributarios”, sus conclusiones tienen validez también para los recursos provenientes de tasas y/o derechos, como ser la tasa por inspección de seguridad e higiene y la vinculada a la red vial (a pesar de ser clasificados como ingresos no tributarios, como se observa en el anexo 1) debido a que “los recursos tributarios son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio” (Jarach; 1996: 232). De esta manera, las tasas quedan bajo esta clasificación al cumplir con dichas características.

Aclarado esto, las tasas en la actualidad pueden considerarse como ingresos sin contraprestación o, como explica Villegas (2001), como tributos con un hecho generador que tiene que ver con una actividad inherente a la soberanía del Estado, que se vincula directamente con el contribuyente y que es divisible. Se trata de ingresos tributarios con contraprestación, tal como también los presenta Las Heras (2008). Tanto en un caso como en otro tienen validez para ellas las conclusiones aquí realizadas para los recursos tributarios en general.

Debido a esta doble clasificación toman relevancia la NICSP N° 9 (para los cuatro recursos analizados, siempre que se considere a las tasas como ingresos con contraprestación) que trata los ingresos con contraprestación, pero también la NICSP N° 23, que trata los ingresos sin contraprestación, incluyendo allí a los impuestos que tienen naturaleza similar a las tasas. Por esto último es que, en los casos de las tasas, también podría considerarse esta última norma, se las defina como se las defina en cuanto a la contraprestación, porque, más allá de tener contraprestación o no, tienen todos los elementos de aquellos ingresos tratados en dicha normativa. De tal modo, al analizar las dos tasas aquí estudiadas plantearemos para cada caso cuál sería su mejor encuadramiento y también su mejor práctica contable, con la adecuada justificación.

Que las tasas puedan clasificarse como ingresos con o sin contraprestación se debe a dos causas principalmente. Por un lado, debido a los excesos municipales

en cuanto a su potestad tributaria⁶, estableciendo muchas veces impuestos bajo la denominación de tasas, y excediendo sus potestades tributarias, ya que su facultad de establecimiento de impuestos es mínima, como se analizó en el título correspondiente a la potestad tributaria municipal. Por otra parte, porque como explica Jarach, “hay autores y jurisprudencia y no falta tampoco la posición adoptada expresamente por alguna legislación” (1996:239) que consideran que no es necesaria la real prestación del servicio para que exista tasa, sino que basta con la organización de este que potencialmente pueda afectar al sujeto. Sin estos dos fundamentos, como plantean Villegas y Las Heras, todas las tasas serían ingresos con contraprestación. Sin embargo esto no ocurre en la realidad y por esto es que muchas veces nos encontramos, bajo la categoría de tasas, a ingresos sin contraprestación, que es lo que hace que en este punto aclaremos que no hay que descartar la inclusión de algunas tasas en esta categoría.

También estableceremos, en la sección de los resultados, a qué rubro de ingresos corresponden los dos recursos analizados que no son tasas así como sus mejores prácticas.

2.2.3 Rendición de cuentas

En lo sustancial, la rendición de cuentas posibilita conocer el grado de cumplimiento de la responsabilidad propia de uno o varios funcionarios por determinados actos generados a través del ejercicio de su cargo. En el marco que nos interesa, implica la obligación que tienen los integrantes del gobierno de informar a los ciudadanos sobre los recursos que le fueron asignados para cumplir con sus actividades. De este modo, la contabilidad, en particular la del sector público, es la que permite lograr este objetivo.

En el marco contable, dicha rendición es uno de los objetivos de la presentación de estados financieros en los gobiernos, según lo establece el marco conceptual de la Recomendación Técnica para el Sector Público N° 1 (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas; 2008). De esta manera podemos inferir que, en este ámbito, el término hace referencia a la acción de informar a los ciudadanos qué se ha hecho en materia de gestión del estado a

⁶Para mayor información sobre el tema véase “Análisis de litigios en materia de tasas municipales por inspección de seguridad e higiene” (Simeone; 2014)

lo largo del año en cuestión, detallando recursos, gastos, activos, pasivos y patrimonio.

Por su parte, el Marco Conceptual de las NICSP (CNICSP; 2013), en su capítulo sobre los objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general establece que el objetivo de la información financiera de las entidades del sector público es ofrecer información confiable para los usuarios a efectos de la toma de decisiones y la rendición de cuentas. La normativa continúa explicando que estos usuarios a quienes se debe rendir cuentas son quienes suministran recursos al sector público y quienes reciben servicios de este. Para finalizar, se explica que para cumplir con la rendición de cuentas, los gobiernos y otras entidades del sector público deben brindar información sobre la gestión de los recursos que les han confiado para la prestación de servicios y su cumplimiento con la legislación que regula dicha prestación.

A su vez, esta responsabilidad de los gobiernos se expone también en la Ley Orgánica de las Municipalidades (1958) de la provincia de Buenos Aires, así como en su Decreto Reglamentario (RAFAM; 2000).

2.2.4 Contabilidad gubernamental

Fortaleciendo nuestra idea inicial sobre que la contabilidad gubernamental tiene como objetivo primordial la rendición de cuentas hacia la ciudadanía, Colombo la define como sigue:

“la rama de la contabilidad cuya función y alcance es la de integrar, registrar y analizar los datos que surgen de las transacciones económico-financieras del Estado y sus entes con destino a los administradores, inversores y demás usuarios y grupos interesados y que requieren una adecuada información, confiable y transparente, basada en normas contables generalmente aceptadas para el sector público, para garantizar la toma de decisiones y la rendición de cuentas a la ciudadanía”.⁷

Como se observa, es sumamente necesario que los lineamientos de esta disciplina permitan lograr dicha rendición de cuentas ya que es una de sus funciones principales.

⁷Cont. Néstor Colombo, Investigador Gubernamental (encuestado, 16 de agosto, 2016).

2.2.5 Contabilidad gubernamental y contabilidad privada

No son muchos los trabajos que tratan el tema de contabilidad gubernamental y la necesidad de que refleje la información de la forma más cercana a la realidad posible. Entre los existentes, Hauque y Di Russo Porrero (2013) consideran que es necesario que la micro y la macro-contabilidad converjan, ya que esta última debe ser una verdadera “cartografía” de los hechos económicos para lo cual necesita acercarse a la contabilidad privada. Estos autores explican claramente que así como “los mapas de los cartógrafos buscan brindar información útil a viajeros y navegantes, (...) los informes contables deben brindar información útil para quienes toman decisiones a todos los niveles” (Di Russo Porrero y Hauque; 2013: 61). Consideran que la contabilidad gubernamental debe llegar a ser un “Google maps” de los flujos y stock de los valores económicos.

2.2.6 Contabilidad gubernamental en Argentina

En el plano netamente argentino, Carmen Giachino de Palladino, en su trabajo para la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) denominado *The Governmental Accounting System* (2004), presenta un desarrollo de la evolución del sistema de contabilidad gubernamental en Argentina desde sus orígenes en 1859 con la adopción del criterio de caja, hasta la reforma de la Administración Financiera con la ley 24.156 de 1992 que trajo consigo la adopción del criterio del devengado (al menos en la letra de la ley).

En dicho trabajo se exponen los antecedentes de la contabilidad del gobierno argentino a lo largo del tiempo, para luego entrar en detalle en la situación actual proveniente de la ley arriba mencionada de reforma de la Administración Financiera. Allí se presenta la situación actual de las provincias y municipios y su compromiso de ir acercándose a este mandato de la ley, al que al momento del texto solo La Rioja lo hacía.

En este punto hacemos un paréntesis para mencionar un hecho que se vincula con la afirmación recién presentada y la investigación que aquí se desarrolla: la adopción por parte de los municipios bonaerenses del decreto N° 2980/00 que establece la Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal (RAFAM). En su Manual de Aplicación referido al sistema de contabilidad puede leerse:

El principio rector que se aplica a la contabilidad es que todas las transacciones con efecto económico-financiero deben quedar computadas, es decir, tienen que registrarse no solo aquellas operaciones que entrañen movimientos financieros o monetarios, sino también las transacciones no monetarias, tales como las depreciaciones de los bienes de uso. (2001:5)

Volviendo al trabajo, este culmina su desarrollo con los principales aspectos del sistema contable del gobierno argentino y las principales falencias detectadas.

La autora concluye con la necesidad de poner mayor énfasis en la contabilidad para que registre adecuadamente las transacciones, de modo de ofrecer información más transparente sobre el sector público. Para esto sostiene que, entre otras mejoras, es necesario registrar todas las transacciones y eventos económicos sobre la base del devengado.

2.2.7 Registro de recursos tributarios en Argentina

Luego de presentar el interés general en desarrollar una contabilidad basada en el método del devengado, es necesario destacar nuevamente la voz del Dr. Hauque (2007), quien plantea ahora la necesidad de llevar la registración de los recursos tributarios del método de caja al de devengado. Con este objetivo es que presenta tres posibles momentos como son el de la generación del hecho imponible, el de la determinación impositiva o el del cobro del tributo, y explica que, a su juicio, el más adecuado es la de la generación del hecho imponible. Este momento de registro concuerda con el establecido para las tasas por la NICSP N° 23 (CNICSP; 2006).

A pesar de esto, en nuestro país, a nivel nacional, los ingresos tributarios se registran a través del método caja. Esto puede observarse a través de la nota a los Estados Contables de la Administración Central del 2014 que reza:

En ese contexto, existen recursos, como es el caso de los ingresos tributarios, cuya medición objetiva sólo resulta factible cuando se verifica la acreditación en las cuentas bancarias correspondientes, hecho que a ese momento permite medir con certeza la variación del patrimonio.

En la actualidad y conforme a los sistemas vigentes en el Sector Público, los recursos se devengan y registran en el momento en que éstos pueden ser medidos en forma objetiva y, para los casos en que ello sucede cuando se recauda, el momento del devengado es concomitante con el del percibido (Cuenta de Inversión, 2014).

3. Resultados

3.1 Descripción de los recursos bajo análisis

En este apartado describiremos los aspectos principales de los cuatro recursos objeto de estudio de este trabajo. Lo que se pretende es resaltar las principales diferencias de los recursos, así como sus aspectos más relevantes para el análisis llevado a cabo.

3.1.1 Tasa por inspección de seguridad e higiene

Tal como establece la ordenanza fiscal en su título referido a esta tasa:

el hecho imponible estará constituido por los Servicios de Inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene en locales, establecimientos u oficinas donde se desarrollan actividades sujetas al Poder de Policía Municipal, como las comerciales, industrias, de locación de bienes, obras y servicios, de oficios, negocios o cualquier otra actividad de características similares a las enunciadas precedentemente, a título oneroso, lucrativas o no realizadas en forma habitual, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas(2016:29)

Así se observa que cumple con la definición que la misma ordenanza, en su parte general, plantea para el concepto de hecho imponible, entendiéndolo como “la prestación efectiva o potencial de una actividad o servicio de interés público que efectúa la Municipalidad, como así también la organización por esta de una estructura operativa destinada a ese fin” (2016:2)

Uno de los aspectos más relevantes a la hora de determinar la posibilidad de realizar un registro contable confiable y oportuno es el de la base imponible. En este caso, esta está constituida por los ingresos brutos (gravados o exentos) de actividades producidas o generadas por el contribuyente, del ejercicio fiscal correspondiente a dos años previos al del ejercicio en cuestión. A su vez, esta ordenanza establece que, en caso de no presentación de la declaración jurada de ingresos brutos que determina la base imponible, se tomará lo que surja de la última declaración jurada presentada, incrementada en un 50%.

La alícuota general de esta tasa para el ejercicio 2016 según lo establece la ordenanza impositiva de Salto es del 4 por mil. Sin perjuicio de ello, dicha normativa determina una serie de mínimos y máximos para actividades

específicas, desarrollados en 8 incisos, de los cuales vale la pena resaltar que, en términos generales, el valor mensual a abonar no podrá ser inferior a \$125 ni el valor anual mayor a \$7 millones.

Por su parte, los contribuyentes y responsables son las personas físicas, jurídicas o sucesiones indivisas que realicen las actividades que se enumeran en el hecho imponible. En caso de poseer más de un establecimiento, explica la ordenanza, se computarán los ingresos brutos de ambos o el de la casa central si se supera el tope que establece la ordenanza impositiva y, en caso de desarrollar dos actividades en un mismo local con distinto tratamiento fiscal, se someterá al contribuyente al tratamiento más gravoso.

Otro aspecto relevante para el análisis aquí llevado a cabo es el período de pago que determina, a su vez, el de facturación. En este caso, la ordenanza fiscal establece que el pago de esta tasa será en forma mensual (Ver Anexo 3).

De acuerdo al Documento de Trabajo del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires denominado “Los sistemas tributarios municipales de la provincia de Buenos Aires” (2012) surge que esta tasa es la más importante, mayormente, en los municipios de perfil industrial.

Por último, retomamos la discusión planteada en el marco teórico sobre la clasificación de las tasas. Como se mencionó oportunamente, las tasas pueden ser consideradas un ingreso con contraprestación, como las consideran Las Heras (2008) y Villegas (2001), o sin contraprestación, ya sea por el argumento expuesto por Simeone (2014) o por el presentado por Jarach (1996). La idea de Jarach y de otros autores que consideran que existe tasa, también, aunque no haya prestación efectiva de servicio, se ve respaldada por la definición de “hecho imponible” de la Ordenanza Fiscal del Municipio de Salto (2016) donde se explicita “la prestación efectiva o potencial (...), como así también la organización por esta de una estructura” (2016:2) (el subrayado es propio).

En este caso, consideramos que estamos frente a un ingreso sin contraprestación en el sentido de lo planteado por Dino Jarach, ya que la retribución que paga el contribuyente no es por una prestación efectiva, sino más bien por un servicio potencial o por la organización de este. El servicio de inspección que la ordenanza plantea como hecho imponible ocurre esporádicamente e incluso no todos los que la pagan lo han recibido alguna

vez (el pago de la tasa es independiente de la efectiva ocurrencia de él), lo que nos lleva a concluir que en este caso estamos frente a un ingreso sin contraprestación por tratarse de una “tasa sin contraprestación efectiva del servicio al usuario” (Jarach; 1996: 239).

3.1.2 Tasa por reparación, conservación y mejorado de la red vial municipal

El hecho imponible, en este caso, viene dado por los servicios que el nombre de la tasa menciona, para las calles y caminos rurales del Partido de Salto, que se vinculan con el hecho del contribuyente de poseer un inmueble rural.

En cuanto al aspecto relevante que constituye la base imponible, en este caso viene dada por el número de hectáreas de acuerdo al parcelamiento establecido por la Dirección de Catastro de la Provincia de Buenos Aires.

Como se detalla en la ordenanza impositiva, los valores anuales correspondientes al año 2016 son los siguientes:

De 4 a 30 has.: 182,83 por hectárea

De 31 a 90 has.: 196,77 por hectárea

De 91 a 200 has.: 211,33 por hectárea

Desde 201 has.: 231,46 por hectárea.

A su vez, se establece un mínimo anual por parcela equivalente al valor correspondiente a 3 hectáreas.

Los contribuyentes de esta tasa que se detallan en la ordenanza fiscal son los titulares de dominio de los inmuebles, excluidos los nudos propietarios; los usufructuarios; los poseedores a título de dueño. También, son solidariamente responsables los propietarios de los animales cuya producción primaria intensiva se realiza en uno de estos inmuebles, en caso de que difiera de los propietarios del inmueble.

De acuerdo a la ordenanza impositiva, esta tasa se facturará y cobrará en cinco cuotas, cuyos vencimientos establece el ejecutivo (Ver Anexo 4). A su vez permite el pago de una única cuota anual o semestral.

El documento de trabajo del Ministerio de Economía antes mencionado explica que esta tasa la cobran todos los Partidos del Interior de la Provincia y casi ninguno del Conurbano porque está asociada a sistemas tributarios de Municipios

predominantemente agropecuarios. A su vez, como puede observarse en el Mapa N° 4 de dicho trabajo (Ver Anexo 5), en el año 2008 la localidad de Salto se encontraba en el grupo de Municipios con alícuota mayor de toda la provincia, siendo mayor a \$20 en dicho entonces. Para finalizar, el Mapa N° 2 que presenta este documento de trabajo (Ver Anexo 6) nos informa que la tasa por reparación, conservación y mejorado de la red vial municipal era, en el 2008, la principal tasa en términos de porcentaje de recaudación en el Municipio de Salto.

En cuanto a la clasificación explicada en el marco teórico sobre las tasas y ya discutida para la tasa anterior, la posición que volvemos a adoptar en este caso es que se trata de una tasa sin contraprestación efectiva del servicio al usuario. Es decir, consideramos que estamos frente a un ingreso sin contraprestación, por el hecho de que su pago no se corresponde con una prestación efectiva, sea de conservación, reparación o mejorado de los caminos citados, sino, como en el caso de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, con un servicio potencial o una organización de este. También, como en el caso de la tasa antes mencionada, existen contribuyentes que abonar la tasa y no se ven beneficiados por la prestación municipal⁸.

A modo de cierre de la descripción de estas dos tasas, apoyaremos nuestra idea de que se trata de tasas sin contraprestación efectiva del servicio al usuario comparándolas con la tasa por alumbrado, barrido y limpieza que se impone también en el Municipio. En este último caso sí podemos afirmar que estamos ante una tasa con prestación efectiva y, por lo tanto, ante un ingreso con contraprestación, porque efectivamente el pago realizado por el contribuyente tiene como contraprestación la limpieza y el alumbrado de su Municipio. Sin embargo, en los dos casos aquí analizados, puede pasar un tiempo indefinido sin que exista una prestación efectiva de la Administración Pública a favor del contribuyente, y se debe a esto que, para estos dos casos, adoptamos la alternativa que presenta Jarach de considerarlas tasas sin contraprestación efectiva del servicio al usuario y, por lo tanto, ingreso sin contraprestación.

⁸ Para confirmar esta aseveración véase: <http://www.lanacion.com.ar/1760568-un-fuerte-contraste-con-el-resto-de-la-red-vial-provincial>. "Un fuerte contraste con el resto de la red vial provincial", La Nación, 17 de enero de 2015

3.1.3 Acarreo y estadía vehicular

En el caso de este recurso, a pesar de que en la ordenanza fiscal se establece un hecho imponible para él, no estamos hablando de una tasa, como la ejecución presupuestaria del Municipio de Salto deja observar, ya que lo considera en el rubro de “Otros” dentro de la categoría de “Ingresos no Tributarios”. De acuerdo a la ordenanza, el “hecho imponible” es la retención de vehículos en la vía pública (sea por la infracción al Código de Tránsito de la Provincia de Buenos Aires o a las Ordenanzas Municipales).

En este caso se establecen como contribuyentes a los titulares de dominio del vehículo en cuestión, así como solidariamente a aquel que conduce el vehículo al momento de la retención.

Los montos de este ingreso para el año 2016 son \$500 por acarreo de vehículo automotor retenido en la vía pública y \$150 por depósito por día de vehículo automotor y \$20 por depósito por día de moto vehículo.

Un aspecto muy importante es que la obligación de pago comienza, de acuerdo a la ordenanza fiscal del Municipio de Salto, al momento de la retención del vehículo en la vía pública. Desde ese momento existe una obligación para el contribuyente y un derecho para el Municipio.

3.1.4 Venta de maquinarias y equipo

Como fue mencionado en el marco teórico, este recurso no es regulado por las ordenanzas fiscal e impositiva. Consiste, precisamente, en la estricta venta de maquinarias y equipos que son propiedad de la Municipalidad de Salto.

Sus características son, básicamente, las mismas que las de una compra-venta entre privados. La principal diferencia que tiene es que, para su concreción, requiere ciertos pasos administrativos, además de aprobación del cuerpo legislativo de la ciudad. Es decir, comienza con un Expediente Administrativo en el que se exterioriza la intención de venta; posteriormente se procede a la tasación del bien o los bienes en cuestión. Una vez realizado esto, se fija día y hora de subasta de los bienes, al término de la cual el rematador elabora un Informe en el que establece los resultados del proceso. No se debe olvidar que, luego de la tasación mencionada, el Intendente solicita la venta de una “cosa” (que se encuadra en la categoría de “maquinaria y equipo”) al Honorable Concejo

Deliberante y este trata el tema en sesión. De dicho tratamiento surge una respuesta por la afirmativa o por la negativa para dicha venta. En caso de ser esta positiva, recién ahí se procede a seguir con el procedimiento de venta mencionado y a la finalización de este se confecciona un boleto de compra-venta y, en su correspondiente momento, un acta de entrega.

3.2 “Mejores prácticas” en cuanto al devengamiento de los recursos

En este apartado desarrollaremos, en base a lo presentado en el marco teórico y la descripción de los recursos bajo análisis, cuál debería ser, para cada uno de ellos, el procedimiento contable involucrado en su registro. Es decir, expondremos lo que se conoce como “mejores prácticas” para cada uno de los recursos.

Comenzaremos por los dos recursos correspondientes a tasas del Municipio de Salto. La decisión de tratarlos conjuntamente no es azarosa sino que responde a que, como expusimos, consideramos que ambos son ingresos sin contraprestación efectiva de servicio al usuario, por lo que su tratamiento contable “ideal” será el mismo.

Las herramientas que utilizaremos en este punto serán la NICSP N° 23 (CNICSP; 2006) y el trabajo del Dr. Hauque (2007) sobre los recursos tributarios. Si bien no se trata de impuestos, sí hablamos de ingresos sin contraprestación y, debido a la similitud en la estructura entre las tasas y los impuestos, tomaremos lo que ambas fuentes mencionadas explican que debe hacerse con los impuestos en términos contables.

Del análisis de los documentos mencionados surge que, con diferente terminología, ambos presentan tres momentos posibles de reconocimiento y registro de los recursos tributarios. Es decir, tanto la norma como Hauque entienden que el recurso puede reconocerse cuando ocurre el hecho imponible o, en su defecto, con la liquidación del tributo, o en su defecto, con el cobro de este por parte de la Administración Pública. Como explica la Norma Internacional, la decisión depende no solo de la posibilidad de obtener una medición razonable del monto a registrar sino también de la posibilidad de identificar en la realidad el momento de la ocurrencia del hecho imponible.

En los casos en cuestión, teniendo en cuenta como se explicó que estamos frente a un ingreso sin contraprestación efectiva de servicio al usuario, el hecho

imponible, definido conceptualmente en la ordenanza fiscal para todas las tasas, es el potencial ejercicio por parte del Estado del servicio mencionado en cada caso. Es decir, para el caso de la TISH el hecho imponible es el potencial servicio de inspección y en el caso de la RV la potencial conservación, reparación y mejorado de los caminos y calles rurales. Como el lector puede imaginarse, identificar en la realidad el momento en que ocurre “el potencial servicio” es muy dificultoso, por no decir imposible. Es más, podríamos decir que se trata de un hecho imponible continuo. Sea continuo o sea otro el momento, no estamos en condiciones de identificarlo de modo de producir allí su registro. En tal circunstancia, el segundo “ideal” es reconocer y registrar el recurso y su correspondiente crédito al momento de la liquidación del tributo. En el caso de las tasas, como se describió anteriormente, tiene lugar la facturación municipal de estas y su posterior reparto a los contribuyentes. Este momento sí puede identificarse y reconocerse y consideramos que es el que debemos adoptar como mejor práctica en este caso.

Un detalle no menor luego de lo explicado es que, debido a que la facturación ocurre, en ambos casos, dentro del ejercicio al que pertenece el hecho imponible en cuestión (el potencial de servicio), la información no sufre distorsiones como ocurriría si el momento de la liquidación tuviera lugar en un ejercicio posterior al de la ocurrencia del hecho imponible.

Con relación al ingreso por la venta de maquinarias y equipo y debido a que tal como se explicó se trata y se rige por los lineamientos de una compra-venta, tomaremos lo establecido por la NICSP N° 9 (CNICSP; 2001) para determinar su ideal de registro contable.

De acuerdo a dicha norma, los ingresos por ventas deben reconocerse cuando quien vende ha transferido todos los riesgos y ventajas al comprador y no mantiene ningún tipo de control ni implicación en la gestión corriente del ente. A su vez, dice la norma, también es necesario que el monto pueda ser medido fiablemente.

De esta manera, es más que claro que el recurso en cuestión debería ser reconocido por el Municipio cuando se entrega el bien al comprador, siempre que con ese acto se concreten las condiciones mencionadas. Más allá de la documentación que pueda implicar la transacción, el reconocimiento y registro debe producirse con la entrega del bien.

Por último, de la descripción llevada a cabo del ingreso por acarreo y estadía vehicular llegamos a la conclusión que se trata de la prestación de un servicio por parte de la Administración Municipal. Es por esto que para identificar su “mejor práctica” nos remitimos también a la NICSP N° 9, pero al apartado correspondiente a los ingresos por prestación de servicios justamente.

Esta normativa determina que los ingresos por prestación de servicio deben reconocerse siempre que se puedan medir con fiabilidad los montos involucrados y el grado de terminación del servicio y en función a dicho grado. De esta manera, a modo ilustrativo, si el servicio no fue completado en su totalidad deberá reconocerse los ingresos solo por la proporción ya brindada.

En este sentido y considerando que el recurso en cuestión involucra dos acciones del Municipio que se concretan en forma sucesiva, el ingreso debería reconocerse, de acuerdo al ideal, una vez que el vehículo ingresara a la playa correspondiente, y luego, a medida que pasan los días y se mantiene en el depósito. En tal momento sería correcto su reconocimiento y registro, debido a que también se conocería el monto correspondiente por estar fijado en la ordenanza impositiva.

3.3 Criterio contable de registración

Luego de numerosos encuentros y envíos de mails con el contador de la Municipalidad de Salto, pudimos arribar a los datos necesarios para responder a las preguntas planteadas por esta investigación.

Para comenzar a presentar la información que permita concluir en una alternativa a la registración contable actual y mejorar la confiabilidad de la rendición de cuentas en dicho Municipio, se presentarán los criterios establecidos y los utilizados en el registro contable de los ingresos provenientes de acarreo y estadía vehicular, de las ventas de maquinarias y equipos y de las tasas por inspección de seguridad e higiene y por conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal.

En diálogo con Daniel Atencio, el contador arriba mencionado, nos explicó que desde la sanción del decreto RAFAM (2000), los Municipios de la Provincia de Buenos Aires fueron adoptando para su contabilidad, paulatinamente, el criterio del devengado (que este establece, fortalecido a través de su Manual de Aplicación del sistema de contabilidad) en sus transacciones. Vale destacar que, según nos

comentó el contador, al día de hoy no todos los Municipios de la Provincia han adoptado esta Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal, y que, como en el caso de Salto, muchos de los que la han adoptado lo hacen de forma progresiva, por áreas y temas y no de una vez la totalidad de la reforma.

Sin embargo, como nos fue adelantando el entrevistado y luego pudimos corroborar por medio de preguntas y de documentación, más allá de la letra de la norma, la práctica es muy distinta. Esto se refiere a que, si bien en el decreto se establece el uso del criterio del devengado para la registración contable de las transacciones del Municipio, muchas veces la realidad indica otra cosa.

Vale aclarar, en primer término, que como se observa en el marco teórico, para los ingresos no tributarios (TISH, RV y acarreo y estadía vehicular, según la normativa municipal), el Manual de Aplicación del sistema de contabilidad del RAFAM (Equipo de trabajo del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires; 2001) establece su reconocimiento con la liquidación del contribuyente. Es decir, antes de pasar a observar si existe alguna falencia en la práctica de registración contable en cuanto a estos recursos, es necesario destacar que el Manual establece el momento de liquidación como el momento del devengado de los ingresos no tributarios.

Por su parte, la venta de maquinarias y equipos, según lo establece dicho Manual, debe reconocerse al momento del devengado también, sin establecerse un momento específico para su reconocimiento como se hace para los ingresos no tributarios, solo la generalización de devengado. Por lo tanto, debe usarse la definición general que se establece en el Decreto propiamente dicho y que reza: “los recursos se devengan cuando, por una relación jurídica, se establece un derecho de cobro a favor de la Administración Municipal y, simultáneamente, una obligación de pago por parte de personas físicas o jurídicas” (2000:15)

En el caso de las tasas, lo que ocurre en la práctica contable tiene correlato con lo que establece el Manual antes mencionado. De este modo, considerar el devengado con la liquidación al contribuyente permite no sólo reducir la labor de registro sino contar con una fuente de respaldo del mismo, como es la factura de la tasa respectiva.

El circuito es el siguiente: El Departamento de Rentas de la Municipalidad de Salto emite las facturas correspondientes a las dos tasas mencionadas. Acto seguido, el Departamento de Cómputos del Municipio, dependiente del de Rentas,

procede a emitir un informe a ser remitido a la Dirección de Contaduría del Municipio, con los datos de los ingresos facturados (Ver Anexo 7), para su registración. Para finalizar el circuito, a su tiempo los contribuyentes efectúan el pago correspondiente en la Dirección de Tesorería, la cual se encarga de registrar el percibido correspondiente.

De esta manera, para la tasa por inspección de seguridad e higiene, que se factura mensualmente, el registro contable del devengado del recurso se realiza mes a mes, a medida que la facturación tiene lugar. En el caso de la tasa de la red vial, como la facturación es en 5 cuotas mensuales (siendo la última en diciembre) (Ver Anexo 8) el recurso se registra contablemente en esos cinco meses. Más allá de que la ordenanza establezca, para esta tasa, que la facturación se realizará 30 días antes del vencimiento de la cuota, esto no ocurre y la facturación se practica algunos días antes del vencimiento, que en general se produce alrededor del día 15 del mes correspondiente (Ver anexo 4). Por su parte, el Departamento de Cómputos envía a Contaduría el informe para devengar recursos luego de esta facturación y allí tiene lugar la registración contable, realizándose la última registración en el mes de diciembre.

A pesar de que, como se detalló al describir la tasa por conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal, se puede optar por abonarla en una única cuota anual o semestral, no nos introduciremos en el análisis de esa alternativa debido a que, en primer lugar, pretendemos como punto de partida analizar los registros básicos en pos de posibles mejoras (lo que nos lleva a analizar el pago en cinco cuotas); y sumado a esto, de acuerdo a lo informado por el profesional entrevistado, el porcentaje de contribuyentes que utilizan esta alternativa “no es demasiado alto”. (15% del total de los contribuyentes aproximadamente)

De esta manera, si bien los recursos provenientes de obligaciones tributarias son, en general, los más problemáticos, aquí esto se maneja favorablemente, se registran al momento de su devengamiento y permiten alcanzar un nivel adecuado de rendición de cuentas hacia la población con información completa y oportuna.

Distinto es el caso de los ingresos por acarreo y estadía vehicular y de las ventas de maquinarias y equipos.

En el primer caso, también estamos ante la presencia de un ingreso no tributario, para al cual el Manual de Aplicación mencionado establece que se debe

reconocer cuando se devenga y establece a este momento como el de la liquidación. Sin embargo, como pudimos conocer a través del diálogo con el profesional contable del Municipio, este recurso se reconoce cuando se percibe. El proceso implica que la Dirección de Tránsito y Control Urbano informa al Departamento de Rentas sobre los recursos por percibir por este concepto (Ver Anexo 9) cada 15 días; acto seguido Rentas procede a controlar y visar esa liquidación recibida. Con posterioridad a esto, los contribuyentes realizan el pago en la Dirección de Tesorería, hecho que dispara el registro, por parte de esta Dirección, del devengado del recurso primero e inmediatamente del percibido. Este registro es, al menos, llamativo, debido a que se espera hasta percibir el recurso y, en dicho momento, se reconoce en primer lugar un crédito por cobrar como contrapartida del recurso (crédito que en la realidad económica no existe porque ya tuvo lugar el pago, y el crédito que se reconoce es por el monto del pago) e inmediatamente se da de baja el crédito contra un débito en “caja”. Es decir, se reconoce un crédito “simbólico”, porque lo cierto es que al momento de su registro ya ocurrió el pago (Ver Anexo 10).

Por su parte, la venta de maquinarias y equipos, según lo establece dicho Manual, debe reconocerse al momento del devengado también, sin establecerse un momento específico para su reconocimiento como se hace para los ingresos no tributarios, solo la generalización de devengado. Debido a esto es que usamos, como ya mencionamos, la definición general que se establece en el Decreto.

De acuerdo a lo informado por el contador municipal y ya presentado al describir este recurso, el devengado (de acuerdo al Manual de aplicación del sistema de contabilidad del RAFAM) se constituye con la firma del boleto de compra-venta que ocurre en el Municipio en estos casos, que es lo que hace nacer la relación jurídica que genera el derecho de cobro de la Administración Municipal y la obligación de pago del comprador. Este puede ser simultáneo o no al acta de entrega que se constituye al momento de entregar el bien, según nos informó Daniel Atencio. Sin embargo, como también fuimos informados por dicho profesional, en este caso también el recurso se reconoce al momento de su percepción. Esto implica que, recién al recibir el dinero por parte de quien adquiere el bien, se registra la transacción. Es para destacar que, también en este caso, ocurre el reconocimiento del crédito “simbólico” que mencionamos que sucede en el registro del recurso por acarreo y estadía vehicular (Ver Anexo 10).

Resumiendo, la normativa vigente para el Municipio de Salto establece lineamientos acorde a las “mejores prácticas” para el caso de las tasas pero no para el caso del acarreo y estadía vehicular, donde establece su registro con la liquidación y no cuando se presta el servicio, ni para el caso de la venta de maquinarias y equipo, donde determina su reconocimiento con el nacimiento de la relación jurídica y no con la entrega del bien que conlleve la transferencia de sus riesgos y beneficios. Por su parte, los criterios utilizados en la práctica por el municipio de Salto, más allá de la letra de las normas, son el del devengado, para el caso de las tasas analizadas y el del percibido para el caso de acarreo y estadía vehicular y venta de maquinarias. De este modo, solo el registro de las tasas se adecúa a las mejores prácticas en la realidad contable.

3.4 Consecuencias de la utilización de los distintos criterios

Con el objeto de identificar mejoras en la registración contable de los recursos analizados en pos de la rendición de cuentas, se procederá al análisis de las consecuencias (teóricas y prácticas) de la utilización de un criterio u otro de reconocimiento.

3.4.1 Realidad de la información financiera

Uno de los aspectos a analizar a la hora de intentar mejorar la rendición de cuentas que se genera a través de los registros contables es en qué medida estos son un fiel reflejo de lo que acontece en la realidad.

Esto se debe a que para que la información financiera cumpla con la utilidad de ser un instrumento que les permita a los ciudadanos evaluar el accionar de sus gobernantes es necesario que refleje las consecuencias de todo el accionar del gobierno. Si la información refleja solo parcialmente las acciones realizadas por los gobernantes y sus consecuencias, las posibilidades de que sirva para rendir cuentas disminuyen notablemente porque los individuos no podrán llevar a cabo un análisis holístico del desempeño de sus gobernantes, sino uno sesgado por aquella información que el sistema de contabilidad refleja.

De esta manera, es de resaltar que la utilización del criterio del devengado es la que más se ajusta a este fin. Si consideramos que este criterio implica, como expresa el Manual de Aplicación del sistema de contabilidad del RAFAM (Equipo

de trabajo del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires; 2001), que todas las transacciones con efectos económicos-financieros deben quedar computadas, no solo las que entrañen movimientos financieros o monetarios, se puede apreciar que su utilización permitirá la inclusión de todas las acciones y sus consecuencias, cosa que no sucedería si se optara por computar aquellas con efectos monetarios, yendo así por el criterio del percibido.

Por lo expuesto anteriormente, podemos afirmar que en el caso de acarreo y estadía vehicular y en el de venta de maquinarias y equipos, su proceso de registración cuando se percibe el dinero referido a ellas va en contra del fiel reflejo de la realidad. Lo que aquí ocurre es que el derecho de la Administración Pública Municipal de percibir dichos recursos ocurre con anterioridad al efectivo cobro, por lo que correspondería en dicho momento computar el surgimiento de esos derechos si se pretende reflejar fielmente la realidad. De lo contrario, se está “ocultando” información y, por ejemplo, nunca se podrá saber si lo finalmente cobrado es lo que efectivamente correspondía.

Distinto es el caso de lo ocurrido en las dos tasas bajo análisis. Si bien hay quien podría pensar que el hecho de que no se registren cuando se genera el hecho imponible, como plantea Hauque (2007) y la NICSP N° 23 (CNICSP; 2006) como principal alternativa para los tributos, podría implicar que no reflejen fielmente la realidad, considerando que en ambos casos los recursos quedan reconocidos en el ejercicio fiscal correspondiente a la generación del hecho imponible y que se reconoce, en primer lugar, un crédito con su facturación, y luego la percepción cuando esta ocurra, estamos en condiciones de afirmar que el momento utilizado para considerar el devengado es concordante con un fiel reflejo de la realidad.

Consecuentemente, se puede observar que de los cuatro recursos analizados, los dos que utilizan el criterio del percibido para su registración distorsionan el reflejo de la realidad, mientras que los dos que se registran siguiendo el concepto de devengado, más allá de la digresión del momento en el que este se considere, permiten acercar al ciudadano la información real sobre los acontecimientos y sus consecuencias.

A modo de clarificar la afirmación precedente podemos mencionar que, por lo general, el tiempo entre que se genera el derecho de cobro por acarreo y estadía vehicular para el Municipio y se produce el ingreso de dinero, y por lo tanto el registro del recurso, depende de la voluntad de pago de los contribuyentes, lo que

permite inferir que la posibilidad de que la información que se presenta no refleje realmente la situación financiera y patrimonial del Municipio para cada período es absolutamente cierta. Además, para entender mejor lo antes dicho, tiene sentido preguntarse qué ocurriría en caso de que un vehículo nunca fuera retirado de la playa ni reclamado y por lo tanto no se pagara el servicio, como consecuencia de lo cual no se registraría nunca el recurso. En dicho caso, en lugar de reconocer un recurso junto con un crédito y con posterioridad, debido a la evidencia de la no cobrabilidad, dar de baja el crédito contra un resultado negativo, no habría registro alguno. Así no se obtendría información sobre el real desempeño del Municipio.

3.4.2 Reconocimiento de créditos vinculados a los recursos

En el afán de mejorar la rendición de cuentas del municipio estudiado, consideramos que es necesario profundizar el análisis introducido en el apartado anterior sobre el reconocimiento de activos vinculados a los recursos cuando surge el derecho al cobro del mismo por parte de la Administración Pública.

En este sentido, la utilización del criterio del devengado que, como plantea la NICSP N°1 (CNICSP; 2000), implica que las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren, permite el reconocimiento contable de créditos cuando surge un derecho para el acreedor y una obligación para el deudor. Por su parte, si el registro tiene lugar únicamente al momento del cobro, el reconocimiento de créditos desaparece de la contabilidad, precisamente porque estos no implican ingresos de fondos.

Vinculado al apartado anterior, la “mejor práctica” que informa sobre la real situación del ente, es el registro del crédito cuando nace el derecho al cobro del recurso. De hecho, a partir de ese momento, el acreedor posee un activo en términos contables conceptuales, porque, como consecuencia de hechos pasados, es dueño de un bien que generará beneficios económicos futuros, y que puede medirse fiablemente.

De esta manera, en cuanto al reconocimiento de créditos por estos recursos, el uso del devengado lo hace posible, mientras que el del percibido lo imposibilita.

En el ámbito bajo análisis es posible corroborar lo expuesto anteriormente, considerando algunos matices. Tanto la tasa por reparación, conservación y mejorado de la red vial municipal como aquella por inspección de seguridad e higiene, cuyos registros se producen cuando el recurso se devenga (más allá de la

discusión de si el momento considerado es realmente el del devengado, hay una realidad y es que no es el mismo que el del percibido) permiten el reconocimiento de créditos por sus conceptos. Por otro lado, la venta de maquinarias y equipos y el ingreso por acarreo y estadía vehicular solo llevan consigo, con algún matiz que explicaremos, un registro del dinero ingresado a la Administración Municipal (Ver Anexo 10), en ambos casos cuando la Dirección de Tesorería recibe el pago correspondiente. El matiz mencionado se refiere a que, formalmente, tiene lugar el registro de un crédito, pero que se lleva a cabo cuando se percibe el monto correspondiente al recurso y por el valor cobrado. Además, inmediatamente se da de baja contra la entrada de dinero. De esta manera es que este reconocimiento “simbólico” de un crédito no es suficiente para decir que, en el caso de acarreo y estadía vehicular y venta de maquinarias y equipos se reconoce un crédito, en el sentido del análisis realizado. Más bien esta formalidad lleva a incluirlo dentro de la categoría de los registros que no incluyen el reconocimiento de un crédito, más allá de lo que formalmente se haga. Es decir, reconocer un crédito al momento en que se cobra el recurso y por dicho monto, no agrega información útil para incrementar la confiabilidad de la rendición de cuentas que aquí pretendemos, porque no consiste en un crédito real sino en un registro formal.

3.4.3 Nivel de rendición de cuentas

Una vez analizadas las características de los recursos bajo análisis, así como los criterios utilizados para su registro contable y algunas consecuencias que esto genera, llegamos a un punto central de trabajo como es el nivel de rendición de cuentas generado por la utilización de un criterio u otro. Esto es central para identificar cómo es posible mejorar la registración contable de estos recursos en vistas de una mejor rendición de cuentas.

A partir de lo observado en cuanto a la realidad de la información presentada y la posibilidad de reconocer créditos “reales” vinculados a los recursos (influyendo positivamente en el primer ítem), así como luego de toda la información presentada en el marco teórico, no caben dudas que el criterio que mejor permite cumplir el objetivo primero de la disciplina contable, a saber; la rendición de cuentas, es el del devengado.

Tanto en trabajos sobre contabilidad gubernamental en general, como lo es el de Di Russo Porrero y Hauque (2013), como en trabajos sobre contabilidad

gubernamental orientados a un país, como el caso del de Giachino de Palladino (2004) y en las normas legales nacionales y provinciales y profesionales internacionales y nacionales (Ley Nacional 24.156 y sus Decretos Reglamentarios, Ley Provincial 13.767, Ley Orgánica de las Municipalidades y sus Decretos Reglamentarios, NICSPs, RTSPs,) se observa una inclinación rotunda hacia el uso del criterio del devengado para registrar las transacciones contablemente, en detrimento del percibido. Esto no es casual y, como claramente se observa principalmente en el trabajo de Giachino de Palladino, la causa es precisamente que dicha alternativa permite que los gobernantes cuenten con mejor información (más acabada y completa) para la toma de decisiones y, en lo relevante para este trabajo, que los ciudadanos puedan informarse sobre la gestión estatal, de modo que la disciplina contable cumpla así su rol de instrumento de rendición de cuentas.

La explicación de fondo es que el devengado permite computar los recursos (en este caso) de la Administración Pública desde el momento en que ellos ocurren, independientemente del movimiento de fondos que generen. De esta manera, la información presentada a los ciudadanos sobre la situación económica-financiera del Municipio es más adecuada y les permite a estos arribar a conclusiones más acertadas sobre la gestión en cuestión, permitiendo así que la contabilidad ponga en funcionamiento la tan mencionada rendición de cuentas.

3.4.4 Dificultad de registro e incentivos a la utilización del devengado y percibido

Con el objetivo inicial de mejorar la rendición de cuentas del Municipio de Salto analizaremos en este apartado el nivel de dificultad que presenta la utilización de ambos criterios de registro así como los incentivos a la adopción de uno u otro, aspectos que, en algún punto, tienen contacto.

Estos ítems son importantes porque nos permitirán entender posibles resistencias al uso del criterio que, como vimos anteriormente, presenta un mayor nivel de rendición de cuentas que es el del devengado, lo que genera obstáculos para la mejora buscada. Este entendimiento es relevante a la hora de intentar mejorar la rendición de cuentas, para saber donde focalizarse.

En primer lugar se analizará el nivel de dificultad que presentan ambos criterios para la registración de los recursos. Como se desprende del análisis de las normas profesionales de contabilidad gubernamental, tanto a nivel nacional (RTSPs) como

internacional (NICSPs), el uso del criterio del devengado implica, la mayoría de las veces, dos registros en distintos momentos. En primer término, el reconocimiento del recurso contra un crédito a favor de la Administración Pública (decimos que esto ocurre la mayoría de las veces porque son pocas las ocasiones en que ocurre el pago conjuntamente con el devengado del recurso, lo que implicaría reconocer el recurso contra la entrada de dinero); en segundo lugar, el ingreso de dinero y la baja del crédito antes reconocido, al momento del cobro de dicho activo. Por su parte, el uso del percibido implica, siempre, un único registro que ocurre cuando efectivamente se cobra el recurso del que se trate, momento en el cual se reconoce también esa cuenta de resultado.

Ello se observa en el análisis que aquí realizamos, aunque con el matiz que se mencionó en el apartado 3.3.2 del reconocimiento de activos y que se puede observar en el anexo 10 allí indicado. Los asientos correspondientes a las tasas, que se reconocen a través del criterio del devengado, involucran dos momentos, así como dos cuentas del activo, a saber: créditos por recursos y, luego, caja. Por el contrario, tanto el recurso proveniente del acarreo y estadía vehicular como el proveniente de la venta de maquinarias y equipos, que se reconocen a través del criterio del percibido, solo implican un momento de registro, cuando la Dirección de Tesorería percibe el cobro correspondiente. Si bien es cierto que, formalmente, implica dos registros, uno del crédito en primer lugar y luego otro del cobro, como ya se explicó estos son sucesivamente inmediatos. De esta manera, en términos reales y prácticos, el momento de registro es uno. En cuanto a las cuentas involucradas, incluyen también la cuenta correspondiente al crédito por esta práctica formal llevada a cabo, pero esta carece de su sentido original debido a que registra un monto ya cobrado.

Otro aspecto que fortalece la idea antes planteada es lo que avizora Hauque (2007) cuando establece las tres posibilidades para considerar el devengado de los recursos tributarios. Esto es que considerar el devengado al momento de cobrar el tributo (lo que sería, en realidad, el criterio del percibido) es la alternativa más fácil de llevar adelante. Si bien el Dr. Hauque lo expresa para el registro de los recursos tributarios, esto puede hacerse extensivo para cualquier recurso del que se trate. No existe alternativa más fácil que, una vez recibido el dinero y entregado el recibo correspondiente, registrar la transacción con el recibo duplicado de esta como respaldo. Se trate del recurso que se trate, registrar al momento del

devengamiento (entendiendo que este no es el del ingreso del dinero) implica poder identificar dicho momento y tener el respaldo necesario para esa decisión. Esto conlleva un grado de complejidad mayor. En el caso de las tasas, el Manual de Aplicación del sistema de contabilidad del RAFAM (Equipo de trabajo del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires; 2001) establece el momento del devengado, siendo este el de la liquidación, lo cual hace necesario contar con la factura correspondiente, cumpliéndose así la liquidación mencionada. En el caso de los dos ingresos que, como aquí se plantea, se registran cuando se perciben, sería necesario identificar cuándo se devengan y, a su vez, contar con documentación de respaldo para proceder a su registro. Precisamente esto es lo que se tratará de resolver en la sección que corresponde a las conclusiones, para poder mejorar el registro de los recursos en el Municipio de Salto en vistas de una mejor rendición de cuentas.

Sin perjuicio de lo hasta aquí mencionado, como este trabajo va dejando en evidencia, creemos que es sumamente necesario asumir estas complejidades porque, en un análisis costo-beneficio de la situación, lo que se “gana” con información real sobre el desempeño de la Administración Pública es mucho más que lo que se “pierde” al afrontar estas complejidades de registro.

Luego de haber explicado los motivos que llevan a que el criterio del percibido sea el más sencillo de utilizar por implicar un menor esfuerzo, queda en evidencia un primer incentivo al uso de este criterio.

Pero la lista no termina allí. El registro de los recursos al momento del cobro permite a los gobiernos, en sus distintos niveles, realizar medidas en pos de la obtención de votos en las elecciones. ¿Cómo funciona el mecanismo? De la siguiente manera: el no registro contable de los recursos al momento del devengamiento, entendiendo que este es antes del cobro efectivo, implica el no reconocimiento de créditos por recursos. De esta manera, los gobernantes de turno pueden, con posterioridad al devengado del crédito (por cierto no registrado), ofrecer al deudor una quita en su deuda, sea tributaria, comercial, o por el motivo que sea, en pos de obtener su voto. Uno se preguntaría “bien, pero, ¿por qué no haría lo mismo si se registrara con el criterio del devengado y por ende quedara registrado un crédito por el recurso?” La respuesta es que hacerlo en esta nueva circunstancia implica reconocer una pérdida para “eliminar” la porción que se perdona de la deuda, y, como imaginamos, ningún gobernante estará muy gustoso

de reconocer tal situación. En los dos casos bajo análisis que utilizan el percibido, la práctica recién citada puede llevarse a cabo igual, aunque formalmente se reconozca un crédito. Esto sucede porque el crédito ya se reconoce por el monto cobrado, por lo que la quita puede llevarse a cabo sin necesidad de reconocer ninguna pérdida, y el crédito reconocerse por el monto ya neto de la quita.

En concordancia con el último aspecto presentado, no debemos perder de vista que reconocer los recursos cuando estos se devengan implica reconocer una ganancia antes de cobrarla, lo que no disgustará a los gobernantes, y por ende genera un incentivo en pos del criterio del devengado.

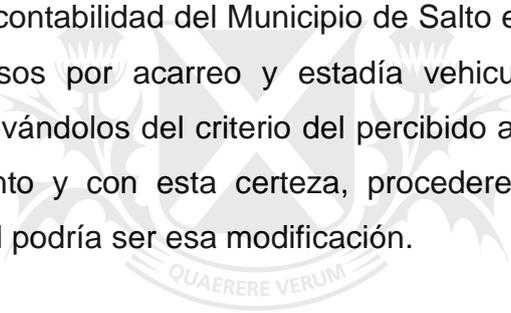
Como mencionamos al comenzar este apartado, si bien encontramos un incentivo al uso del devengado, suele priorizarse el uso del percibido y, por lo tanto, se genera cierta resistencia en la adopción del devengado y, en consecuencia, se mantienen los obstáculos para la mejora en la rendición de cuentas, principalmente en los sectores políticos de los gobiernos, aunque por implicar un mayor esfuerzo de registro, también muchas veces son los mismos técnicos quienes ofrecen resistencia a dicho cambio.

El siguiente cuadro resume lo tratado hasta aquí en la sección de resultados:

| | TISH | RV | Acarreo y estadía vehicular | Venta de maquinarias y equipos |
|--|--|--|---|---|
| ORIGEN DEL RECURSO | Ingreso sin contraprestación | Ingreso sin contraprestación | Prestación de servicios | Venta de bienes |
| MEJOR PRÁCTICA DE REGISTRO CONTABLE | Activo y recurso con la liquidación al contribuyente | Activo y recurso con la liquidación al contribuyente | Activo y recurso con la prestación del servicio y de acuerdo al grado de terminación del mismo | Activo y recurso con la entrega del bien, siempre que con ella se transfieran riesgos y beneficios |
| REGISTRO CONTABLE SEGÚN NORMATIVA LEGAL | Activo y recurso con la liquidación al contribuyente | Activo y recurso con la liquidación al contribuyente | Activo y recurso con la liquidación al contribuyente | Activo y recurso con el nacimiento de un derecho de cobro proveniente de una relación jurídica |
| REGISTRO CONTABLE MUNICIPAL ACTUAL | Activo y recurso con la liquidación al contribuyente | Activo y recurso con la liquidación al contribuyente | Activo y recurso al cobrar el monto del contribuyente | Activo y recurso al cobrar el monto del contribuyente |
| CONSECUENCIAS DEL REGISTRO PRACTICADO | | | | |
| Realidad de la información financiera | Recursos correspondientes al ejercicio en cuestión | Recursos correspondientes al ejercicio en cuestión | Falta de recursos existentes y aún no cobrados | Falta de recursos existentes y aún no cobrados |
| Reconocimiento de créditos | Existe | Existe | Existe en términos formales | Existe en términos formales |
| Nivel de rendición de cuentas | Alto | Alto | Medio-Bajo | Medio-Bajo |
| Dificultad del registro | Dos momentos de registro, dos cuentas de activo involucradas y necesidad de identificar y reconocer el momento del devengado | Dos momentos de registro, dos cuentas de activo involucradas y necesidad de identificar y reconocer el momento del devengado | Un momento de registro, dos cuentas de activo involucradas (el crédito desnaturalizado) y facilidad para identificar el momento de registro | Un momento de registro, dos cuentas de activo involucradas (el crédito desnaturalizado) y facilidad para identificar el momento de registro |
| Incentivos al uso del criterio | Reconocimiento de ganancias con anterioridad al cobro | Reconocimiento de ganancias con anterioridad al cobro | Facilidad de registro-Posibilidad de acciones en pos de votos | Facilidad de registro-Posibilidad de acciones en pos de votos |
| Desincentivos al uso del criterio | Dificultad del registro-Imposibilidad de acciones en pos de votos | Dificultad del registro-Imposibilidad de acciones en pos de votos | Imposibilidad de reconocer ganancias con anterioridad al cobro | Imposibilidad de reconocer ganancias con anterioridad al cobro |

Sin embargo, no es ninguna novedad que la rendición de cuentas se vea mejorada a través del criterio del devengado, en reemplazo del percibido. Como se puede observar en el marco teórico de este trabajo y como la realidad contable deja ver, el énfasis en el uso del devengado, por permitir una mejor funcionalidad de la disciplina contable, es algo evidente. Por esto, el aporte de este trabajo no es simplemente haber identificado que es posible mejorar la rendición de cuentas en el Municipio de Salto por llevar la registración contable de dos recursos hacia el criterio del devengado, sino que además, como se expresará en la sección correspondiente a la conclusión, explicitar la forma en que esto puede llevarse a cabo en la práctica.

Es decir, hasta aquí hemos sentado las bases teóricas y prácticas para estar en condiciones de afirmar que para incrementar la confiabilidad de la rendición de cuentas generada por la contabilidad del Municipio de Salto es necesario modificar el registro de los recursos por acarreo y estadía vehicular y por ventas de maquinarias y equipos llevándolos del criterio del percibido al del devengado. Una vez llegados a este punto y con esta certeza, procederemos, en la siguiente sección, a establecer cuál podría ser esa modificación.



Universidad de
San Andrés

4. Conclusión

4.1 Recomendaciones

Tal como anticipamos, en esta sección se procederá a exponer cuál sería la alternativa a adoptar para la registración contable de los recursos por la venta de maquinarias y equipos y por el acarreo y estadía vehicular, de modo de mejorar la rendición de cuentas en el Municipio de Salto. Sin perjuicio de esto, reflexionaremos en primer término sobre la registración de los dos recursos restantes bajo análisis, a saber la tasa por inspección de seguridad e higiene y la correspondiente a la reparación, conservación y mejorado de la red vial municipal.

Con relación a estas dos tasas, consideramos que su registro al momento de la liquidación, como lo establece el Manual de Aplicación del Sistema de Contabilidad del RAFAM (Equipo de trabajo del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires; 2001) y como sucede en la práctica, no implica una falencia en la información presentada ni en el modo de considerar el devengado, ya que si bien los modos de registración de ambas tasas son diferentes y no responden a la generación del hecho imponible, tienen un correlato con una cuestión pragmática de registro que es la imposibilidad de identificar con exactitud el momento de ocurrencia del hecho imponible. De este modo, la legislación (y la práctica lo cumple) acude a la segunda alternativa presentada por la NICSP N° 23 (CNICSP; 2006) y por Hauque (2007), no afectando entonces al concepto teórico del devengado. Es decir, lo que ocurre es que en lugar de tomar el momento de generación del hecho imponible como el del devengado de las tasas, se toma el de la liquidación al contribuyente, y esto no ocasiona problemas en aras de la confiabilidad de la rendición de cuentas que aquí se plantea, porque la liquidación de cada ejercicio (año) se produce en el mismo ejercicio en que ocurre el hecho imponible, quedando registrados los recursos correspondientes a cada año de forma adecuada.

Si bien es cierto que no se sigue la alternativa principal de Hauque (2007) y de la NICSP N° 23 (CNICSP; 2006) de considerar como momento del devengado al de la generación del hecho imponible, se adopta un camino lógico, que tiene su respaldo, y que no genera las consecuencias que los documentos previamente citados prevén para los casos de otros tributos donde la liquidación tiene lugar en un ejercicio posterior al de la ocurrencia del hecho imponible.

Debido a que, en estos casos, la generación del hecho imponible es difícil de identificar, utilizando la registración mes por mes (en el caso de la tasa por inspección de seguridad e higiene), o en los 5 meses en que se factura red vial, consideramos que el criterio utilizado es el del devengado.

Se podría argumentar que, debido a que las bases imponibles son conocidas de antemano (ingresos brutos de dos años antes y cantidad de hectáreas), no tiene sentido esperar a la facturación para registrar, pero nuevamente encontramos como argumento para seguir tomando a la liquidación como momento del devengado el hecho de que es menos laborioso, que es casi imposible conocer el momento de generación del hecho imponible y que lo realizado no tiene ninguna consecuencia negativa.

Antes de pasar al núcleo de la conclusión, donde se expondrán las alternativas que consideramos podría adoptar el Municipio de Salto, tomaremos unas líneas de este trabajo para expresar una opinión propia que se vincula con lo recién planteado sobre las tasas.

Los Estados Contables de la Administración Central de la Nación, incluidos en la Cuenta de Inversión de la Nación, reconocen y registran los recursos provenientes de impuestos cuando el dinero por ellos cobrado ingresa en la correspondiente cuenta bancaria. Esto fue planteado oportunamente en este trabajo al presentar la postura del Dr. Hauque (2007) para ver cómo, a nivel nacional, dicha idea no tenía su reflejo. Lo que queremos expresar aquí es que, luego de todo lo planteado, consideramos que la afirmación que la nota a dichos Estados Contables hace sobre que el momento del devengado para estos recursos es concomitante con el del percibido tiene una veracidad realmente baja, prueba de lo cual es, por ejemplo, el procedimiento presentado en este trabajo utilizado para las tasas. Por esto creemos sumamente necesario que a nivel nacional esto sea revertido y el tema puesto sobre la mesa, al menos.

Finalizado ese breve paréntesis, comenzaremos a revelar cómo podría modificarse el registro contable de los recursos mencionados al comenzar esta sección, para lo cual trataremos en primer término a aquellos provenientes de las ventas de maquinarias y equipos.

De acuerdo al Decreto estudiado en este trabajo denominado RAFAM (Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires; 2000) deberá existir, como parte de la Administración Financiera de los Municipios, un Sistema de Administración de

Bienes Físicos. En lo que aquí interesa, el órgano rector de este sistema deberá encargarse de inventariar y valorar los bienes físicos del dominio privado del Municipio (dentro de los que entran las maquinarias y los equipos) y a su vez, deberá registrar las existencias y movimientos de los bienes.

De esta manera, el registro contable del recurso proveniente de la venta de maquinaria y equipos debe surgir, a nuestro criterio, de una correcta interrelación entre el Sistema recién mencionado y el de Contabilidad. Es decir, considerando, como explicamos en la sección 3.2 sobre “mejores prácticas”, que el devengado de este recurso ocurre con la entrega de la cosa (siempre que esta conlleve la transferencia de sus riesgos y beneficios), este hecho debería ser registrado por el Sistema de Administración de Bienes Físicos. Una vez ocurrido esto, así como el Departamento de Cómputos envía a Contaduría informes para devengar recursos luego de que el Departamento de Rentas facture las tasas, el órgano rector de dicho Sistema debería enviar también el informe pertinente a los movimientos de bienes con su correspondiente detalle para que sea posible el registro contable de ellos. Dentro de estos movimientos se incluirían las bajas por ventas y así se podrían reconocer los recursos vinculados a este hecho al momento de la entrega de la cosa (dado que es la entrega de una cosa producto de una venta conlleva la transferencia de riesgos y beneficios de esta, cumpliendo así con lo que las mejores prácticas internacionales de devengamiento establecen). Independientemente del informe del rematador, de la firma del boleto de compraventa o de la firma de un acta de entrega, que pueden llevar consigo o no la entrega efectiva del bien, un informe del Sistema de Administración de Bienes Físicos cada vez que se produce un movimiento en los bienes le permitiría a Contaduría registrar los recursos provenientes de las ventas de maquinarias y equipos con el criterio del devengado y acorde a las mejores prácticas a nivel internacional, incrementando la confiabilidad de la rendición de cuentas. El procedimiento actual y presentado pertinentemente se mantendría pero solo para el registro del cobro de estas transacciones, dando de baja el crédito antes reconocido por Contaduría.

Para el caso del recurso proveniente del acarreo y estadía vehicular, la situación es más sencilla porque, como pudimos observar al describir el procedimiento de registro de este recurso, la Municipalidad cuenta con la información necesaria para llevar a cabo este registro a través del criterio del

devengado. Es decir que las liquidaciones por percibir que la Dirección de Tránsito y Control Urbano envía al Departamento de Rentas cada 15 días, contienen la información de los montos que se han devengado a lo largo de esos 15 días, tanto por el servicio de acarreo como por el de estadía vehicular.

Sería relevante que dicho informe contenga, además de la información que ya brinda, la fecha de ingreso del vehículo a la playa, lo que permitiría, en casos determinados de no retiro del vehículo por períodos extremadamente prolongados, reconocer una previsión por incobrabilidad. De esta manera, la labor del registro del devengado de este recurso la planteamos en manos del Departamento de Rentas para que los cambios a implementar sean la menor cantidad posible. Al recibir la liquidación, dicho Departamento registraría el devengado del recurso con su correspondiente crédito y, posteriormente, la Dirección de Tesorería, al percibir el cobro por parte del contribuyente, registraría la correspondiente entrada de efectivo dando de baja el crédito antes reconocido. Si se diera el caso de que el cobro ocurriera antes del devengado del recurso, se registraría un pasivo (anticipo de contribuyentes, ya que aún no estaría devengado el recurso) con la entrada de dinero y, posteriormente, se devengaría el recurso dando de baja dicho pasivo.

No somos ajenos a que, con lo planteado, existe quien podría decirnos que de esa manera no estamos reconociendo y registrando todos los recursos cuando se devengan, porque como exhibimos en la sección de mejores prácticas, en este caso el servicio prestado y por lo tanto el recurso se devenga día a día. Sin embargo, consideramos que no agrega ningún valor reconocer estos recursos todos los días y, además, implica una labor mucho mayor y engorrosa. Con el procedimiento explicado, los recursos devengados cada quincena serán reconocidos en ella y lo único que se escaparía a la contabilidad municipal serían aquellos casos en que en la misma quincena se produzca el ingreso del vehículo, pago del derecho y salida del vehículo, lo cual implicaría no reconocer un crédito que sí ocurrió, sino sólo reconocer el pago del servicio prestado y luego, cumplida la quincena, el recurso correspondiente. Si bien sería una falencia e implicaría asumir una de las consecuencias presentadas en este trabajo, como lo es el no reconocimiento de los créditos, consideramos que no es de vital relevancia porque, en estos casos, no se acostumbra a realizar las “quitas” que sí ocurren en temas impositivos, por lo que no hay demasiado riesgo de que ocurran pérdidas que no queden registradas en la contabilidad municipal.

De esta manera, se lograría un reconocimiento y registro del ingreso por acarreo y estadía vehicular que, si bien no coincide exactamente con el devengado del recurso, está de acuerdo con las prácticas contables habituales de devengamiento de servicios (alquileres, seguros, etc.) de acuerdo a las cuales, para aquellos cuyo devengamiento es diario o continuo, se toma un período de tiempo y se devenga todo lo acontecido en él, debido a la poca utilidad y el gran costo que tendría su registro diario o continuo.

Así podríamos estar tranquilos de que la información que se presenta a los ciudadanos en cuanto a los recursos por venta de maquinarias y equipos y por acarreo y estadía vehicular es adecuada y refleja la realidad con mucho mayor acierto de lo que lo hace la información que se les expone hoy en día con la utilización del criterio del percibido.

Las alternativas presentadas cumplirían con lo que establecen las mejores prácticas de devengamiento de recursos y disentirían de lo que presenta la normativa legal provincial. En el caso de la venta de maquinarias, ya no se esperaría al nacimiento de la relación jurídica y se registraría cuando se entrega el bien, transfiriendo los riesgos y beneficios, en concordancia con las mejores prácticas. En lo pertinente al acarreo y estadía vehicular, se cumpliría con lo establecido por las mejores prácticas pero se disentiría de lo presentado por el Manual de Aplicación del Sistema de Contabilidad del RAFAM (Equipo de trabajo del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires; 2001) que, como se explicó pertinentemente, pretende registrar este recurso con su liquidación, y aquí se plantea su registro con la prestación del servicio. De esta manera se lograría el objetivo de incrementar la confiabilidad de la rendición de cuentas generada por la contabilidad del Municipio.

4.2 Beneficios de la aplicación de las recomendaciones

Con la intención de cerrar el trabajo, presentaremos algunos aspectos positivos que consideramos son los más relevantes de la aplicación de las recomendaciones precedentes, sea en el nivel gubernamental que sea (municipal, provincial o nacional) que esto ocurra.

En primer lugar, la aplicación de los procesos recién mencionados y, en general, del criterio del devengado en la contabilidad gubernamental, permitiría

ofrecer información de mayor calidad a los ciudadanos. Sin temor a que este aspecto resulte repetitivo, volvemos aquí a resaltarlo porque forma parte del eje central del trabajo, cuyo objetivo principal es mejorar la registración contable para incrementar, precisamente, la confiabilidad de la rendición de cuentas.

A su vez, el hecho de llevar un registro fehaciente de, en este caso, los recursos del gobierno, puede llevar a incrementar el esfuerzo de recaudación por parte del sector del gobierno encargado de realizarlo. Esto sucedería debido a que, al contar con la información referida a lo que se debería cobrar por cada recurso (créditos), posteriormente se podría comparar con lo efectivamente cobrado, y así obtener evidencia de la incobrabilidad ocurrida. De este modo, decimos que los esfuerzos de recaudación serían mayores porque la incobrabilidad evidente no es algo positivo para ningún gobierno.

Otro aspecto relevante y no menor es la comparabilidad de información entre los distintos niveles de gobierno. Si los tres niveles de gobierno adoptan las recomendaciones recién presentadas y, paulatinamente, el criterio del devengado de manera total, la información presentada por cada uno de ellos tendría una estructura que facilitaría no solo su comparación sino también su integración. De esta manera, se facilitaría la consolidación de la información contable de todo el Sector Público Argentino, hecho que sería muy importante en la búsqueda del fortalecimiento de la rendición de cuentas.

Además, se considere el nivel gubernamental que se considere, el hecho de contar con información más real y adecuada sobre la *performance* del gobierno permitiría mejorar la gestión gubernamental debido, entre otras cosas, a que se podría asignar de modo más eficiente los recursos con que se cuenta, por conocer la real situación del nivel gubernamental en cuestión.

A modo de resumen, los beneficios que se generarán, tanto sea para el propio Municipio como para los ciudadanos en general, serán:

- a) Para el Municipio de Salto:
 - i. tomar decisiones sobre registros fiables y que no distorsionen la realidad;
 - ii. fortalecer su gestión de recursos propios a través de un seguimiento y registro de sus cobranzas; y
 - iii. rendir cuentas más confiable y transparentemente.
- b) Para los ciudadanos:

- i. conocer con mayor claridad cómo se generan los recursos municipales y por ende como se aplican;
- ii. comprobar si todos los ciudadanos son tratados en forma equitativa, por ejemplo: si aquellos que son deudores del Municipio tienen los mismos derechos de los ciudadanos que son cumplidores con el pago de sus deudas; y
- iii. recibir la redición de cuentas municipal de los recursos que los mismos han aportado, en su carácter de proveedores de recursos al Municipio, tal que les permita tener una herramienta de evaluación a la hora de emitir el voto.

Para finalizar, surge que el análisis de estas temáticas son un primer paso que se podría complementar con futuras investigaciones que enriquecerían mucho más la problemática planteada, como por ejemplo, investigar cuáles son los criterios del Tribunal de Cuentas Municipal para evaluar y aprobar los Estados Contables de un Municipio, o llevar a cabo una investigación a nivel Provincia para identificar el número de Municipios que han adoptado el decreto de Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal (Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires; 2000) y analizar si existe algún tipo de relación entre ello y el nivel de rendición de cuentas, para lo cual se debería tomar algún indicador o conjunto de ellos que refleje el nivel mencionado, o ver cómo el criterio del devengado es aplicado en los gastos municipales y cómo impacta en la rendición de cuentas.

ESTADO DE EJECUCION PRESUPUESTARIA DE RECURSOS

Del 02/01/2015 al 31/12/2015 Municipalidad de
SALTO



| Rubro - Descripción | Proceden | Recurso Estimado | Modificaciones | Recurso Vigente | Recurso Devengado | Dif. entre Vigente y Devengado | Recursos Percibido |
|---|--------------|----------------------|----------------|--------------------|----------------------|--------------------------------------|-----------------------|
| 12.0.00.00 - Ingresos No Tributarios | | | | | | | |
| 12.1.00.00 - Tasas | | | | | | | |
| 12.1.02.00 - Inspección de seguridad e higiene | | | | | | | |
| 12.1.02.01 - Inspección de seguridad e higiene - Ejercicio corriente | 11 - De libr | 6,428,952.00 | | 0.00 | 6,428,952.00 | 8,909,435.00 | -2,480,483.00 |
| 12.1.02.02 - Inspección de seguridad e higiene - Ejercicio anterior | 11 - De libr | 800,000.00 | | 0.00 | 800,000.00 | 0.00 | 800,000.00 |
| Total Inspección de seguridad e higiene | | 7,228,952.00 | | 0.00 | 7,228,952.00 | 8,909,435.00 | -1,680,483.00 |
| 12.1.03.00 - Conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal | | | | | | | |
| 12.1.03.01 - Conservación, reparación y mejorado de la red vial mun. 11 - | De libr | 19,675,111.00 | | 0.00 | 19,675,111.00 | 23,224,392.17 | -3,549,281.17 |
| 12.1.03.02 - Conservación, reparación y mejorado de la red vial mun. 11 - | De libr | 2,732,894.00 | | 0.00 | 2,732,894.00 | 0.00 | 2,732,894.00 |
| Total Conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal | | 22,408,005.00 | | 0.00 | 22,408,005.00 | 23,224,392.17 | -816,387.17 |
| 12.9.00.00 - Otros | | | | | | | |
| 12.9.03.00 - Aceite y estado vehicular | 11 - De libr | 65,321.00 | | 0.00 | 65,321.00 | 32,812.00 | 32,509.00 |
| Total Otros | | 997,542.00 | | 0.00 | 997,542.00 | 427,943.38 | 569,598.65 |
| Total Ingresos No Tributarios | | 77,294,852.00 | | 0.00 | 77,294,852.00 | 86,725,812.91 | -9,428,960.91 |
| 21.0.00.00 - Recursos propios de capital | | | | | | | |
| 21.1.03.00 - Venta de maquinarias y equipos | | | | | | | |
| 21.1.03.00 - Venta de maquinarias y equipos | 11 - De libr | 1,600,000.00 | | 0.00 | 1,600,000.00 | 2,060,102.75 | -460,102.75 |
| Total Venta de activos | | 7,596,055.00 | | 0.00 | 7,596,055.00 | 10,193,442.06 | -2,597,387.06 |



pertenecientes al dominio de la Provincia, destinados a servicios educativos, de salud, de justicia y de seguridad.

2° Derecho de faenamiento e inspección veterinaria, que se abonará en el municipio donde se consuman las reses y demás artículos destinados al sustento de la población, cualquiera sea su naturaleza. No podrá cobrarse más derecho a la carne o subproductos, frutas, verduras, aves y otros artículos que se introduzcan de otros partidos, que los que paguen los abastecedores locales ni prohibir la introducción de los mismos.

3° Inspección y contraste anual de pesas y medidas.

4° Venta y arrendamiento de los bienes municipales; permisos de uso de playas y riberas en jurisdicción municipal; producido de hospitales u otras instituciones y servicios municipales que produzcan ingresos.

5° (Texto según Dec-Ley 9926/83) En jurisdicción municipal, explotación de canteras, extracción de arena, cascajo, pedregullo, sal y demás minerales.

6° Reparación y conservación de pavimentos, calles y caminos.

7° Edificación, refecciones, delineación, nivelación y construcción de cercos y aceras. 8° Colocación de avisos en el interior y exterior de tranvías, vehículos en general, estaciones de ferrocarril, teatros, cafés, cinematógrafos, y demás establecimientos públicos, colocación, inscripción o circulación de avisos, letreros, chapas, banderas de remates, escudos, volantes, y toda otra publicidad o propaganda escrita u oral hecha o visible en la vía pública con fines lucrativos y comerciales.

9° Patentes de billares, bolos, bochas, canchas de pelota y otros juegos permitidos; rifas autorizadas con fines comerciales; teatros, cinematógrafos, circos y salas de espectáculos en general.

10° Patentes de vehículos automotores, para el transporte de pasajeros y carga, de carruajes, carros, tranvías y en general todo vehículo de tracción mecánica o a sangre y el derecho de registro de conductores.

11° Patente de animales domésticos.

12° De mercados y puestos de abasto.

13° Patentes y sisas de vendedores ambulantes en general.

14° Patentes de cabarets.

15° Derecho de piso en los mercados de frutos del país y ganado.

16° Funciones, bailes, fútbol y boxeo profesional y espectáculos públicos en general. 17° Inscripción e inspección de mercados, puestos de abasto, negocios que expendan bebidas alcohólicas y cualquier clase de industria o comercio.

18° Desinfecciones.

19° Fraccionamiento de tierras, catastro y subdivisión en lotes.

20° Colocación o instalación de cables o líneas telegráficas, telefónicas, de luz eléctrica, aguas corrientes, obras sanitarias, tranvías o ferrocarriles, estacionamiento de vehículos y toda ocupación de la vía pública y su subsuelo, en general.

21° Inscripción e inspección de inquilinatos, casas de vecindad, de departamentos, cabarets, garajes de alquiler y establos.

22° Derechos de oficina y sellado a las actuaciones municipales, copias, signaturas de protestos.

23° Derechos de cementerio y servicios fúnebres.

24° (Texto según Dec-ley 9117/78) Registros de guías y certificados de ganados, boletos de marca o señal, sus transferencias, certificaciones o duplicados y la inspección y contralor del transporte de la producción local de cereales en caminos de jurisdicción municipal

25° Licencias de Caza y pesca con fines comerciales.

26° Inspección y contraste de medidores, motores, generadores de vapor o energía eléctrica, calderas y demás instalaciones que por razones de seguridad pública se declaren sujetas al contralor municipal.

27° Porcentajes asignados a la Municipalidad por las leyes impositivas de la Provincia y los que le correspondan por la participación que a ésta se le otorgue sobre el producido de impuestos nacionales.

28° Derechos y multas que por disposición de la ley correspondan a la Municipalidad y la que ésta establezca por infracción a sus ordenanzas.

29° Contribución de las empresas que gocen de concesiones municipales.

30° Las donaciones, legados o subvenciones que acepten los concejos deliberantes.

31° Cualquier otra contribución, tasa, derecho o gravamen que imponga la Municipalidad con arreglo a las disposiciones de la Constitución.

MUNICIPALIDAD DE SALTO
TALA POR INSPECCION DE SEGURIDAD E HIGIENE

| | | | |
|---|----------------------|------------------------|-----------|
| NOMBRE Y Domicilio | | Nº CONTROL | 4.583/7 |
| [REDACTED] | | Nº COMEDIANTE | 190.678/9 |
| 2.741 SALTO | | DEL | 04/2016 |
| ACTIVIDAD | | MENORISTA - ORGANIZADA | |
| AGE DEL COMEDIANTE | AGE INICIAL | FIN-PRINCIP Y DELICIAS | |
| 2.014 | 8 | | |
| FALTA LA DECLARACION JURADA, SE FACTURO EL MINIMO | | | |
| DEUDA ATENDIDA AL: | IMPORTE: | 125,00 | |
| 4/04/2016 | IMPORTE: | 125,00 | |
| *****0,00 | ADICION CI A CI-IDE: | 41,35 | |
| TOTAL DEL IVA: | | 167,46 | |
| TOTAL DE PAGAR: | | 166,35 | |
| FECHA VENCIMIENTO: | | 20/04/2016 | |

ORDEN ARBITRARIO - Franqueo a pagar - Cuenta N°1287170183
TALA PARA EL COMEDIANTE - CODIGO DE LINEA PAGAR: 04000045832

MUNICIPALIDAD DE SALTO
TALA POR INSPECCION DE SEGURIDAD E HIGIENE

| | | | |
|---|----------------------|------------------------|-----------|
| NOMBRE Y Domicilio | | Nº CONTROL | 4.583/7 |
| [REDACTED] | | Nº COMEDIANTE | 190.678/9 |
| 2.741 SALTO | | DEL | 05/2016 |
| ACTIVIDAD | | MENORISTA - ORGANIZADA | |
| AGE DEL COMEDIANTE | AGE INICIAL | FIN-PRINCIP Y DELICIAS | |
| 2.014 | 8 | | |
| FALTA LA DECLARACION JURADA, SE FACTURO EL MINIMO | | | |
| DEUDA ATENDIDA AL: | IMPORTE: | 2.500,00 | |
| 12/03/2016 | IMPORTE: | 2.500,00 | |
| *****0,00 | ADICION CI A CI-IDE: | 41.941,33 | |
| TOTAL DEL IVA: | | 4.441,33 | |
| TOTAL DE PAGAR: | | 4.441,33 | |
| FECHA VENCIMIENTO: | | 24/05/2016 | |

ORDEN ARBITRARIO - Franqueo a pagar - Cuenta N°1287170183
TALA PARA EL COMEDIANTE - CODIGO DE LINEA PAGAR: 04000045832

MUNICIPALIDAD DE SALTO
TALA POR INSPECCION DE SEGURIDAD E HIGIENE

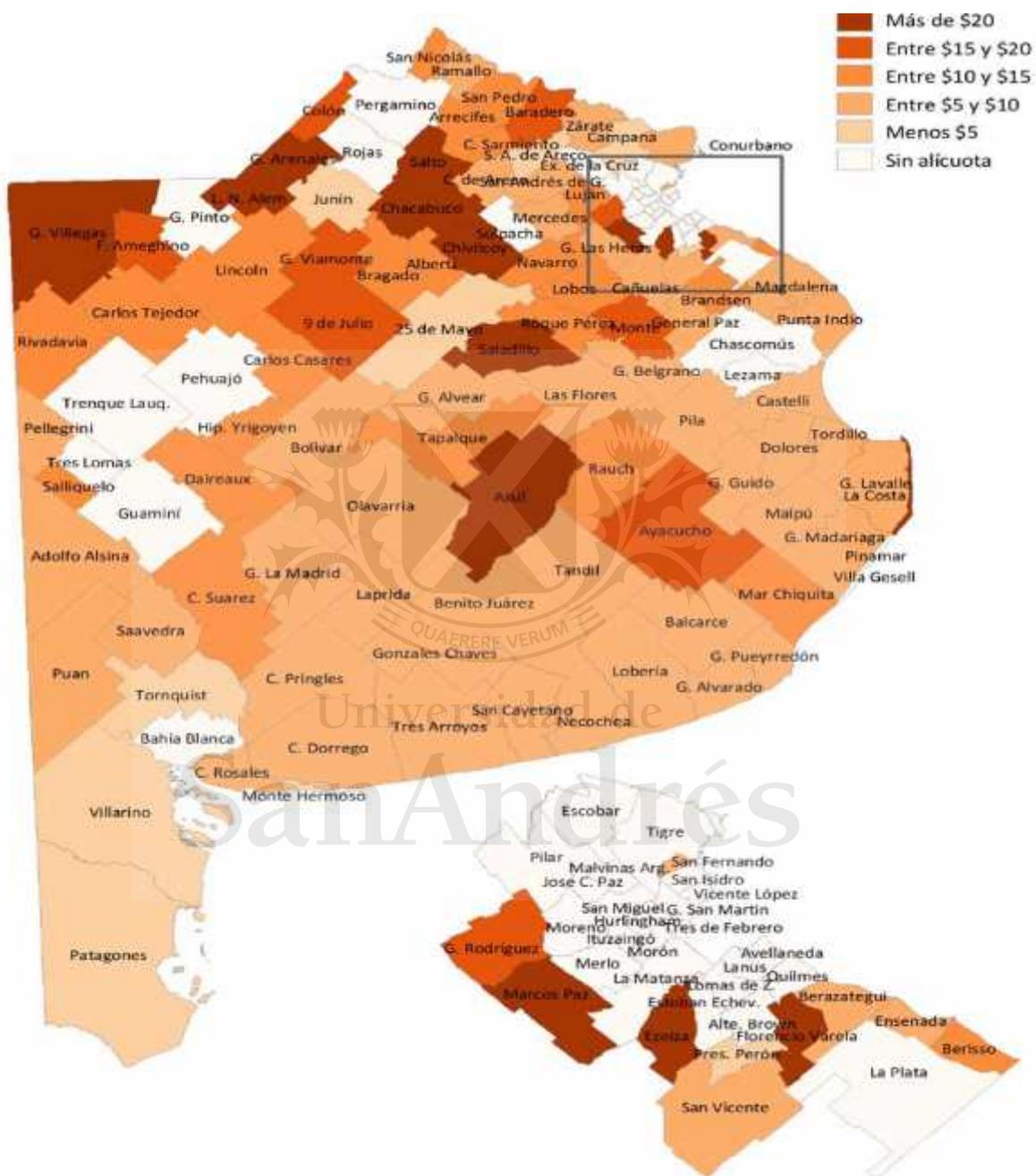
| | | | |
|---|----------------------|------------------------|-----------|
| NOMBRE Y Domicilio | | Nº CONTROL | 4.583/7 |
| [REDACTED] | | Nº COMEDIANTE | 190.678/9 |
| 2.741 SALTO | | DEL | 06/2016 |
| ACTIVIDAD | | MENORISTA - ORGANIZADA | |
| AGE DEL COMEDIANTE | AGE INICIAL | FIN-PRINCIP Y DELICIAS | |
| 2.014 | 8 | | |
| FALTA LA DECLARACION JURADA, SE FACTURO EL MINIMO | | | |
| DEUDA ATENDIDA AL: | IMPORTE: | 2.500,00 | |
| 23/03/2016 | IMPORTE: | 2.500,00 | |
| *****281,85 | ADICION CI A CI-IDE: | 41.941,33 | |
| TOTAL DEL IVA: | | 4.441,33 | |
| TOTAL DE PAGAR: | | 2.088,64 | |
| FECHA VENCIMIENTO: | | 15/07/2016 | |

ORDEN ARBITRARIO - Franqueo a pagar - Cuenta N°1287170183
TALA PARA EL COMEDIANTE - CODIGO DE LINEA PAGAR: 04000045832

MUNICIPALIDAD DE SALTO
TALA POR INSPECCION DE SEGURIDAD E HIGIENE

| | | | |
|---|----------------------|------------------------|-----------|
| NOMBRE Y Domicilio | | Nº CONTROL | 4.583/7 |
| [REDACTED] | | Nº COMEDIANTE | 190.678/9 |
| 2.741 SALTO | | DEL | 07/2016 |
| ACTIVIDAD | | MENORISTA - ORGANIZADA | |
| AGE DEL COMEDIANTE | AGE INICIAL | FIN-PRINCIP Y DELICIAS | |
| 2.014 | 8 | | |
| FALTA LA DECLARACION JURADA, SE FACTURO EL MINIMO | | | |
| DEUDA ATENDIDA AL: | IMPORTE: | 125,00 | |
| 29/06/2016 | IMPORTE: | 125,00 | |
| *****779,65 | ADICION CI A CI-IDE: | 41.941,33 | |
| TOTAL DEL IVA: | | 4.441,33 | |
| TOTAL DE PAGAR: | | 2.064,32 | |
| FECHA VENCIMIENTO: | | 15/07/2016 | |

ORDEN ARBITRARIO - Franqueo a pagar - Cuenta N°1287170183
TALA PARA EL COMEDIANTE - CODIGO DE LINEA PAGAR: 04000045832



INFORME DE RESPALDO PARA DEVENGAR RECURSOS

MAYO 2016

| TASA | IMPORTE | FECHA VENCIMIENTO | Nº DE CUOTA |
|--|----------------|-------------------|-------------|
| ALUMBRADO Y CONSERVACION DE LA VÍA PÚBLICA | \$2.218.125,07 | 24/05/16 | 05/12 |
| | \$2.229.177,28 | 30/05/16 | |
| SERVICIOS SANITARIOS | \$1.972.784,90 | 24/05/16 | 05/12 |
| | | 30/05/16 | |
| FONDO PERMANENTE PARA LA VIVIENDA | \$6.715,98 | 24/05/16 | 05/12 |
| SEGURIDAD E HIGIENE | \$2.070.045,94 | 24/05/2016 | 05/12 |
| | \$2.080.364,88 | 30/05/2016 | |

Universidad de San Andrés


 DIRECTOR GENERAL DE
 ADMINISTRACIÓN
 MUNICIPALIDAD DE SALTO

Anexo 8: Detalle devengamiento de RV y TISH 2015 (TISH era bimensual en 2015)

| <u>Fecha de Deveng.</u> | <u>Recurso</u> | <u>Año</u> | <u>Cuota</u> | <u>Importe</u> | <u>Fecha Mov.</u> | <u>Estado</u> |
|-------------------------|---|------------|--------------|----------------|-------------------|---------------|
| 12/02/2015 | 1210201 - Inspección de seguridad e higiene - Ejercicio corriente | 2015 | 1 | 1,614,659.59 | 12/02/2015 | Normal |
| 15/04/2015 | 1210201 - Inspección de seguridad e higiene - Ejercicio corriente | 2015 | 02/06 | 1,443,698.25 | 15/04/2015 | Normal |
| 3/06/2015 | 1210201 - Inspección de seguridad e higiene - Ejercicio corriente | 2015 | 03/06 | 1,429,647.24 | 3/06/2015 | Normal |
| 5/08/2015 | 1210201 - Inspección de seguridad e higiene - Ejercicio corriente | 2015 | 04/06 | 1,427,048.17 | 5/08/2015 | Normal |
| 8/10/2015 | 1210201 - Inspección de seguridad e higiene - Ejercicio corriente | 2015 | 5 | 1,424,013.00 | 8/10/2015 | Normal |
| 31/12/2015 | 1210201 - Inspección de seguridad e higiene - Ejercicio corriente | 2015 | 06/06 | 1,424,192.84 | 31/12/2015 | Normal |
| 19/03/2015 | 1210301 - Conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal - Ej. corrient | 2015 | 01/05 | 4,831,279.55 | 19/03/2015 | Normal |
| 3/06/2015 | 1210301 - Conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal - Ej. corrient | 2015 | 02/05 | 4,585,753.07 | 3/06/2015 | Normal |
| 5/08/2015 | 1210301 - Conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal - Ej. corrient | 2015 | 03/05 | 4,605,539.72 | 5/08/2015 | Normal |
| 8/10/2015 | 1210301 - Conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal - Ej. corrient | 2015 | 4 | 4,590,766.02 | 8/10/2015 | Normal |
| 31/12/2015 | 1210301 - Conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal - Ej. corrient | 2015 | 05/05 | 4,611,053.81 | 31/12/2015 | Normal |

26/05/2015

CONTRIBUYENTE: FERRO GUILLERMINA

DOMINIO: ACTA 4-100-7496

LIQUIDACION ACARREO/ESTADIA

| | CANTIDAD | IMPORTE UNITARIO | TOTAL A PAGAR |
|----------------------|----------|------------------|-----------------|
| ACARREO | | \$ 300,00 | \$ - |
| ESTADIA AUTOMOVIL | | \$ 50,00 | \$ - |
| ESTADIA MOTOVEHICULO | 4 | \$ 10,00 | \$ 40,00 |
| TOTAL A PAGAR | | | \$ 40,00 |

Laura E. Diaz
DIRECTOR INTERNO DE
TRANSITO CONTROL URBANO
MUNICIPALIDAD DE SALTO

LISTADO DE ASIENTOS

Municipalidad
de
SALTO



30/09/2016

11:49

Ejercicio: 2016

| Cuenta | Descripción | Debe | Haber | Referencia |
|--|--------------------------------------|---------------------|---------------------|------------------|
| Asiento: 6977 | Fecha: 16/03/2016 Estado: Confirmado | | | Tipo: Automático |
| Encabezado: Para registrar el devengamiento del día 16/03/2016 correspondiente al Recurso Conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal - Ej. corrient | | | | |
| 1 113120000 | Deudores no tributarios | 4,879,112.29 | | DIP-1,210,301 |
| 2 512100000 | Tasas | | 4,879,112.29 | DIP-1,210,301 |
| Totales: 2 renglones | | 4,879,112.29 | | |
| | | | 4,879,112.29 | |

Universidad de
San Andrés

LISTADO DE ASIENTOS Municipalidad de SALTO



17/10/2016

10:44

Ejercicio: 2016

| Cuenta | Descripción | Debe | Haber | Referencia |
|--------|-------------|------|-------|------------|
|--------|-------------|------|-------|------------|

Asiento: 3087 Fecha: 04/02/2016 Estado: Confirmado Tipo: Automático

Encabezado: Para registrar el devengamiento del día 04/02/2016 correspondiente al Recurso Inspección de seguridad e higiene - Ejercicio corriente

| | | | | |
|-----------------------------|-------------------------|---------------------|---------------------|---------------|
| 1 113120000 | Deudores no tributarios | 1,720,416.56 | | DIP-1,210,201 |
| 2 512100000 | Tasas | | 1,720,416.56 | DIP-1,210,201 |
| Totales: 2 renglones | | 1,720,416.56 | | |
| | | | 1,720,416.56 | |



Universidad de
San Andrés

LISTADO DE ASIENTOS

Municipalidad de
SALTO

28/10/2016

07:12

Ejercicio: 2015

| Cuenta | Descripción | Debe | Haber | Referencia |
|--|---------------------------------------|-------------------|-------------------|------------|
| Asiento: 12 | Fecha: 06/01/2015 Estado: Confirmando | Tipo: Automático | | |
| Encabezado: Para registrar el devengamiento del REDO número 1 | | | | |
| 1 113110000 | Deudores tributarios | 147,760.00 | | DREDO-1 |
| 2 113120000 | Deudores no tributarios | 18,340.95 | | DREDO-1 |
| 3 113190000 | Otras cuentas a cobrar | 371,521.00 | | DREDO-1 |
| 4 124200000 | Tierras y terrenos | | 75,000.00 | DREDO-1 |
| 5 124310000 | Maquinaria y equipo de producción | | 296,521.00 | DREDO-1 |
| 6 511100000 | Coparticipación de impuestos | | 147,760.00 | DREDO-1 |
| 7 512100000 | Tasas | | 2,819.00 | DREDO-1 |
| 8 512200000 | Derechos | | 12,336.00 | DREDO-1 |
| 9 512600000 | Multas | | 974.25 | DREDO-1 |
| 10 512900000 | Otros no tributarios | | 2,211.70 | DREDO-1 |
| Totales: 10 renglones | | 537,621.95 | | |
| | | | 537,621.95 | |



Universidad de
San Andrés

LISTADO DE ASIENTOS Municipalidad de
SALTO



17/10/2016

10:46

Ejercicio: 2016

| Cuenta | Descripción | Debe | Haber | Referencia |
|--------|-------------|------|-------|------------|
|--------|-------------|------|-------|------------|

Asiento: 27

Fecha: 05/01/2016 Estado: Confirmado

Tipo: Automático

Encabezado: Para registrar el devengamiento del REDO número 1

| | | | | | |
|------------------------------|-----------|--|-------------------|------------|-------------------|
| 1 | 113110000 | Deudores tributarios | 420,239.34 | | DREDO-1 |
| 2 | 113120000 | Deudores no tributarios | 65,973.65 | | DREDO-1 |
| 3 | 113190000 | Otras cuentas a cobrar | 548.40 | | DREDO-1 |
| 4 | 113130000 | Deudores por contribuciones de mejoras | | 548.40 | DREDO-1 |
| 5 | 511100000 | Coparticipación de impuestos | | 420,239.34 | DREDO-1 |
| 6 | 512100000 | Tasas | | 408.00 | DREDO-1 |
| 7 | 512200000 | Derechos | | 59,702.65 | DREDO-1 |
| 8 | 512500000 | Alquileres | | 1,600.00 | DREDO-1 |
| 9 | 512600000 | Multas | | 2,542.25 | DREDO-1 |
| 10 | 512900000 | Otros no tributarios | | 1,720.75 | DREDO-1 |
| Totales: 10 renglones | | | 486,761.39 | | 486,761.39 |

Universidad de
San Andrés

LISTADO DE ASIENTOS Municipalidad de
SALTO



28/10/2016

07:13

Ejercicio: 2015

| Cuenta | Descripción | Debe | Haber | Referencia |
|--|--------------------------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| Asiento: 13 | | | | |
| | Fecha: 06/01/2015 Estado: Confirmado | | | Tipo: Automático |
| Encabezado: Para registrar el percibido del REDO número 1 | | | | |
| 1 111100000 | Caja | 688,301.38 | | PREDO-1 |
| 2 113110000 | Deudores tributarios | | 147,760.00 | PREDO-1 |
| 3 113120000 | Deudores no tributarios | | 166,411.77 | PREDO-1 |
| 4 113190000 | Otras cuentas a cobrar | | 374,129.61 | PREDO-1 |
| Totales: 4 renglones | | 688,301.38 | | |
| | | | 688,301.38 | |

Universidad de
San Andrés

LISTADO DE ASIENTOS Municipalidad de SALTO



17/10/2016

10:47

Ejercicio: 2016

| Cuenta | Descripción | Debe | Haber | Referencia |
|--------|-------------|------|-------|------------|
|--------|-------------|------|-------|------------|

| | | |
|-------------|--------------------------------------|------------------|
| Asiento: 28 | Fecha: 05/01/2016 Estado: Confirmado | Tipo: Automático |
|-------------|--------------------------------------|------------------|

Encabezado: Para registrar el percibido del REDO número 1

| | | | | | |
|-----------------------------|-----------|-------------------------|-------------------|-------------------|---------|
| 1 | 111100000 | Caja | 564,777.63 | | PREDO-1 |
| 2 | 113110000 | Deudores tributarios | | 420,239.34 | PREDO-1 |
| 3 | 113120000 | Deudores no tributarios | | 143,989.89 | PREDO-1 |
| 4 | 113190000 | Otras cuentas a cobrar | | 548.40 | PREDO-1 |
| Totales: 4 renglones | | | 564,777.63 | | |
| | | | | 564,777.63 | |



Universidad de
San Andrés

| | | |
|------------|--|---|
| 12 1 01 02 | Alumbrado público - Ejercicio anterior | Percepción en ef., ch. o compensación de un recurso prev. devengado |
| 12 1 04 00 | Habilitación de comercios e industrias | Devengamiento y Percepción en efectivo, cheque o compensación |
| 12 1 02 02 | Inspección de seguridad e higiene - Ejercicio anterior | Percepción en ef., ch. o compensación de un recurso prev. devengado |
| 12 2 03 02 | Publicidad y propaganda - Ejercicio anterior | Percepción en ef., ch. o compensación de un recurso prev. devengado |
| 12 2 06 00 | Derecho de oficina | Devengamiento y Percepción en efectivo, cheque o compensación |
| 12 2 07 01 | Derecho de construcción - Ejercicio corriente | Devengamiento y Percepción en efectivo, cheque o compensación |
| 12 2 09 01 | Ingreso al Balneario Municipal | Devengamiento y Percepción en efectivo, cheque o compensación |
| 12 2 05 00 | Derecho ocupación o uso de espacios públicos | Devengamiento y Percepción en efectivo, cheque o compensación |
| 12 2 05 00 | Derecho ocupación o uso de espacios públicos | Percepción en ef., ch. o compensación de un recurso prev. devengado |
| 12 2 10 01 | Patentes de Rodados - Ejercicio corriente | Devengamiento y Percepción en efectivo, cheque o compensación |
| 12 2 10 02 | Patentes de Rodados - Ejercicio anterior | Percepción en ef., ch. o compensación de un recurso prev. devengado |
| 12 1 03 02 | Conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal - Ej. | Percepción en ef., ch. o compensación de un recurso prev. devengado |
| 12 2 08 01 | Cementerio - Ejercicio corriente | Devengamiento y Percepción en efectivo, cheque o compensación |
| 21 2 01 00 | Servicios sanitarios | Devengamiento y Percepción en efectivo, cheque o compensación |
| 12 1 10 02 | Tasa por servicios sanitarios - Ejercicio anterior | Percepción en ef., ch. o compensación de un recurso prev. devengado |
| 12 6 01 00 | Multas por contravenciones | Devengamiento y Percepción en efectivo, cheque o compensación |
| 12 9 08 00 | Ingresos por intereses | Devengamiento y Percepción en efectivo, cheque o compensación |
| 12 5 00 00 | Locación de bienes municipales | Devengamiento y Percepción en efectivo, cheque o compensación |
| 11 4 01 00 | Coparticipación provincial Ley N° 10559 | Devengamiento y Percepción en efectivo, cheque o compensación |
| 12 9 03 00 | Acarreo y estadía vehicular | Devengamiento y Percepción en efectivo, cheque o compensación |



Universidad de
San Andrés

6. Bibliografía

- J Alianza para el Gobierno Abierto (2011). *Declaración sobre Gobierno Abierto*. Nueva York, Estados Unidos: Asamblea General de las Naciones Unidas.
- J Barata, K.; Cain, P.; Thurston, A. (agosto, 1999). From accounting to accountability: managing accounts records as a strategic resource. *International Records Management Trust*. Recuperado el 15 de abril de 2016 de http://www.irmt.org/documents/research_reports/accounting_recs/IRMT_acc_rec_background.PDF
- J Cadelli, E.; Martino, G. y Romero, F. (noviembre de 2012). Los sistemas tributarios municipales de la Provincia de Buenos Aires. *Documentos de trabajo de la Dirección Provincial de Estudios y Proyecciones Económicas*. Recuperado el 31 de agosto de 2016 de http://www.ec.gba.gov.ar/areas/estudios_proyecciones/documentos/DT%203%20Los%20sistemas%20tributarios%20municipales%20de%20la%20provincia%20de%20Buenos%20Aires.pdf
- J Comisión Especial para el Estudio de las Normas Contables Gubernamentales (1997). *Informe-Opinión-Propuesta*. Buenos Aires, Argentina: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal.
- J Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (CNICSP) (2000). *Norma Internacional para el Sector Público N° 1: Presentación de los Estados Financieros*. Londres, Inglaterra: Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores.
- J Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (CNICSP) (2001). *Norma Internacional para el Sector Público N° 9: Ingresos Ordinarios/Recursos por Transacciones Con Contraprestación*.

Londres, Inglaterra: Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores.

- J Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (CNICSP) (2006). *Norma Internacional para el Sector Público N° 23: Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)*. Londres, Inglaterra: Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores.
- J Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (CNICSP) (2013). *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. Londres, Inglaterra: Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores.
- J Constitución de la Provincia de Buenos Aires. B.O. de la Provincia de Buenos Aires 14/09/1994
- J Cuenta de Inversión 2014 (2016). Mecon.gov.ar. Recuperado el 10 de junio de 2016 de <http://www.meccon.gov.ar/hacienda/cgn/cuenta/default1.htm>.
- J *Decreto N° 1344/07 Reglamento de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156*. B.O. de la Nación 05/10/2007
- J Decreto N° 1807/93. Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. B.O. de la Nación 02/09/1993
- J Decreto N° 2980/00. Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal (RAFAM). B.O. de la Provincia de Buenos Aires 01/09/2000

-) Decreto-Ley Nº 6769/58. Ley Orgánica de las Municipalidades. B.O. de la Provincia de Buenos Aires 30/04/1958
-) Di Russo Porrero, L. & Hauque Fernández, S. (2013). Posibilidades y límites para una convergencia entre la micro y la macrocontabilidad. *Revista de la Conferencia Académica Permanente de Investigación Contable*, 11(2), 61-73. Recuperado de <http://www.capic.cl/capic/images/vol11art5.pdf>
-) Equipo de trabajo del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires (2001). *Reforma de la Administración Financiera en el ámbito municipal. Manual de aplicación del sistema de contabilidad*. Buenos Aires, Argentina.
-) Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económica (FACPCE) (2008). *Recomendación Técnica de Sector Público Nº 1: Marco Conceptual Contable para la Administración Pública*. Entre Ríos, Argentina: Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría.
-) Giachino de Palladino, Carmen (2004). The governmental accounting system in Argentina. *Public Sector Committee of International Federation of Accountants*.7. Recuperado de <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/no-7-the-governmental-ac.pdf>
-) Gurruchaga, A. (2013). *Contabilidad y Presupuesto en la Administración Pública*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
-) Hauque, S. (2007). El registro de los recursos tributarios del sector público: campo de prueba para la armonización entre la micro y la

macroeconomía. *Documentos y aportes en Administración Pública y Gestión Estatal*, 10(8), pp.75-110.

- J Hernández Sampieri, R; Fernández Collado, C y Baptista, P. (1998). La elaboración del marco teórico: revisión de la literatura y construcción de una perspectiva teórica. En R. Hernández Sampieri; C. Fernández Collado y P. Baptista (Eds.). *Metodología de la Investigación*. México. McGraw-Hill.
- J Ley N° 10.559. Ley de Coparticipación Municipal de la Provincia de Buenos Aires. B.O. de la Provincia de Buenos Aires 16/11/1987
- J Ley N° 13.767. Ley de Administración Financiera y del Sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial. B.O. de la Provincia de Buenos Aires 17/12/2007
- J Ley N° 23.548. Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales. B.O. de la Nación 26/01/1988.
- J Ley N° 24.156. Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. B.O. de la Nación 15/12/1992
- J Ley N° 24.430. Constitución de la Nación Argentina. B.O. de la Nación 10/01/1995.
- J Las Heras, J.M. (2008). Estado eficiente. Administración financiera gubernamental. Buenos Aires, Argentina: Osmar D. Buyatti.
- J Ordenanza del Partido de Salto N° 011/2016. Ordenanza Fiscal para el Partido de Salto.
- J Ordenanza del Partido de Salto N° 012/2016. Ordenanza Impositiva para el Partido de Salto.

-) Resolución General Nº 1 de la Comisión Arbitral. Convenio Multilateral. B.O. de la Nación 30/01/1978.
-) Resolución 25/95 de la Secretaría de Hacienda. Principios de Contabilidad Gubernamental. B.O. de la Nación 09/08/1995
-) Simeone, E. J. (2014). *Análisis de litigios en materias de tasas municipales por inspección de seguridad e higiene*. (Tesis de licenciatura). Universidad del Salvador, Buenos Aires, Argentina.
-) “Un fuerte contraste con el resto de la red vial provincial” (17 de enero de 2015). *La Nación*, Recuperado el 30 de mayo de 2016 de <http://www.lanacion.com.ar/1760568-un-fuerte-contraste-con-el-resto-de-la-red-vial-provincial>
-) Villegas, H. B. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Universidad de
San Andrés