



UNIVERSIDAD
DE LA REPUBLICA
URUGUAY



DIPLOMA "GESTIÓN FINANCIERA EN INSTITUCIONES PÚBLICAS"

TESIS

“El tratamiento de la moneda extranjera y la compatibilidad entre la contabilidad patrimonial y la presupuestal”.

Docente: Marta Abilleira

Alumnas: Sofía Alexandre

Elisa Reboulaz

Elisa Terra

Nos gustaría agradecer a muchas personas que a lo largo de este proceso nos brindaron su apoyo y su dedicación.

En especial a nuestras familias, que nos animaron en cada paso de estos dos años de curso y en el período de elaboración de esta Tesis.

A la Institución que nos brindó la posibilidad de cursar este Diplomado.

A nuestros compañeros de trabajo que dedicaron su tiempo y sus conocimientos, para el desarrollo de este trabajo, en especial queremos agradecer a la Cra. Mariela Urrutia por su apoyo constante.

A nuestra tutora que nos guió, orientó y estuvo presente en cada paso de nuestra Tesis, brindándonos su valioso conocimiento no solo en el tema tratado, sino en la elaboración de este trabajo.

Índice

| | |
|---|----|
| Resumen ejecutivo----- | 4 |
| Introducción----- | 4 |
| Situación nacional----- | 5 |
| Normativa nacional----- | 6 |
| Normativa Internacional de Contabilidad del Sector Público----- | 11 |
| NICSP 1: Presentación de los estados financieros----- | 12 |
| NICSP 4: Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la ME----- | 13 |
| NICSP 24: Presentación de información del presupuesto en los Est. Financieros-- | 15 |
| Desarrollo del Trabajo: Comparativo de Normativa----- | 18 |
| Ejemplo práctico----- | 22 |
| Hallazgos y conclusiones----- | 30 |
| Recomendaciones----- | 31 |
| Anexos----- | 32 |
| Anexo 1----- | 32 |
| Anexo 2----- | 37 |
| Anexo 3----- | 38 |
| Anexo 4----- | 39 |
| Bibliografía----- | 41 |

Resumen ejecutivo

Nuestro objetivo con el presente trabajo es poder identificar, en primer lugar, las limitaciones que tendríamos a la hora de aplicar las Normas Internacionales del Sector Público 1, 4 y 24, para luego identificar las causas y las propuestas de solución, referente al tratamiento de la moneda extranjera, acotando la cobertura de este trabajo al impacto en ingresos y gastos.

Comenzamos exponiendo la base jurídica con la que contamos en el Uruguay, detallando los puntos de relevancia de las normas internacionales que influyen en nuestro trabajo, delimitando así su alcance.

Planteamos un ejemplo práctico de manera de evidenciar el problema, determinando hallazgos que nos servirán de guía para plantear posibles soluciones de mejora a la situación planteada.

En esta búsqueda de soluciones nos apoyamos en la información aportada por distintas personas tanto en entrevistas formales que se encuentran anexas al trabajo, como en consultas realizadas a compañeros de trabajo.

Arribamos a una posible solución del problema, recomendamos la creación de un objeto de gasto en el cual se imputen las diferencias de cambio ganadas y perdidas, dado que hoy en día los costos tanto de servicios como de bienes adquiridos se ven incrementados por dicha diferencia.

Identificamos en este proceso dos momentos en el cual se generan dichas diferencias y proponemos una solución para cada caso.

Introducción

Tanto a nivel nacional como internacional, la necesidad de contar con información contable patrimonial y económica-financiera, se ha vuelto un requerimiento prioritario para la toma de decisiones gubernamentales, así como también a efectos de poder cumplir con requerimientos de información de organismos internacionales que asisten al Estado en diversos proyectos como prestatarios de crédito.

Dado que, en nuestro país, el organismo rector en normativa contable para el sector público establece, en su marco normativo, que deben aplicarse las NICSP, se vuelve requisito necesario el poder incorporarlas. Algunos países de Latinoamérica ya han implementado las mismas, pero hasta el momento solamente Chile emitió los Estados Financieros en abril del presente año.

Estas Normas internacionales han mostrado ser una herramienta primordial a la hora de guiar a los gobiernos en lo referente a los registros contables, ya que ayuda a unificar criterios entre países, y sirve como guía para el análisis económico - financiero de cada Estado a lo largo del tiempo.

Situación nacional

Nuestra base jurídica les da la potestad a dos grandes organismos públicos centrales, el Tribunal de Cuentas y la Contaduría General de la Nación, que dirigen el accionar en materia contable y presupuestal.

La Constitución de la República, en su artículo 211 literal F, establece que: “Compete al Tribunal de Cuentas: Dictar las ordenanzas de contabilidad, que tendrán fuerza obligatoria para todos los órganos del Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, cualquiera sea su naturaleza”.

El Texto Ordenado de la Contabilidad y Administración Financiera del Estado (TOCAF), en el artículo 101 dispone que la Contaduría General de la Nación será el órgano responsable del sistema integrado de información financiera (SIIF) que permite conocer la gestión presupuestaria, financiera, económica y patrimonial de la Administración Central. Dentro de sus cometidos está el de llevar la contabilidad general de la Administración Central y presentar información consolidada de todo el sector público.

Normativa nacional

Nuestro marco legal vigente se encuentra integrado en la actualidad por la Ordenanza N°89 del Tribunal de Cuentas, la Resolución del Tribunal de Cuentas N° 1235 de 2018, el Texto Ordenado de Contabilidad y Administración Financiera y la Ley 17.556 en su artículo 81.

El Tribunal ejerce las atribuciones y obligaciones que la ley y la Constitución le otorgan a través del dictado de ordenanzas y resoluciones. En particular referida al tema que nos ocupa, la Ordenanza N°89 establece las normas y criterios que serán de aplicación obligatoria para las Unidades Contables que esta define, pudiendo el Tribunal de Cuentas autorizar en forma excepcional y para cada ejercicio, el apartamiento ante solicitud fundada de la Unidad Contable.

De esta manera, podemos destacar que la Ordenanza N° 89 obliga a aplicar una serie de normas contables para la formulación y presentación de los estados financieros, donde incluye las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

Define como unidad contable del Sector Público, a “toda Entidad Autónoma que administre fondos públicos y que conforme con la ley está obligada a presentar estados financieros al Tribunal de Cuentas”¹.

Haciendo uso de las potestades que le otorga el art. 211 de la Constitución de la República, el Tribunal de Cuentas en su Ordenanza 89 dispone los estados financieros e información complementaria que se deberán presentar. Dichos estados son: Estado de Situación Financiera - Estado de Resultados y Estado de Resultado Integral - Estado de Flujos de Efectivo - Estado de Cambios en el Patrimonio - Notas a los estados financieros - Cuadro de bienes de uso, intangibles, inversiones en inmuebles y amortizaciones y los anexo discriminando los fondos públicos recibidos y los gastos atendidos con ellos.

Además de esta ordenanza, el Tribunal ha dictado la Resolución N°1235 que fija los criterios contables en los que deben basarse los Gobiernos Departamentales para rendir cuentas al Tribunal, así como los estados financieros que deben presentar (resultados acumulados, resultado del ejercicio, ejecución al presupuesto con relación a los recursos entre otros).

¹ Ordenanza 89 del Tribunal de Cuentas

Uno de los criterios establecidos, refiere al tratamiento de la moneda extranjera, y a la información contable que deben presentar. Si bien limita la Resolución a los Gobiernos Departamentales, por analogía y a falta de norma expresa podemos asumir que el criterio sería el mismo en el caso de otros Entes Contables.

Dentro de los anexos, en la ficha 7, establece el tratamiento de la diferencia de cambio para la rendición de cuentas de los Gobiernos Departamentales, disponiendo que:

“Se configura el ajuste por diferencia de cambio cuando existe una variación entre la fecha de la transacción en moneda extranjera y la fecha de la cancelación de la misma (pago). Se debe generar la diferencia de cambio al momento del pago y a la fecha de cierre del ejercicio.

Las diferencias de cambio generadas deben ser reconocidas como gastos o ingresos en el mismo ejercicio contable en que se han producido.

La moneda extranjera se valorará a la cotización interbancaria billete al cierre del día anterior al de la operación, y la moneda nacional diferente al peso uruguayo (UI, UR, etc.), se valorará a la cotización del día anterior al de la operación. Si no existiera cotización a dichas fechas, se tomará la del último día hábil anterior”².

Asimismo, dispone cómo se hacen las registraciones tanto presupuestarias como patrimoniales:

“En la contabilidad presupuestal, cuando se trata de operaciones en moneda extranjera y en el momento del pago se genere diferencia de cambio, la misma debe ser imputada presupuestalmente al programa y objeto del gasto que originó la operación, ya sea perdida o ganada.

Cuando presupuestalmente, al momento del pago de una operación en moneda extranjera se genera diferencia de cambio (perdida o ganada), esta debe ser imputada al programa y objeto del gasto que originó dicha operación. Mientras que patrimonialmente, la diferencia de cambio al cierre de ejercicio, si es perdida se imputa a una cuenta de pérdida (619) y si es ganada se trata presupuestalmente como un **ingreso financiero, es decir que se hace un estado de ingreso.**

² Resolución del Tribunal de Cuentas N°1235 del 2018

| <i>Diferencia entre contabilidad patrimonial y presupuestal:</i> | | | |
|--|--------------------------------|--|----------------------------------|
| <i>Contabilidad Patrimonial</i> | | <i>Contabilidad presupuestal</i> | |
| <i>Dif. de Cambio (perdida) - 619 (*1)</i> | | <i>Objeto del Gasto q/originó la operación</i> | |
| | <i>Caja/Banco</i> | | <i>Caja/Banco</i> |
| <i>Caja/Banco</i> | | <i>Caja/Banco</i> | |
| | <i>Dif. de Cambio (ganada)</i> | | <i>Ingresos Financieros (*2)</i> |
| | | | |

(*1) Objeto 619 o el que corresponda de acuerdo con el Clasificador vigente al momento de la presentación del Presupuesto Quinquenal.

(*2) Ingresos financieros, de acuerdo con la Ordenanza 84 del Tribunal de Cuentas, se encuentra en los Recursos de Origen Nacional, en el capítulo VIII.

3

Si bien la registración presupuestaria no cumple la partida doble, lo que se muestra en el cuadro anterior, es como una operación presupuestal se reflejaría siguiendo los criterios presupuestales.

Al cierre de ejercicio, las diferencias de cotización de los saldos de las deudas financieras y las deudas por convenios en moneda extranjera se muestran directamente como diferencia de cambio perdida o ganada en el estado de resultados del ejercicio.

Por otra parte, cuando en un ejercicio se origina una operación que es cancelada en el ejercicio siguiente, se deberá realizar la reexpresión al cierre del primer ejercicio.

Asimismo, las diferencias de cotización que se originen al reexpresar las obligaciones presupuestales impagas de ejercicios anteriores, a la cotización de cierre del ejercicio, si son pérdidas se deben imputar al objeto del gasto que las generó y si son ganadas, se deben reconocer como ingresos financieros.

³ Resolución del Tribunal de Cuentas N°1235 del 2018

“Se debe tener en cuenta que no todos los rubros que se reexpresan a la cotización de cierre del ejercicio, generan diferencia de cambio, tal es el caso de las garantías en moneda extranjera, en cuyo caso corresponde reexpresarlas directamente contra el pasivo de indisponibles a pagar, sin reconocer diferencia de cambio ni ganada ni perdida”.

El Decreto 150/2012 aprueba el Texto ordenado de la contabilidad y administración financiera del estado (TOCAF), el cual agrupa normativa de Presupuesto y de Rendiciones de Cuentas y también el contenido de otras leyes en materia financiero-contable.

En cuanto a los ingresos, establece que “se computarán como recursos del ejercicio, los efectivamente depositados en cuentas del Tesoro Nacional o ingresados en los organismos...”⁴.

Con relación a los gastos, determinan que “Los créditos presupuestales se considerarán ejecutados cuando se devenguen los gastos para los cuales han sido destinados.

Se entiende que los gastos se devengan cuando surge la obligación de pago por el cumplimiento de un servicio o de una prestación.

En particular:

- 1) Para la percepción de las retribuciones personales y cargas directamente vinculadas, cuando se hizo efectiva la real prestación del servicio.
- 2) Para los gastos corrientes y de capital, la recepción conforme del objeto adquirido o la prestación del servicio contratado, sin perjuicio de la asignación anticipada de recursos, que se otorguen a proveedores con destino a una inversión o a un gasto, cuando ello estuviere estipulado en las condiciones que establezca la Administración.
- 3) Para las obras y trabajos, la recepción conforme del todo o parte de estos en las condiciones previstas en los contratos o actos administrativos que los hubieren encomendado.

⁴ TOCAF DE 2012, art. 12- Ley 15.903 de 10/nov/987, artículo 461

4) Para los subsidios, subvenciones y pensiones, cuando se cumplan los requisitos previstos en la respectiva ley.

Los gastos comprometidos y no ejecutados al cierre del ejercicio afectarán automáticamente los créditos disponibles del ejercicio siguiente.

Los entes industriales y comerciales del Estado y los gobiernos departamentales podrán afectar sus créditos por los compromisos contraídos, comunicándose previamente al Poder Ejecutivo y al Tribunal de Cuentas⁵.

El artículo 95 dispone que en materia presupuestal se registrará:

Con relación a los recursos: el saldo inicial presupuestado, que son los montos estimados, sus modificaciones que surgen de rendiciones de cuenta, así como las trasposiciones y refuerzos que se realicen en cada ejercicio y lo efectivamente percibido.

Con relación a los gastos: se parte del monto autorizado de créditos que surge de la asignación presupuestal y sus modificaciones; y se registran los compromisos y obligaciones contraídos.

Con relación a los Estados Financieros que deberán realizarse establece que los hechos económicos y financieros deberán reflejarse en cuentas, estados demostrativos y balances que permitan su medición y juzgamiento, pero no establece cómo se componen dichos estados demostrativos ni que estados contables lo integran.

Si bien en los artículos 97 y 98 se establece que deben registrarse tanto activos como pasivos, no se define un criterio contable para hacerlo, como tampoco una definición completa de estos conceptos ni del concepto de patrimonio expuesto en el artículo 80.

Esto se desprende, cuando determina que:

“En cuanto a los activos el sistema contable registrará, como mínimo, las existencias y movimientos con especial determinación de los que integran el patrimonio del Estado por ejecución del Presupuesto o por otros conceptos”.

⁵ TOCAF de 2012, art. 20- Ley 15.903 de 10/nov/987, artículo 469 con la redacción dada por el artículo 2 de la ley 17.213 de 24/set/999.

“Con relación a los pasivos el sistema contable registrará, como mínimo, todas las obligaciones que contraiga el Estado, en particular la deuda pública que se origine en cualquier forma de financiamiento”.

El artículo 81 de la Ley 17.556 publicada el 19 de setiembre de 2002, establece que los déficits que se originen por la variación de los precios, en los gastos de funcionamiento e inversión con fuente de financiamiento a rentas generales, se atenderán con cargo a los créditos del inciso (02 al 27), en el objeto del gasto correspondiente.

Normativa Internacional de Contabilidad del Sector Público

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público revelan las mejores prácticas que se pueden aplicar a nivel contable y financiero. Con esta herramienta todos los países pueden brindar y obtener información de calidad que sea comprensible, uniforme y comparable para todos los usuarios de los Estados Financieros.

El uso de estándares contables internacionales permite utilizar lenguaje común, y por tanto la comparabilidad de los Estados Financieros elaborados con los mismos.

Con este propósito, en el año 1973, se crea el primer comité llamado IASC –International Accounting Standards Committee, antecesor del actual IASB –International Accounting Standards Board, que crearon las Normas internacionales de Contabilidad y actualmente crean las Normas Internacionales de Información Financiera.

En base a estas normas comienzan a dictarse las NICSP, que se fundamentan no solo en los objetivos ya mencionados, sino también en la transparencia y en la necesidad de satisfacción de información pública, que debe de tener todo Estado.

Estas son elaboradas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS en sus siglas en inglés) que se encuentra dentro de la Federación Internacional de Contadores (IFAC en sus siglas en inglés).

Este Comité ha traducido al idioma español el “Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público” que actualmente contiene 42 normas.

De estas vamos a destacar las que influyen directamente en nuestro trabajo a la hora

de comparar los registros presupuestales, producto de la ejecución de los incisos sin considerar el financiamiento, a saber:

Número 1: Presentación de Estados Financieros

Número 4: Efecto de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera

Número 24: Presentación de información del Presupuesto en los Estados Financieros.

NICSP 1: Presentación de los estados financieros

El objetivo de esta norma es establecer la forma y el contenido de los estados contables que se preparan y presentan por el método de lo devengado, para usuarios no expertos. Lo que significa que los estados financieros deben realizarse en un lenguaje entendible y claro, para poder ser interpretado por cualquier ciudadano a la hora de tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos.

Esta norma, a diferencia de nuestra legislación si define activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos.

La norma establece las siguientes definiciones:

“Activo son a los recursos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera obtener en el futuro, beneficios económicos o potencial de servicio.

Los pasivos son las obligaciones presentes que surgen de hechos pasados, de los cuales se espera un flujo de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos o potenciales de servicio.

El patrimonio es la parte residual de los activos deducidos todos los pasivos, por ellos también se lo denomina activos netos.

Los ingresos son la entrada bruta de beneficios económicos o potencial de servicio, que da lugar a un aumento de patrimonio, que no se vincula con los aportes de capital.

Gastos son las reducciones de beneficios económicos o potencial de servicio, que implican una salida de efectivo, un consumo de activos o incremento de pasivo,

produciendo una disminución en el patrimonio, no vinculada a la distribución de utilidades”⁶.

La norma se aplica para todos los estados financieros que se contabilicen sobre la base de acumulación o devengamiento y define esta, como el momento en que ocurren las transacciones y no cuando se efectiviza su cobro o pago.

Los estados financieros obligatorios según esta norma son:

- Estado de situación financiera
- Estado de rendimiento financiero
- Estado de cambios en los activos netos/patrimonio
- Estado de flujos de efectivo

NICSP 4: Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera

Tiene como objetivo establecer la forma en que las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero se reflejan en los estados financieros (EEFF), determinando la tasa de cambio que debe utilizarse.

La norma expresa que tipo de cambio utilizar para la conversión de las transacciones en moneda extranjera al contabilizarlas, así como la forma de proceder al convertir los EEFF de las operaciones que una entidad posea en el extranjero (EEFF consolidados) y reconocer las variaciones que se generan.

Para ello establece distintos tratamientos para su reconocimiento, distinguiendo entre el momento de su incorporación inicial y a posteriori:

⁶ Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público N° 1

Las operaciones en moneda extranjera se reconocen inicialmente tomando la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional (moneda en la que opera la entidad) y la moneda extranjera.

En cuanto al reconocimiento a posteriori, debemos tomar en cuenta que tipo de partidas son, si se trata de partidas monetarias o no monetarias:

“Las partidas monetarias, son las unidades mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o a pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.

Las partidas no monetarias tienen como característica la ausencia de un derecho a recibir o una obligación a entregar⁷.

Basándonos en esta clasificación, la norma establece que las partidas antes mencionadas se valorarán en moneda nacional en la presentación de los EEFF de la siguiente forma:

- las partidas monetarias al tipo de cambio de cierre
- las partidas no monetarias de acuerdo con el criterio de contabilización tomado. Si se contabilizan a costo histórico, se toma la tasa de cambio de la fecha de la transacción. Si se toma el criterio de valor razonable, entonces se convierten a la tasa de cambio del momento en que este se determinó.

Para el reconocimiento de la diferencia de cambio se pueden aplicar dos tratamientos; el referencial en el que se contabilizan como ingresos o gastos del ejercicio en que se producen, y el tratamiento alternativo permitido que posibilita activar las diferencias cuando son producidas por una gran devaluación o depreciación sin cobertura y afectan pasivos que no se pueden liquidar.

⁷ Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público N° 4

| TRATAMIENTO DE LA MONEDA EXTRANJERA SEGÚN NICSP 4 | | |
|---|----------------------------------|--|
| Transacciones en moneda extranjera | Momento del reconocimiento | Criterio de lo devengado. |
| | Tipo de cambio en la transacción | Tipo de cambio vigente a la fecha de la transacción. |
| Diferencia de Cambio | Tratamiento | Referencial - se reconoce como ingreso o gasto en el ejercicio |
| | | Alternativo - en el caso de existir una devaluación importante, dicha diferencia se activa. |
| Estados Contables | Tipo de cambio a utilizar | Partidas monetarias- se convierten al tipo de cambio de cierre. |
| | | Partidas no monetarias - cuando se registran al costo , se convierten al tipo de cambio vigente a la fecha de la transacción. - cuando se registra al valor razonable, se convierten al tipo de cambio de la fecha en que se determinó dicho valor. |

NICSP 24: Presentación de información del presupuesto en los estados financieros

Esta norma establece que los organismos que hacen público su presupuesto, ya sea porque se les exige o porque eligen hacerlo, deben incluir una comparación de los importes del presupuesto y los importes reales que surgen de la ejecución del presupuesto en sus estados financieros.

En el caso de nuestro país, como el presupuesto es público la norma obliga a realizar la mencionada comparación.

Pero más allá de que es un deber para nosotros, poder realizar comparaciones o conciliaciones entre nuestros registros presupuestales y nuestros estados financieros

con base de acumulación, fortalecería enormemente la transparencia del país y manifestaría la eficiencia en gestión interna a nivel estatal.

A efectos de la conciliación entre el presupuesto y los EEFF, la norma define, entre otros conceptos la base contable, el importe real, la base presupuestaria y la base comparable:

“La base contable es aquella utilizada en la preparación de los EEFF, de acumulación o devengo o de efectivo”.

Los importes reales son “los resultantes de la ejecución del presupuesto.

La base presupuestaria es aquella base contable que ha sido aprobada por el órgano legislativo. Esta puede ser de acumulación, de efectivo o efectivo modificado”⁸.

En nuestro caso los importes presupuestados son de base caja modificado, o sea que no coincide con lo establecido por la norma.

La base comparable implica misma base contable, misma base de clasificación, para las mismas entidades y un mismo periodo.

La NICSP 24 admite que se registre el presupuesto con otras bases diferentes al criterio de lo devengado, pero exige que, si se adopta una base distinta y si los estados financieros de la entidad y el presupuesto no se preparan de forma comparable, se deberá presentar adicionalmente a los estados financieros, un estado donde se visualicen las diferencias entre los montos presupuestados y los consiguientes montos reales presentados en los estados financieros. Es por este motivo que la NICSP 24 se vuelve tan relevante a la hora de analizar el tratamiento de la diferencia de cambio.

En caso de tener una base comparable diferente, la norma sugiere la presentación de un Estado de comparación de los importes presupuestados y realizados. Este estado se presentará en la misma base comparable del presupuesto y diferente a la de los EEFF.

La norma establece que la conciliación puede presentarse junto al estado de comparación, identificando por separado cualquier diferencia en bases, plazos y entidades, o en notas a los estados financieros.

⁸ Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público N° 24

La norma también requiere revelar en notas a los estados financieros una exposición sobre las razones de las diferencias materiales entre el presupuesto y los importes reales.

Es decir, se debe presentar un estado comparativo de los valores presupuestales con los valores reales o ejecutados del presupuesto, para lo cual se debe:

- Detallar los importes presupuestados iniciales y finales y explicar las diferencias en notas.
- Mostrar valores ejecutados del presupuesto en la misma base en la que se realice el punto anterior, para que puedan ser comparables.
- Explicar las diferencias materiales de los dos puntos anteriores, en un estado separado, dado que nuestro presupuesto no se encuentra en una base comparable con los Estados Financieros, ya que el mismo se registra por criterio mixto y los estados financieros utilizan criterio devengado.
- Identificar en notas la base contable y los clasificadores utilizados, los entes que integran el estado comparativo y el periodo registrado.

Se adjunta el Estado Comparativo que la norma recomienda:

| (en unidades monetarias) | Importes Presupuestados | | Importes Reales con Base Comparable | <i>*Diferencia: Presupuesto Final y Realizado</i> |
|--|-------------------------|------------|-------------------------------------|---|
| | Inicial | Final | | |
| COBROS | | | | |
| Impuestos | X | X | X | X |
| Acuerdos de ayuda | | | | |
| Agencias internacionales | X | X | X | X |
| Otras subvenciones y ayudas | X | X | X | X |
| Ingresos: Préstamos | X | X | X | X |
| Ingresos: Disposición de planta y equipo | X | X | X | X |
| Actividades comerciales | X | X | X | X |
| Otros cobros | X | X | X | X |
| Total cobros | X | X | X | X |
| PAGOS | | | | |
| Sanidad | (X) | (X) | (X) | (X) |
| Educación | (X) | (X) | (X) | (X) |
| Orden público/seguridad | (X) | (X) | (X) | (X) |
| Protección social | (X) | (X) | (X) | (X) |
| Defensa | (X) | (X) | (X) | (X) |
| Vivienda y bienestar social | (X) | (X) | (X) | (X) |
| Ocio, cultura y religión | (X) | (X) | (X) | (X) |
| Asuntos económicos | (X) | (X) | (X) | (X) |
| Otros | (X) | (X) | (X) | (X) |
| Total de pagos | (X) | (X) | (X) | (X) |

| (en unidades monetarias) | Importes Presupuestados | | Importes Reales con Base Comparable | <i>*Diferencia: Presupuesto Final y Realizado</i> |
|-----------------------------|-------------------------|----------|-------------------------------------|---|
| | Inicial | Final | | |
| COBROS/(PAGOS) NETOS | X | X | X | X |

Desarrollo del Trabajo: Comparativo de Normativa

En base a la normativa detallada anteriormente e información recabada en entrevistas realizadas y documentos analizados, encontramos aspectos en común, así como diferencias e inconsistencias entre la normativa nacional y la internacional, que hacen al análisis del objeto de estudio:

- El TOCAF en la gran mayoría de sus artículos hace mención expresa sobre la regulación del tratamiento de la información presupuestal, dejando la normativa patrimonial con escasa reglamentación.
- El TOCAF, en su artículo 12, a diferencia de las NICSP reconoce para los ingresos el criterio de lo percibido, mientras que en el artículo 20 para los gastos considera el criterio del devengado modificado, ya que toma en cuenta los anticipos a proveedores. A su vez, en la práctica el gasto se reconoce cuando la

obligación está intervenida y próxima a ser paga, lo cual implica otra diferencia con el criterio del devengado.

- En los artículos del TOCAF que hacen referencia a la contabilidad patrimonial, por ejemplo, los artículos 97 y 98, que mencionan los términos activos, pasivo no define criterio alguno en cuanto a la contabilización de estos. Sin embargo, en la NICSP 1 si define que es activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos.
- En el artículo 93 del TOCAF, expresa que el Estado debe presentar estados demostrativos y balances, pero no establece cómo se componen los mismos, ni que estados contables lo integran. Sin embargo, la ordenanza 89 del Tribunal de Cuentas, y la NICSP 1 mencionan taxativamente cuales son los estados obligatorios.
- La fecha establecida como cierre de ejercicio es el 31 de diciembre de cada año, tanto para el TOCAF como para la Constitución.
- En cuanto al plazo de presentación de los estados financieros, la Ordenanza 89 establece que deberán presentarse dentro de los noventa días siguientes al cierre del ejercicio ante el Tribunal de Cuentas. Por su parte, la Constitución dispone que se presentará al Poder Legislativo la Rendición de Cuentas y el Balance de Ejecución Presupuestal, dentro de los seis meses de vencido el ejercicio anual, al igual que lo establecido en la NICSP 1.
- La ordenanza 89 ratifica como obligatorias las normas internacionales de contabilidad en el sector público, sin considerar nuestra base jurídica.
- En relación con la Resolución 1235 del TC, vemos que se encuentra alineado con la reglamentación internacional (NICSP 4). Si bien el instructivo no distingue entre partidas monetarias y no monetarias, entendemos que el reconocimiento de la diferencia de cambio se realiza de la misma forma que en la norma mencionada.
- En cuanto a la tasa de cambio a utilizar para la conversión de las partidas en moneda extranjera, nuestra normativa es mucho más específica que las normas internacionales, expresando estrictamente la tasa de cambio a tomar. De todos modos, no vemos que esto contradiga las normas internacionales, gracias a que la NICSP 4 muestran cierta flexibilidad al indicar que, por razones de orden práctico, se puede utilizar una tasa de cambio promedio al existente en el

momento de realizar la transacción, siempre que las tasas de cambio no varíen de forma significativa.

- Esta resolución mencionada, muestra un tratamiento diferente entre la contabilidad patrimonial y presupuestal, ya que, en la valuación de activos, se reconoce la diferencia de cambio en el objeto del gasto de origen.
- De acuerdo con nuestra normativa, en lo que se refiere a la imputación de la diferencia de cambio, en el artículo 81 de la ley 17.556, se establece que la misma será con cargo al objeto del gasto que la generó. Mientras que la NICSP 4 establece que la diferencia de cambio se imputará a una cuenta de resultado de pérdida o ganancia.

En resumen, tenemos diferencias si relacionamos el TOCAF con la Ordenanza 89 y la Resolución 1235 del Tribunal de Cuentas, e incluso con las NICSP en cuanto a criterios contables.

Más allá de los puntos anteriores, la diferencia más importante que encontramos con relación al tema que nos ocupa, es que la diferencia de cambio perdida, según la resolución antes mencionada, se imputa al objeto de gasto que la generó, mientras que, si es ganada, se imputa a un objeto de gasto diferente. Las NICSP reconocen la diferencia de cambio como ganada o perdida dentro del resultado del ejercicio, con independencia de la partida que le dio origen.

Si bien a la fecha no existe total correspondencia entre la normativa mencionada, es importante uniformizar criterios a efectos de lograr obtener información oportuna, precisa, confiable y que cumpla con los cometidos, funciones y requisitos establecidos en la Constitución, el TOCAF, la OTC 89 y las normas internacionales de contabilidad. Seguidamente exponemos un cuadro comparativo de lo expresado:

| CRITERIO DE REGISTRACION | NICSP 4 | SIIF | TOCAF | TC (ORDENANZA 89 -INSTRUCTIVO REND. CTAS.) | Ley 16.170 art. 57 (ART 33 TOI)- INVERSIONES |
|---|--|---|-----------------------|---|--|
| <p>Ingresos: percibido; gastos e inversiones: devengado modificado.</p> | <p>Ingresos: percibido; gastos e inversiones: devengado modificado.</p> | <p>Ingresos: percibido; gastos e inversiones: devengado modificado.</p> | <p>Devengado.</p> | <p>No se expresa.</p> | <p>No se expresa.</p> |
| <p>TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA</p> | <p>Tipo de cambio de la fecha de la transacción</p> | <p>Se va tomando el tipo de cambio del momento de las etapas del gasto: Afectación Compromiso - Obligación (Tipo de cambio más %) - Pago</p> | <p>No se expresa.</p> | <p>La moneda extranjera se valorará a la cotización interbancaria billete al cierre del día anterior al de la operación, y la moneda nacional diferente al peso uruguayo (UI, UR, etc.), se valorará a la cotización del día anterior al de la operación. Si no existiera cotización a dichas fechas, se tomará la del último día hábil anterior.</p> | <p>Tipo de cambio vendedor del momento de la emisión del documento de pago.</p> |
| <p>TIPO DE CAMBIO A UTILIZAR A FECHA DE CIERRE</p> | <p>Partidas monetarias: Tipo de cambio de cierre. Partidas no monetarias: Si se contabilizó al costo, se utiliza el tipo de cambio vigente a la fecha de la transacción. Si se contabilizaron al valor razonable, se utiliza el tipo de cambio del momento en que fue determinado ese valor razonable.</p> | <p>Deudas en moneda extranjera- se convierten al tipo de cambio cable del BCU. Objeto del gasto- al tipo de cambio de la última etapa del gasto registrada.</p> | <p>No se expresa.</p> | <p>No se expresa.</p> | <p>No se expresa.</p> |
| <p>TRATAMIENTO DE LA DIFERENCIA DE CAMBIO</p> | <p>Se reconoce como ingreso o gasto, pero en caso de una importante devaluación se incorpora al valor del activo.</p> | <p>La diferencia de cambio se imputa al objeto de gasto que surge de la transacción.</p> | <p>No se expresa.</p> | <p>No se expresa.</p> | <p>La diferencia de cambio se imputa al objeto de gasto que surge de la transacción.</p> |

Ejemplo práctico

Introducción

A efectos de mostrar las diferencias entre la registración presupuestaria de diferentes hechos económicos con la registración patrimonial de los mismos, y el impacto de las diferencias de cambio en una y otra situación, es que seguidamente desarrollaremos un ejemplo demostrativo. Analizaremos posibles soluciones a efectos de brindar recomendaciones en lo que respecta al tratamiento de la moneda extranjera, y la comparabilidad de la información presupuestal y patrimonial.

Antes de comenzar a exponer el mismo, es importante destacar que, en materia presupuestal, debemos contar con créditos para poder llevar adelante cualquier gasto.

La llave presupuestal se compone de la combinación de varios clasificadores: Inciso, Unidad Ejecutora, Programa, Proyecto, Objeto del Gasto, Auxiliar, Financiamiento, tipo de crédito y moneda.

| Inc. | Un Ej | Prog | Proy | Obj G | Aux | Fin. | Tipo | | Tipo Mon |
|------|-------|------|------|-------|-----|------|------|---|----------|
| | | | | | | | Cre. | | |
| 26 | 011 | 348 | 000 | 198 | 001 | 12 | 3 | 0 | |
| 26 | 011 | 348 | 000 | 263 | 000 | 12 | 3 | 0 | |
| 26 | 011 | 348 | 000 | 273 | 000 | 12 | 3 | 0 | |
| 26 | 011 | 348 | 000 | 282 | 000 | 12 | 3 | 0 | |

Gasto Presupuestal.

Operaciones en un ejercicio económico tipo

Adquisición de un vehículo en USD

Se realiza el proceso del gasto con tipo de moneda 1 (dólares americanos – USD)

Suponemos estamos a 15 de marzo del año xx y queremos adquirir un vehículo. El tipo de cambio es de \$ 37.

Se decide realizar la compra – AFECTACIÓN

| EJERCICIO | OBJETO DEL GASTO | AFECTACIÓN | |
|-----------|------------------|------------|---------|
| | | USD | \$ |
| 2019 | 353 | 20.000 | 740.000 |

Patrimonialmente no tenemos ningún registro, ya que no hay un hecho económico que registrar.

Al concluir el proceso de compra y al hacerse la adjudicación al proveedor correspondiente, presupuestalmente se hace un documento de “Compromiso”, donde la Administración se compromete a abonar una suma de dinero a dicho proveedor, una vez el bien o servicio sean entregados o ejecutados.

Si la fecha en que se hace el compromiso es el 15 de marzo y el tipo de cambio de esa fecha asciende a \$ 37,5.

Se hace la adjudicación - COMPROMISO

| EJERCICIO | OBJETO DEL GASTO | AFECTACIÓN | | COMPROMISO | |
|-----------|------------------|------------|---------|------------|---------|
| | | USD | \$ | USD | \$ |
| 2019 | 353 | 20.000 | 750.000 | 20.000 | 750.000 |

Dado que el tipo de cambio tuvo un incremento entre la fecha de la Afectación y la fecha del Compromiso, se debe ajustar la afectación incrementándose en pesos uruguayos, por la diferencia de cambio.

Hasta este momento patrimonialmente y de acuerdo con las NICSP no existe ningún hecho económico que reconocer.

Es precisamente cuando se recibe la factura- remito, con entrega del bien, que se produce el primer hecho económico que da lugar al asiento contable de esta operación.

Consideramos que la entrega se realiza el 1º de abril del xx, a un tipo de cambio de \$ 37,9.

Se recibe el vehículo - OBLIGACIÓN

| EJERCICIO | OBJETO DEL GASTO | AFECTACIÓN | | COMPROMISO | | OBLIGACIÓN | |
|-----------|------------------|------------|---------|------------|---------|------------|---------|
| | | USD | \$ | USD | \$ | USD | \$ |
| 2019 | 353 | 20.000 | 758.000 | 20.000 | 758.000 | 20.000 | 758.000 |

Presupuestalmente se hace en este momento una obligación por el cual se imputa al objeto (Vehículo). Debemos tener en cuenta que podría haber desfase entre la entrega de la factura y el ingreso de ésta en el sistema, y que por tanto se puede imputar con diferencia de días, es así que el tipo de cambio tomado podría no coincidir con la fecha de entrega de la factura.

Por otro lado, hay que considerar que presupuestalmente, al momento de obligar se le adiciona entre un 3 y un 5 % más a tipo de cambio de la fecha en que se realiza la obligación, a efectos de cubrir la posible variación del tipo de cambio entre la fecha de la obligación y la fecha del pago. A los efectos de nuestro caso práctico, no se le adiciona ese porcentaje para simplificar la exposición numérica.

La adición del 3% o 5% al momento de la obligación hace que a la fecha del pago la diferencia a abonar al proveedor por la posible suba del tipo de cambio sea menor que sin su adición, con la consecuencia que ese incremento se refleja en el bien.

En nuestro caso vamos a hacer el supuesto que se hace la obligación al momento de la fecha de la factura y esta coincide con la entrega del bien.

Por lo que se hace una obligación y se deben ajustar tanto afectación y compromiso por la variación del tipo de cambio, en pesos uruguayos.

Patrimonialmente se registra el ingreso del bien contra el reconocimiento del acreedor.

| | | DEBE | HABER |
|----------|------------|---------|---------|
| Vehículo | | 758.000 | |
| | Acreedores | | 758.000 |

Al momento del pago puede suceder que el tipo de cambio:

- 1) Se incremente
- 2) Disminuya

1) Si al momento del pago el tipo de cambio subió, debemos reconocer patrimonialmente una pérdida por la deuda mantenida en moneda extranjera, que será imputada a una cuenta de pérdida “diferencia de cambio”.

Consideramos que estamos al 30 de abril del xx, el tipo de cambio asciende a \$ 39.

Presupuestalmente, la diferencia a abonar al acreedor por variación en la tasa de cambio se imputa al bien adquirido o servicio contratado, haciendo que el mismo quede sobrevaluado en este caso.

Lo que sucede al momento del pago, cuando el tipo de cambio subió, es que se le abona al proveedor los dólares al tipo de cambio del momento de la fecha de la obligación, por lo que en moneda extranjera el proveedor va a recibir una cantidad menor.

Esto es a causa de que antes de pagar al proveedor, pasa la obligación por controles tanto del Tribunal de Cuentas, como de las Contadurías Centrales. Cuando ambos organismos dan su aval de que la erogación es correcta, proceden a lo que se llama “Intervención”. Es en ese momento que la operación queda pronta para priorizar y pagar en pesos.

En nuestro ejemplo se le abona al proveedor dólares 19.436, que surge de convertir los pesos al momento del intervenido al tipo de cambio del momento del pago. (\$758.000/39).

Al quedarle debiendo esa diferencia, se debe hacer una nueva afectación, nuevo compromiso y una nueva obligación por la diferencia de dólares convertidos a pesos uruguayos.

En nuestro ejemplo se debería hacer de la siguiente forma:

| EJERCICIO | OBJETO DEL GASTO | AFECTACIÓN | | COMPROMISO | | OBLIGACIÓN | |
|-----------|------------------|------------|---------|------------|---------|------------|---------|
| | | USD | \$ | USD | \$ | USD | \$ |
| 2019 | 353 | 19.436 | 758.000 | 19.436 | 758.000 | 19.436 | 758.000 |

Por tanto, hay que ajustar afectación, compromiso y obligación.

| EJERCICIO | OBJETO DEL GASTO | AFECTACIÓN - ajuste | | COMPROMISO -ajuste | | OBLIGACIÓN- ajuste | |
|-----------|------------------|------------------------|--------|-----------------------|--------|-----------------------|--------|
| | | USD | \$ | USD | \$ | USD | \$ |
| 2019 | 353 | 564 | 22.000 | 564 | 22.000 | 564 | 22.000 |

Las NICSP, por su parte, al llevar la diferencia del tipo de cambio a una cuenta de resultado, refleja la pérdida ocurrida como consecuencia del incremento de este. El bien queda contabilizado por el valor real, o sea al momento que efectivamente ingresó al activo de la entidad.

Por lo que patrimonialmente, y como mencionamos el asiento sería el siguiente:

| | | DEBE | HABER |
|------------------------|-------|---------|---------|
| Acreeedores | | 758.000 | |
| Dif. de cambio perdida | | 22.000 | |
| | Banco | | 780.000 |

2) Si al momento del pago el tipo de cambio bajó, debemos reconocer patrimonialmente una ganancia por la deuda mantenida en moneda extranjera, que será imputada a una cuenta de ganancia “diferencia de cambio”.

Suponemos que el 30 de abril del xx el tipo de cambio se encuentra a \$ 37.

| | | DEBE | HABER |
|-------------|-----------------------|---------|---------|
| Acreeedores | | 758.000 | |
| | Dif. de cambio ganada | | 18.000 |
| | Banco | | 740.000 |

Sin embargo, presupuestalmente, la diferencia por la variación de la tasa de cambio lleva al ajuste en negativo tanto de la Obligación, el Compromiso y la Afectación, llevado por tanto al objeto que dio origen a la operación. Por lo que se ve subvaluado el activo en este caso.

En el momento del pago, la Tesorería toma los dólares que hay que abonar al acreedor y los convierte al tipo de cambio del día. El ajuste tanto de la obligación, como compromiso y afectación lo realiza el sistema en forma automática solamente en el caso de que el tipo de cambio haya disminuido. De lo contrario, como lo explicamos en el caso anterior, deberá hacerse todo el proceso nuevamente. Afectación, compromiso, ligación y debe pasar por los controles legales nuevamente.

| EJERCICIO | OBJETO DEL GASTO | AFECTACIÓN - ajuste | | COMPROMISO -ajuste | | OBLIGACIÓN-ajuste | |
|-----------|------------------|---------------------|---------|--------------------|---------|-------------------|---------|
| | | USD | \$ | USD | \$ | USD | \$ |
| 2019 | 353 | -486 | -18.000 | -486 | -18.000 | 564 | -18.000 |

Llegado el cierre de ejercicio, presupuestalmente se realiza un ajuste automático de las obligaciones impagas, únicamente para aquellas que mantienen un tipo de cambio por encima del tipo de cambio de balance. Para el resto de las obligaciones, el responsable del ajuste es el Inciso o la Unidad Ejecutora que deberá hacer los complementos o modificaciones de las obligaciones, a efectos de que la diferencia de cambio quede reflejada al momento de su devengamiento⁹.

Al 31 de diciembre de xx el tipo de cambio es de 39.

Patrimonialmente, debemos reconocer la diferencia de cambio, ya que el rubro acreedor es una cuenta monetaria según la clasificación realizada por la NICSP 4.

Tomando en cuenta que el acreedor se registró al tipo de cambio de 37,9 y que a fecha de cierre se incrementó, debemos reconocer esa pérdida y ajustar dicha cuenta.

| | | DEBE | HABER |
|------------------------|------------|--------|--------|
| Dif. de cambio perdida | | 22.000 | |
| | Acreedores | | 22.000 |

En cuanto a los momentos también vemos que, a cierre de ejercicio, tendremos algunas obligaciones impagas ajustadas a tipo de cambio de balance, pero otras tantas serán ajustadas por el responsable no garantizando que al hacer nuestros estados financieros

⁹ Instructivo N° 6/2019 de la Contaduría General de la Nación- "Cierre de Ejercicio 2019"

todas nuestras obligaciones se encuentren a mismo tipo de cambio de cierre del ejercicio económico. el obligado intervenido hace que exista una división entre lo que se incorpora a los estados financieros y lo que no, ya que las obligaciones pendientes de intervención al 31/12 no serán computadas para el cierre de balance.

En este ejemplo, encontramos que:

Las normas contables exigen el reconocimiento de un activo cuando se produce su devengamiento, o sea cuando se recibe el bien o servicio.

Presupuestalmente registramos el gasto al momento de recibir la factura, desde ese momento comenzamos a computar la diferencia de cambio.

- Diferencias entre la fecha de entrega de factura y la fecha de la obligación.
- Diferencia del tipo de cambio por el incremento utilizado a efectos de cubrir el desfase en días entre fecha de obligación y de pago.

Diferencias patrimonial- presupuestal al cierre de ejercicio:

- Presupuestalmente, tendremos un objeto del gasto. Algunos se habrán ajustado al tipo de cambio de cierre, otros no.
- Patrimonialmente, vamos a tener:
 - Activos valuados a costo histórico
 - Pasivo (partida monetaria) ajustado a tipo de cambio de cierre, siempre que se haya cancelado la deuda.
 - Resultado del ejercicio a consecuencia de la diferencia de cambio

Continuando con el análisis, llegada la fecha de cierre de ejercicio, 31 de diciembre, se deberán emitir los estados financieros. La NICSP 24 obliga a realizar un estado financiero comparativo, cuando se tienen bases diferentes entre el presupuesto y la contabilidad.

El mismo es presentado según la base estipulada para la realización de nuestro presupuesto, o sea, se realiza en base "caja modificado".

El supuesto que consideramos es el caso de que se abona al proveedor antes de cierre de ejercicio tomando el tipo de cambio mayor al de la fecha de adquisición. (Momento del pago. opción 1).

Por lo que mostraremos patrimonial y presupuestalmente las diferencias de imputación.

Patrimonialmente se refleja:

Activo no corriente - Vehículos - \$ 758.000

Resultado del Ejercicio - \$ (22.000) producto de la diferencia de cambio

Presupuestalmente se refleja:

Un gasto (Vehículos) - \$ 780.000.

En nuestro ejemplo vamos a tener ejecutado en el presupuesto, un egreso por \$ 780.000.

Patrimonialmente tenemos un pago por \$ 780.000, que se compone de una deuda a acreedores por \$ 758.000 y la diferencia de cambio perdida por \$ 22.000.

Ese pago debe ser contrastado con los importes presupuestados.

En nuestro ejemplo si el presupuesto inicial afectado fue de \$ 740.000, y luego el ejecutado fue de \$ 780.000, surge una diferencia de \$ 40.000, producto de la sumatoria de la diferencia de cambio. Una parte va a ser, \$ 18.000 hasta la obligación y los \$ 22.000 hasta el momento del pago.

Asimismo, en las notas a los estados financieros se debe exponer la diferencia que existe entre los estados financieros y el presupuesto ejecutado.

Hallazgos y conclusiones

Como consecuencia de que presupuestalmente, la diferencia de cambio se imputa hoy al objeto de gasto que dio origen a la transacción, los bienes y servicios contratados quedan incorrectamente valuados. Esto sucede en principio, por dos motivos:

- 1) Por la demora en la registración de la factura del bien o servicio comprado o contratado y por los controles legales que establece la normativa.
- 2) Por problemas de disponibilidad de fondos en caso que se difiera el pago.

Asimismo, a nivel de la compatibilidad presupuestal - patrimonial que establece la NICSP 24, puntualmente en lo que respecta a la diferencia de cambio, tenemos hoy en día la dificultad de identificar la misma, ya que presupuestalmente forma parte del objeto de gasto, con lo cual si no la podemos reconocer no podemos hacer el comparativo.

En el caso de que la diferencia de cambio se pudiera reconocer en un futuro, podríamos acotar la diferencia en la conciliación, pero no eliminarla. Esto es, porque la diferencia de cambio entre la fecha del registro y el pago lo podemos tener identificado, pero debido a los días que puedan transcurrir entre la entrega de la factura y el ingreso de ésta al sistema, esa diferencia no la vamos a tener expresada.

Al cierre de ejercicio las obligaciones no intervenidas, no impactan en los registros presupuestales, por lo que no vamos a tener reconocido ni el gasto ni la diferencia de cambio. Sin embargo, en los estados financieros voy a tener registrada la deuda en moneda extranjera a tipo de cambio de cierre y la diferencia de cambio por su ajuste.

A nivel de los ingresos encontramos la dificultad del criterio del reconocimiento diferente entre el TOCAF y las NICSP.

Recomendaciones

A efectos de subsanar el problema con la diferencia de cambio que se imputa al día de hoy al objeto de gasto que dio origen a la transacción y como consecuencia los bienes y servicios contratados quedan incorrectamente valuados, proponemos la creación de un objeto de gasto en el cual se imputen las diferencias de cambio ganadas y pérdidas.

En este sentido, identificamos dos momentos en los cuales podemos reconocer diferencia de cambio. El primero va hasta el momento del obligado intervenido y el otro desde este último hasta la fecha de pago.

Para el primer caso, si bien la sugerencia sería cargar al inciso la diferencia de cambio, consideramos que no es solo responsabilidad de este, pero en la práctica es inviable costear la responsabilidad de cada parte involucrada.

En el segundo caso, la diferencia de cambio sería imputada al objeto creado para dicho fin y estaría en la llave presupuestal del Inciso 24 - (Diversos Créditos) - Unidad Ejecutora 24 - (Dirección General de Secretaría - MEF), ya que es un gasto que afecta a todo el Estado. El mismo objeto tendría un tipo de crédito estimativo, dado que el monto de las diferencias de cambio no se puede predecir razonablemente con anticipación.

Es importante mencionar, que más allá de poder arribar a esta solución planteada, seguimos manteniendo limitaciones, en cuanto a que existen dos divergencias que hacen a la comparabilidad de los estados. Una de momentos en el tiempo que hacen a la base contable (percibido y acumulación o devengado) y otra de cobertura, que tiene que ver con que tenemos registros presupuestales, esto es ingresos y gastos, por lo que nos queda fuera de este análisis el impacto en activos, pasivos y patrimonio.

Para el problema del criterio de lo percibido para los ingresos, en el caso de querer registrar los ingresos por el criterio de devengado, no se cuenta con información a tiempo real de los ingresos devengados. Consideramos que informáticamente se está mejorando en la obtención de la información. (Por ejemplo, con la e-factura). Al día de hoy los recursos se reconocen en el momento de ingreso a las cuentas bancarias del Estado.

Anexos

Anexo 1- Cr. Alejandro Otero

¿Cómo se concilia la información patrimonial con la presupuestal?

Es una tarea muy difícil porque el GRP toma los datos del presupuesto y sus modificaciones del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF), pero se basa en una contabilidad patrimonial.

El GRP funciona en módulos. En uno de ellos se registran los movimientos presupuestales, y por otro se realizan asientos contables, pero aún no hay un sistema integrado propiamente dicho.

A esto hay que sumarle que existen diferentes tratamientos para las inversiones, la contabilidad presupuestal las registra como gasto mientras que para el GRP o contabilidad patrimonial no es así.

A su vez el GRP no lleva la contabilidad por objeto de gasto ya que en una contabilidad patrimonial lo que hay es un plan de cuentas en donde los gastos se codifican. Dentro de la contabilidad presupuestal sucede que un mismo bien puede ser imputado a objetos de gasto diferentes.

También se encuentran inconsistencias con la diferencia de cambio que se explican en las preguntas subsiguientes.

Existen criterios distintos en cuanto al reconocimiento de las amortizaciones y revaluaciones de los bienes de uso que no son tomadas en cuenta en la contabilidad presupuestal, pero si en la contabilidad patrimonial.

Respecto al tratamiento de la moneda extranjera

¿Cómo se va a exponer la diferencia de cambio?

Para aclarar en GRP, la información de GRP viaja a SIIF excepto, LGNG, Alquileres, Trasposiciones y modificaciones presupuestales.

En el GRP existe el APG, que es la autorización para gastar, que es el poder visualizar a través del SIIF, si hay crédito presupuestal para efectivizar las compras.

Por ejemplo, si realizamos una compra de mercadería, vamos a tener dos instancias distintas. En primer lugar, nos encontramos con la recepción de mercadería que puede o no venir acompañada de la respectiva factura.

En esta primera instancia se realiza el siguiente asiento contable, mediante una cuenta de pasivo, que funciona como una cuenta puente llamada Cta. de provisión de proveedores.

| | |
|------------|------------------------------|
| _____ | _____ |
| Mercadería | |
| | Cta. Provisión a Proveedores |
| _____ | _____ |

En una segunda etapa se registra el momento de recibir la factura:

| | |
|------------------------------|-------------|
| _____ | _____ |
| Cta. Provisión a Proveedores | |
| | Proveedores |
| _____ | _____ |

En relación con los registros en moneda extranjera que el GRP hace al día de hoy, surge el siguiente inconveniente, para el cual ya existe una solución planteada y se está trabajando en ella.

- Se encuentran dos tipos de cambio a nivel de registraci3n:

Por un lado, tenemos el Tipo de cambio SIIF: es el tipo de cambio utilizado al momento del devengamiento.

Tipo de cambio de presupuesto: Que es un aumentado de SIIF. Entre que se realiza la afectaci3n hasta el momento del pago puede pasar mucho tiempo, por ende, lo que se hace es usar este tipo de cambio previendo que realmente se pague la totalidad de lo adecuado, ajustando el mismo un 5 o 10 por encima del que corresponde al momento de emitir la obligaci3n para poder pagar sin inconvenientes.

- Cuando TGN paga, lo hace con el tipo de cambio del día, no importando el tipo de cambio del presupuesto.

Existe por tanto una diferencia entre lo previsto y lo realmente pagado:

La diferencia puede ser:

- Si obligue por más, TGN hace el pago y queda una diferencia

Cuando GRP obliga contablemente, se obliga a tipo de cambio SIIF y no de presupuesto, por ende, obligamos, pero contabilizamos por menos.

Si por ejemplo obligamos a 37(con el aumento previsto), GRP lo registra al tipo de cambio SIIF (sin aumento) y terminamos pagando a 36.5,

Mediante un servicio TGN informa que hay una diferencia de cambio en pesos, pero solo mostrando la diferencia de tipo de cambio entre lo obligado y lo pagado, que en este ejemplo mostraría una diferencia de \$ 50 y no de 150 \$ que es la que detecta el GRP.

No informa que pagó, sino la diferencia que se generó entre obligación y pago y no entre el pago y mi contabilidad. Esto termina generando una diferencia en el registro de tipo de cambio.

- Si el tipo de cambio disminuye al momento del pago, el SIIF automáticamente ajusta los gastos.
- Si supera la tolerancia, TGN no realiza el pago, por ende, hay que hacerse nuevamente la obligación y por ende su intervención y orden de pago nuevamente.

Los gastos 3 en 1 se registran de la siguiente manera:

Sueldos

Sueldos a pagar

Retenciones SIIF

Ret. SIIF

Financ. SIIF (cta. Ganancia)

Banco

Fnanc. SIIF

¿En la actualidad se pueden realizar operaciones en otras monedas, distintas al peso uruguayo? ¿Se prevén operaciones en UR, UI u otra unidad? En caso afirmativo, ¿de qué manera se está implementando? ¿Existen problemas al día de hoy para poder cumplir con los objetivos?

Si se hacen, en el MTSS la factura se emite cuando el ente paga la deuda, entonces no se generan diferencias. Lo mismo ocurre en el Ministerio de Defensa, anulan la factura original (que tiene fecha anterior al pago) y emiten una nueva cuando el pago y así evitan la diferencia. En donde hay diferencias de cotización es en el caso del MIEM que la factura es emitida antes del pago.

¿Qué limitaciones existen hoy en día para poder cumplir con el tratamiento definitivo?

En realidad, en el GRP la registración se hace patrimonialmente. Se comunica con el SIIF para saber si hay crédito presupuestal para efectivizar las compras. Si hay crédito, se hace el asiento contable y en ese momento se asocia con el objeto de gasto que va a ir a realizarse la obligación a posterior. Si hay un ok mediante el SIIF para imputar en ese objeto, el asiento se ejecuta. La información viaja al SIIF a efectos de bajar el crédito presupuestal en ese objeto de gasto.

¿Existen problemas en cuanto a la interoperabilidad entre sistemas?

Si. Hay interoperabilidad con SIIF 1, SICE y RUPE.

Básicamente con el SIIF a la hora de hacer la obligación se toma un tipo de cambio que difiere con el del momento del pago. Más allá de esta problemática, hay diferencias respecto del tipo de cambio que se toma para hacer la obligación con el GRP respecto del SIIF, esto último es lo que se está tratando de subsanar.

Se hace necesario contar con nuevos servicios y reportes por parte del GRP, que el SIIF no proporciona.

Con TGN se tienen inconsistencias respecto del monto de esa diferencia de cambio, ya que informa la diferencia que se tiene entre tipo de cambio obligado y pagado, no considerando el tipo de cambio al cual se registró contablemente la operación.

Otro problema de interoperabilidad se tiene con las devoluciones al crédito, ya que cuando son intervenidas el sistema no avisa y entonces hay que estarlas rastreando.

Con el SICE se están implementando nuevos procedimientos como el Convenio Marco, el pregón y las compras centralizadas. El Convenio Marco no se puede llevar a cabo a través del GRP porque no están dadas las herramientas como para hacerlo.

En este GRP la parte de SICE se trabaja desde SICE (ingreso de oferta, apertura de llamado etc.) y nos traemos la adjudicación. Hay un cambio que está hecho en Ministerio de Interior y ASSE donde se termina todo el llamado y todo en GRP y de ahí va a SICE

¿Cómo ha sido la experiencia en otros organismos?

Hay organismos que están más avanzados que otros, en cuanto que llevan un tiempo más extenso implementando el GRP como es el caso del MSP. A su vez, cada organismo tiene problemáticas diferentes y en esto también influye el grado de maduración que tiene el GRP dentro de la institución.

Anexo 2 - Entrevista al Cr. Sebastián Domínguez

Hoy en día, ¿cuáles son las limitaciones que existen a nivel contable para aplicar la NICSP 4?

El 90% de los asientos están y serían automáticos: obligaciones aprobadas, intervenidas y pagadas. Después están los otros documentos como los estados de ingreso y las operaciones de tesorería.

Lo que no es automático son las amortizaciones y las provisiones por juicios.

¿Hay alguna propuesta de cómo se va a exponer la diferencia de cambio?

Según documentos referentes al SIIF 2 elaborados por la empresa consultora-consorcio se plantea la posibilidad de separar la diferencia de cambio en un objeto de gasto diferente al del bien que le dio origen. Esa diferencia de cambio iría a un estado de resultados financiero y por lo tanto no se cargaría al bien.

¿Se pueden realizar operaciones en otras monedas, distintas al peso uruguayo? ¿se prevén operaciones en UR, UI u otra unidad?

Si, en la actualidad se puede operar en dólares americanos además de en pesos.

¿Se ha tratado el tema de cómo se concilia la información patrimonial con la presupuestal?

No se ha tratado porque aún no se está implementando la etapa de ejecución.

Anexo 3 - Entrevista al Cr. Pablo Velazco

Hoy en día, ¿cuáles son las limitaciones que existen a nivel contable para aplicar la NICSP 4?

A nivel del SIIF tenemos limitaciones porque el sistema no contempla el hecho de que existe diferencia de cambio y por tanto no se registra como tal.

Con el tema del SIIF2 se había planteado la posibilidad de imputar la diferencia de cambio al inciso 24, UE 24. Después, hay otro problema que surge a fecha de cierre respecto de las diferencias de cambio acumuladas que deberían imputarse al inciso 24.

Compatibilidad con la normativa local: Ordenanzas del Tribunal de Cuentas y TOCAF. ¿Se ha realizado algún avance en relación al tema de poder solucionar las divergencias?

En realidad, es el Tribunal el que tiene iniciativa legislativa para modificar las Ordenanzas. Considero que debería haber una ley marco de contabilidad, si bien se ha trabajado en la elaboración de un marco conceptual y manuales de procedimientos, estos no se han terminado.

En relación al TOCAF considero que no necesariamente se aplica a una contabilidad presupuestal, no veo inconvenientes para aplicarlo llevando una contabilidad patrimonial, es algo con lo cual difiero con el Cr. Domínguez.

¿Se pueden realizar operaciones en otras monedas, distintas al peso uruguayo? ¿se prevén operaciones en UR, UI u otra unidad?

Si, se prevé que el nuevo sistema sea multimoneda y que la diferencia de cambio se origine de forma automática.

Anexo 4 - Entrevista al Ec. Michael Borchardt - Director de la Unidad de Presupuesto Nacional y a la Cra. Ana Laura Hernández.

Comenzamos exponiendo la temática del trabajo y la necesidad de arribar a una conclusión sobre la conveniencia de cómo reflejar la diferencia de cambio generada en diferentes momentos de la registración.

Nuestra propuesta apunta a crear un objeto de gasto diferente al que le dio origen a la transacción, a efectos de mostrar el costo de la diferencia de cambio debido a que los bienes quedan mal valuados, y que en definitiva no se sabe cuál es el costo del Estado por diferencias de cambio.

Se les consultó por dos momentos diferentes en los cuales se genera la diferencia:

- Por el período transcurrido en la registración de la factura del bien o servicio comprado o contratado - plazo que va desde que se entrega el bien o servicio con la factura hasta el momento de la intervención de la obligación.
- Por el período desde que tenemos la obligación ya intervenida hasta el pago efectivo.

Primeramente, nos informaron que, si bien es importante contemplar las normas contables, los registros presupuestales y contables deberían ir de la mano, pero sin perder la esencia de cada uno de ellos.

Tomando en cuenta los aspectos presupuestales, nos responden que la diferencia encontrada entre el momento de la obligación y la intervención se debería imputar al objeto del gasto como se hace hoy en día. Lo relevante es la diferencia de cambio entre el momento del obligado intervenido y el pago. En este último caso, se está de acuerdo con que se abra un objeto de gasto específico a fin de registrar la diferencia de cambio.

Este objeto debería abrirse con tipo de crédito estimativo e imputarse al inciso 24, unidad ejecutora 24, ya que, si bien no es lo ideal a nivel de tipo de crédito, es lo que la situación lleva a hacer.

Es muy difícil poder costear gastos asociados con la diferencia de cambio según responsabilidades de gestión por área, unidad ejecutora o inciso.

Asimismo, planteamos la comparación que exige la NICSP 24, dado que los momentos de reconocimiento del bien no son los mismos en la contabilidad patrimonial y en los registros presupuestales, ya que en la patrimonial se registra contra factura y en la

presupuestal hay un lapso de tiempo entre que se recibe la factura, se hace la obligación y la misma pasa a los controles correspondientes y se interviene.

A estos efectos se planteó la opción para hacer comparable los momentos de reconocimiento, que sería un ideal poder realizar el momento del devengamiento a nivel presupuestal cuando se realiza la obligación con la fecha de la factura. El problema es que necesariamente la obligación debe pasar por los órganos de contralor.

Bibliografía

- NICSP 1—Presentación de los estados financieros
- NICSP 4 – Efecto de la variación en la tasa de cambio de la moneda extranjera
- NICSP24- Presentación de información del presupuesto en los estados financieros
- Constitución de la República Oriental del Uruguay de 1967
- El Texto Ordenado de la Contabilidad y Administración Financiera del Estado (TOCAF)
- Ordenanzas N°89 del Tribunal de Cuentas
- Resolución del Tribunal de Cuentas N° 1235 de 2018
- Ley 17.556 en su artículo 81 de 2002
- Instructivo N° 6/2019 de la Contaduría General de la Nación- “Cierre de Ejercicio 2019”
- Foro de Contadurías Gubernamentales de América Latina (FOCAL) agosto 2019 Brasilia