



EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

Licda. Jennifer Isabel Arroyo Chacón, MPA.¹

RESUMEN

La contabilidad pública implica un doble reto para los contadores, pues por una parte deben velar por aplicar correctamente las normas propias de la técnica contable y por otro, que al hacerlo se ajuste a los requerimientos que establece la normativa vigente.

En el presente artículo se exponen las principales leyes aplicables a la contabilidad pública y las regulaciones jurídicas más importantes en esta materia.

PALABRAS CLAVES: Contabilidad Pública, Contabilidad Nacional, Estados Financieros Públicos y Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos.

INTRODUCCIÓN

El presente documento pretende exponer la vinculación que existe entre la Contabilidad Pública y las principales normas jurídicas que regulan esta importante función para el sector público.

Lo anterior resulta de gran importancia pues el contador de una institución pública posee una carga mayor a sus homólogos del sector privado, toda vez que no solo debe conocer y respetar las normas de la técnica contable, sino también aplicar el marco jurídico que regula la labor de la contabilidad en el sector público

Esta tarea es realmente retadora pues le corresponde armonizar las normas propias de la técnica contable con las normas jurídicas vigentes.

1. Concepto de Contabilidad Pública

La contabilidad pública se puede definir como una rama especializada de la contabilidad general que se encarga de desarrollar los diversos procesos de medición, información y control propios de la ciencia contable pero bajo el enfoque de la gestión pública; es decir, apegada a los principios y normas de la administración pública y, sobretodo, apegada al principio de legalidad –artículo 11 de la Constitución Política y artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública- que establece que la administración pública solo puede actuar acorde con una norma que la autorice.

1. Abogada, Auditora Contadora Pública Autorizada (CPA), Contadora Privada Incorporada (CPI) y Administradora Pública, Master en Gestión Pública. Email: prof.jenniferarroyo@yahoo.com, jarroyoc@abogados.co.cr



De las diferentes definiciones dadas por la doctrina a la contabilidad pública podemos citar las siguientes:

“Contabilidad pública: Disciplina que se ocupa de la economía de la Hacienda Pública cuyas operaciones estudia a los efectos de formar y perfeccionar, por vía racional y experimental y con miras al mejor cumplimiento de su fin, la doctrina administrativa de la Hacienda Pública (J. Bayetto). También es considerada la parte de la contabilidad que se ocupa de dar el ordenamiento que permita medir el alcance, el cumplimiento, y el resultado de la gestión y demás hechos previstos y acaecidos en la hacienda pública. • Contabilidad aplicada a las unidades gubernamentales, provinciales, municipales. • Contabilidad gubernamental. (Greco, 2007: 139)

Se revela como un macro-sistema constituido por un conjunto de sistemas interrelacionados en el cual el presupuesto, la tesorería, la contabilidad y el crédito público actúan en forma integrada –a través del sistema contable como integrador, facilitando una utilización racional de los insumos y el desarrollo de las actividades necesarias para la obtención de productos administrativos finales.

La contabilidad gubernamental permite el estudio de las variaciones financieras del gobierno, facilita la función de programación y permite ejercer un eficaz sistema de control. (Fundación Ceddet, 2009-2011: 13)”

Ahora bien, a nivel normativo encontramos la definición dada por el artículo 90 de la Ley N° 8131 denominada Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, que en lo que interesa dice:

“ARTÍCULO 90.- Definición

El Subsistema de Contabilidad Pública estará conformado por el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar, en forma sistemática, toda la información referente a las operaciones del sector público, expresables en términos monetarios, así como por los organismos que participan en este proceso. El objeto será proporcionar información sobre la gestión financiera y presupuestaria y servir de apoyo al Sistema de Cuentas Nacionales.”

Por su parte, el considerando 15 del Decreto Ejecutivo N° 32988 denominado Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, brinda esta definición:

“15.—Que el Subsistema de Contabilidad Pública, está conformado por el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar en forma sistemática toda la información referente a las operaciones del Sector Público, expresables en términos monetarios, así como por los organismos que participan en este proceso.”

Nótese que esta norma hace referencia las funciones propias de la contabilidad general, como lo son recopilar, registrar, procesar y controlar las transacciones pero aplicado a las instituciones públicas.

Continúa el Decreto citado en su artículo 2 con una definición concreta de contabilidad pública: *“Contabilidad pública: Rama específica de la contabilidad que permite desarrollar los diversos procesos de medición, registro, información y control de la actividad económica del Sector Público.”* Esta rama específica de la contabilidad reviste gran importancia, pues permite que los hechos económicos del Estado, por medio de sus instituciones y entes públicos, queden registrados en cuentas, de tal forma que en todo momento puede conocerse el estado de los derechos y obligaciones, así como el grado de recaudo de los distintos ingresos tributarios, las inversiones, costos y gastos inherentes al proceso económico, financiero, social, ambiental y presupuestal, efectuados en desarrollo de la función administrativa o cometido estatal.

Ahora bien, en este punto se debe mencionar el cambio de “visión” con el cual ha operado la contabilidad pública en los últimos años, pues inicialmente, bajo el enfoque tradicional se refería únicamente “contabilidad presupuestaria” como un elemento de control del presupuesto público, pero sin brindar mayores datos para la toma de decisiones.

No obstante, esta visión está siendo desplazada para darle lugar a un enfoque sistémico de la contabilidad pública; es decir como el conjunto de principios, normas, organismos, recursos y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las organizaciones, tomando en consideración las regulaciones jurídicas, normas técnicas y/o prácticas administrativas propias del sector, tales como el sistema legal de ejecución del presupuesto, las normas de control fiscal, las cuentas nacionales, entre otras.

Al respecto, el Decreto Ejecutivo N° 32988 Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, en su artículo 123 define el sistema contable como:

“Artículo 123. —Sistema contable. El sistema contable de la Administración Central será integrado, de manera que, a partir del registro único de cada transacción, se generen las correspondientes afectaciones presupuestarias, financieras y patrimoniales, para lo cual se implementará el criterio de registro establecido en los principios y normas de contabilidad aplicables al Sector Público.

Entre los objetivos que busca el sistema de la contabilidad pública están:

- a) Registrar sistemáticamente todas las transacciones que se produzcan y afecten o puedan afectar la situación económico-financiera de las instituciones públicas en particular y del Estado en general.*
- b) Procesar y producir información financiera para la adopción de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en la misma.*
- c) Presentar la información contable y la respectiva documentación de apoyo ordenadas de tal forma que faciliten las tareas de control y auditoría, sean estas internas o externas.*
- d) Permitir que la información que se procese y produzca en cada institución se integre para generar la información contable y financiera del gobierno en general.*
- e) Producir estados financieros que muestren los resultados de la gestión presupuestaria y económica, así como la situación patrimonial de las organizaciones públicas.”*

El artículo 91 de la Ley N° 8131, denominada Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, ha sintetizado los anteriores objetivos de la siguiente manera:

"ARTÍCULO 91.- Objetivos

El Subsistema de Contabilidad Pública tendrá los siguientes objetivos:

- a) Proveer información de apoyo para la toma de decisiones de los jefes de las distintas instancias del sector público responsables de la gestión y evaluación financiera y presupuestaria, así como para terceros interesados.*
- b) Promover el registro sistemático de todas las transacciones que afecten la situación económico-financiera del sector público.*
- c) Proveer la información contable y la documentación pertinente de conformidad con las disposiciones vigentes, para apoyar las tareas de control y auditoría.*
- d) Obtener de las entidades y organismos del sector público, información financiera útil, adecuada, oportuna y confiable.*
- e) Posibilitar la integración de las cifras contables del sector público en el Sistema de Cuentas Nacionales y proveer la información que se requiera para este efecto."*

De tal manera que, la contabilidad pública pretende ser un instrumento efectivo para que las administraciones públicas y el Estado en general tomen decisiones adecuadas apegadas a las normas técnicas, jurídicas y particularidades que la rigen.

2. La Contabilidad Pública en la legislación costarricense

En la legislación costarricense, los principales lineamientos normativos respecto a los temas vinculados con la Contabilidad Pública, se encuentran regulados en la mencionada Ley N° 8131, y dentro de éstos se destacan los siguientes:

a. Rectoría en la Contabilidad Pública

El título VIII de dicho cuerpo legal se refiere al Subsistema de Contabilidad, cuya rectoría le corresponde a la Dirección General de Contabilidad Nacional como una dependencia del Ministerio de Hacienda, la cual deberá aprobar los principios y normas bajo las cuales se debe regir la contabilidad pública en el país.

Dicha rectoría la establece su numeral 93 de la siguiente manera:

"ARTÍCULO 93.- Órgano rector

La Contabilidad Nacional será el órgano rector del Subsistema y, como tal, tendrá los siguientes deberes y funciones:

- a) Proponer, al Ministro de Hacienda para su aprobación, los principios y las normas generales que regirán el Subsistema de Contabilidad Pública.*
- b) Establecer procedimientos contables que respondan a normas y principios de aceptación general en el ámbito gubernamental. Dentro de este marco, definirá la metodología contable por aplicar, así como la estructura y periodicidad de los estados financieros que deberán producir las entidades."*

- c) *Velar porque las instituciones del sector público atiendan los principios y las normas mencionados en el inciso anterior.*
 - d) *Asesorar técnicamente a todas las entidades del sector público nacional, en las materias de su competencia.*
 - e) *Llevar actualizada la contabilidad de la Administración Central.*
 - f) *Mantener registros destinados a centralizar y consolidar los movimientos contables.*
 - g) *Preparar cada año el informe correspondiente a la liquidación del presupuesto y el estado de situación del tesoro público y del patrimonio fiscal, para que el Ministro de Hacienda pueda cumplir con lo dispuesto sobre el particular.*
 - h) *Aprobar la terminología y los formularios que deban adoptar las dependencias de la Administración Central para realizar las transacciones que generen registros contables.*
 - i) *Archivar, documentalmente o por otros medios, la información originada en las operaciones de la Administración Central durante un lapso de cinco años.*
 - j) *Proponer su propia organización la cual se determinará y regulará mediante reglamento.*
 - k) *Ejercer todas las demás funciones que deba cumplir en su carácter de rector del Sistema de Contabilidad, así como todas las que le asignen la Ley y sus reglamentos.*
- Para cumplir con lo establecido en los incisos a), b) y h), deberá contar con la opinión de la Contraloría General de la República, en lo que corresponda.”*

Por su parte, el Decreto Ejecutivo N° 32988 (Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos), en sus numerales 120 al 123 y 127 detalla el papel de la Contabilidad Nacional como órgano rector encargado de la Contabilidad Pública en el país.

“Artículo 120. —Órgano rector. La Contabilidad Nacional es el órgano rector del Subsistema de Contabilidad, que estará a cargo de un Contador Nacional y un Subcontador. El Contador Nacional es un funcionario de confianza, cuyo nombramiento lo hará el Ministro de Hacienda, previa consulta con el Presidente de la República.

En su calidad de órgano rector, la Contabilidad Nacional adoptará y emitirá la normativa técnica y disposiciones adicionales que estime pertinentes para el cumplimiento de los objetivos del Subsistema, las que serán sometidas a la aprobación del Ministro, previa consulta a la Contraloría General de la República.

Artículo 121. —Conformación de la Contabilidad Nacional. La Contabilidad Nacional contará con el personal que sea necesario para el cumplimiento de sus labores y tendrá la estructura organizativa que defina el Poder Ejecutivo, mediante Reglamento, a propuesta del Contador Nacional.

Artículo 122. —Suministro de información. En el ejercicio de su competencia; corresponde a la Contabilidad Nacional proporcionar la información sobre la gestión financiera, patrimonial y presupuestaria de la Administración Central, y financiera consolidada del Sector Público.

Artículo 127. —Administración de los sistemas contables. La Contabilidad Nacional administrará los sistemas contables de ejecución de los ingresos y los gastos presupuestarios, teniendo como propósito garantizar la oportunidad y efectividad del registro contable.”

Como puede notarse, la normativa vigente es clara al darle a la Contabilidad Nacional el papel de órgano rector en esta materia, en todo el sector público, y por ende, las demás instituciones del Estado deben apegarse a los lineamientos que esta entidad emita.

b. Estados Financieros del Sector Público

Igualmente, según la Ley N° 8131, le corresponde a la Contabilidad Nacional elaborar los estados financieros consolidados del sector público, y remitirlos al Ministerio de Hacienda, a más tardar el último día de febrero de cada año.

Ahora bien, los informes contables básicos que exige la normativa son los siguientes:

"ARTÍCULO 96.- Informes contables básicos

La Contabilidad Nacional presentará al Ministro de Hacienda, a más tardar el último día de febrero de cada año, los siguientes informes, referidos al 31 de diciembre del año anterior:

- a) La liquidación de la ejecución del presupuesto.*
- b) El estado de la deuda pública.*
- c) Los estados financieros de la Administración Central y consolidados del sector público.*
- d) El análisis de la gestión financiera consolidada del sector público."*

Sobre el particular, el citado Decreto Ejecutivo N° 32988 señala la obligación que posee la Contabilidad Pública de preparar los Estados Consolidados del Sector Público que recogen la información financiera de todas las instituciones públicas del país.

"Artículo 124. —Estados Consolidados del Sector Público. Para efecto de presentación de todos los estados financieros de uso general que se preparen y presenten, sobre la base de los Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense, de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, de las Normas Internacionales de Contabilidad para Empresas Públicas, deberá utilizarse el método contable de lo devengado, es decir, las transacciones y otros hechos serán reconocidos cuando ocurran y no únicamente cuando se efectúe su cobro o su pago en efectivo o su equivalente o cuando se de su consumo.

Las transacciones y otros hechos serán asentados en los registros contables y reconocidos en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación, sin embargo, en el caso de que el devengado de ciertos ingresos y gastos no se logre identificar, su registro contable se reconocerá a partir del reconocimiento o pago de obligaciones y de la percepción efectiva de los recursos.

Dentro de la primera quincena del mes de febrero de cada período, las entidades del Sector Público deberán entregar a la Contabilidad Nacional, los estados financieros de su gestión anterior, con el propósito de generar los estados financieros agregados del Sector Público, que deberá ser presentado al Ministro de Hacienda a más tardar el último día de febrero de dicho período.

Los estados financieros que deberán entregarse del período, así como la revelación de otros rubros en dichos estados financieros, o en notas explicativas si lo consideran apropiado a sus

propias circunstancias, serán las siguientes:

- Balance General Clasificado en Corriente y no Corriente.
- Estado de Resultados (Ganancias y Pérdidas), según clasificación por naturaleza.
- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.
- Estado de Flujo Efectivo.

Artículo 125. —Estados Financieros de la Administración Central. Los estados financieros básicos de la Administración Central serán los siguientes:

- Balance General Clasificado, en corriente y no corriente.
- Estado de Resultados (Ganancias y Pérdidas), según clasificación por naturaleza. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.
- Estado de Flujo Efectivo.”

Asimismo, dicho Decreto Ejecutivo N° 32988 establece la obligación de la Contabilidad Nacional de elaborar otros informes, tales como el “Informe mensual de ingresos, gastos y financiamiento de la administración central” el cual se deberá presentar al Ministerio de Hacienda.

“Artículo 126. —Informes. Además de los informes que se consignan en el artículo 96 de la Ley N° 8131, la Contabilidad Nacional elaborará y presentará al Ministro de Hacienda un informe mensual de los ingresos, gastos y financiamiento de la Administración Central. Todos estos informes tendientes a darle información financiera suficiente y competente para una adecuada toma de decisiones.”

c. Registro contable

La Contabilidad Nacional debe registrar los ingresos presupuestarios, los gastos, las operaciones contables y los bienes. Para ello debe apegarse tanto a las Normas de Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, como a las directrices establecidas en el Decreto Ejecutivo N° 32988.

Según el numeral 129 de éste Reglamento, se debe llevar un libro auxiliar de ingresos presupuestarios, que contenga entre otros, los siguientes elementos:

- “a) Estimación inicial: refleja las estimaciones de los recursos por recaudar o recibir durante el ejercicio.*
- b) Estimación actual: refleja la estimación inicial considerando las modificaciones aprobadas durante el ejercicio.*
- c) Reconocimiento del derecho de cobro: refleja la identificación del deudor y el monto de su obligación de pago. Este momento queda registrado con el recibo o comprobante emitido por los órganos responsables, afectando la contabilidad patrimonial.*
- d) Cobro o recibo: El deudor deposita en los cajeros auxiliares del Banco Central el importe de su obligación o se reciben recursos producto de la cancelación de impuestos o tasas, del endeudamiento, donación o cualquier otro derecho reconocido. Este momento corresponde al abono o cancelación a los derechos reconocidos.”*

Para registrar las operaciones contables se debe seguir lo dispuesto en el numeral 132 del citado Reglamento, que establece los siguientes criterios operativos:

- "a) Los saldos disponibles de las asignaciones presupuestarias caducarán automáticamente el 31 de diciembre de cada año, de conformidad con lo que se estipula en el artículo 46 de la Ley N° 8131.*
- b) La Contabilidad Nacional emitirá durante la primera quincena de enero una certificación con el detalle de los gastos comprometidos y no devengados al 31 de diciembre del período inmediato anterior, que será remitida a la Dirección General de Presupuesto Nacional, con el propósito de aplicar las afectaciones presupuestarias correspondientes.*
- c) Dentro de los registros de la Contabilidad Nacional, deberá mantenerse en el tiempo requerido por ley los auxiliares contables necesarios para registrar y controlar los saldos disponibles de las fuentes de endeudamiento público y las autorizaciones de gasto asociadas para ser incorporadas automáticamente al presupuesto del ejercicio económico siguiente. Asimismo se indicará lo relacionado con los montos no utilizados de la autorización de títulos de deuda interna que fueron incluidos en el presupuesto nacional, como resultado de su caducidad al 31 de diciembre de cada período presupuestario.*
- d) Los ajustes contables y los movimientos autorizados por la Contraloría General de la República, podrán efectuarse a través de la emisión del documento de notas de abono y cargo, de conformidad con los procedimientos establecidos por la Contabilidad Nacional.*
- e) Las resoluciones que indiquen la prescripción de créditos, deberán comunicarse a la Contabilidad Nacional, para efectos de establecer los procedimientos necesarios para su registro contable y control pertinente.*
- f) La Contabilidad Nacional registrará contablemente los fideicomisos, así como las fianzas y garantías depositadas por los funcionarios que estén en la obligación de otorgarlas, de conformidad con la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, los cuales se descargarán contablemente cuando su finalidad termine.*
- g) La Contabilidad Nacional realizará las conciliaciones necesarias, para garantizar la razonabilidad en el saldo de las cuentas. Para tal efecto, podrá requerir de todos los entes u órganos que conforman el Subsistema, la información y documentación necesaria para el cumplimiento de esta disposición."*

Por su parte, el registro de los bienes nacionales debe incluir los bienes patrimoniales muebles, inmuebles, intangibles y semovientes de la Administración Central y hacerse bajo los siguientes criterios, establecidos en el numeral 134 del Reglamento antes citado:

- a) Llevar un registro del valor total de los bienes patrimoniales muebles, inmuebles, intangibles y semovientes de la Administración Central, así como su depreciación, agotamiento y revaluación. Este registro se elaborará y actualizará a partir de la información que suministre la Dirección General de Administración de Bienes y Contratación Administrativa, para lo cual deberá presentar a la Contabilidad Nacional informes mensuales a través de los sistemas informáticos existentes; los cuales automáticamente afectarán los registros contables para su incorporación dentro de la Contabilidad Patrimonial.*

- b) *Diseñar e implementar las tablas y procedimientos para el cálculo y registro contable de la depreciación de bienes.*
- c) *Emitir las razones y disposiciones técnicas específicas que se aplicarán para la valoración y revaluación de bienes.*”

d. Contabilidad presupuestaria y contabilidad patrimonial

Uno de los mayores retos de la contabilidad pública es armonizar la contabilidad presupuestaria más tradicional, pero también importante, con la contabilidad patrimonial, la cual posee un enfoque más moderno, y ello se propone por medio de las Normas Internacionales del Sector Público (NICSP).

Por contabilidad presupuestaria se entiende:

“La contabilidad presupuestaria es una rama de la contabilidad que tiene por objeto resumir de forma sistemática las provisiones de gastos proyectados y las estimaciones de ingresos previstas para atenderlos; a fin de que sirva como instrumento de control, de mejora de la gestión, de estabilidad y de asignación eficiente de los recursos. (Gimeno, 2006: 258)”

Por su parte, el numeral 128 del Decreto Ejecutivo N° 32988, establece que la contabilidad presupuestaria debe registrarse de la siguiente manera:

- a) *Presupuesto inicial: registra las asignaciones presupuestarias autorizadas inicialmente en la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, para el ejercicio económico vigente.*
- b) *Presupuesto actual: registra las asignaciones presupuestarias considerando las modificaciones presupuestarias aprobadas durante el ejercicio económico.*
- c) *Solicitado: registra la separación de los recursos presupuestarios para adquirir bienes y servicios o realizar otros gastos, de manera que se garantice el contenido presupuestario para ese efecto. Este momento es registrado a partir de la emisión electrónica del documento de ejecución presupuestaria respectivo.*
- d) *Comprometido: registra el compromiso real de los recursos como resultado de una contratación efectuada con terceros para adquirir bienes o servicios, o, de realizar gastos por otros conceptos. Este momento es registrado a partir de la emisión electrónica del documento de ejecución presupuestaria respectivo.*
- e) *Devengado: registra el reconocimiento del gasto por la recepción a conformidad, por parte del órgano respectivo, de cualquier clase de bienes y servicios contratados o consumidos, así como el registro de las transferencias aplicadas o los gastos realizados por otro concepto de conformidad con el marco jurídico existente, durante el ejercicio económico, independientemente de cuando se efectúe el pago de la obligación. Este momento es registrado a partir de la aprobación electrónica por parte del órgano respectivo, de los documentos de ejecución correspondientes.*
- f) *Pagado: Registra la cancelación de los montos que han sido ordenados para cancelar a un acreedor del Estado o beneficiario de una transferencia. Este momento es registrado a partir de la recepción de información de los pagos acreditados en el sistema bancario nacional.*

g) *Disponible presupuestario: Refleja el monto del presupuesto actual no afectado por operaciones presupuestarias.*

h) *Disponible de cuota: Refleja el monto de la cuota de presupuesto asignado, no afectado por operaciones presupuestarias."*

Por contabilidad patrimonial podemos entender aquella que no se enfoca tanto en el presupuesto, sino más bien, en brindar información a terceros. Al respecto puede definirse como: *"Contabilidad Patrimonial: Aquella que posibilita y facilita la información necesaria sobre la empresa con la finalidad de satisfacer los requerimientos de terceros". (Greco, 2007: 139).* Este tipo de contabilidad, en la cual se basan las NICSP (Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público), pretende implementar completamente en el sector público, de tal manera, que la contabilidad se ejecute no sólo con miras al presupuesto, sino para información de terceros, generando información económica tendiente a la toma de decisiones. Ahora bien, la Contabilidad Nacional tiene la ardua labor de lograr la integración entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad patrimonial bajo los criterios técnicos de la contabilidad y respetando el ordenamiento jurídico. Al respecto el numeral 131 del Decreto Ejecutivo N° 32988 Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, señala:

"Artículo 131. —Integración entre contabilidad presupuestaria y patrimonial. La Contabilidad Nacional diseñará e implementará los mecanismos necesarios para convertir automáticamente los registros presupuestarios en patrimoniales, de manera que, a partir del registro único de cada transacción presupuestaria, se generen las diferentes afectaciones en los demás registros contables."

Finalmente según el numeral 133, la Contabilidad Nacional debe elaborar una liquidación contable en donde se reflejen los temas de la contabilidad patrimonial y la contabilidad presupuestaria.

"Artículo 133. —Liquidación Contable. La Contabilidad Nacional deberá efectuar una liquidación contable anual del período inmediato anterior, que contendrá una doble determinación: patrimonial y presupuestaria. La determinación patrimonial estará referida al resultado contable del período y su efecto sobre el patrimonio nacional. La determinación presupuestaria corresponderá a la liquidación de los ingresos y egresos del presupuesto nacional del período."

3. Componentes de los Estados Financieros Públicos

La Ley N° 8131 denominada Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, establece los Estados Financieros que deberá elaborar la Contabilidad Nacional, de la siguiente manera:

*"ARTÍCULO 96.- Informes contables básicos
La Contabilidad Nacional presentará al Ministro de Hacienda, a más tardar el último día de febrero de cada año, los siguientes informes, referidos al 31 de diciembre del año anterior:*

- a) *La liquidación de la ejecución del presupuesto.*
- b) *El estado de la deuda pública.*
- c) *Los estados financieros de la Administración Central y consolidados del sector público.*
- d) *El análisis de la gestión financiera consolidada del sector público.*”

Ahora bien, las instituciones públicas en general podrán realizar éstos Estados Financieros y otros que consideren necesarios para la adecuada toma de decisiones, por lo que conviene repasar los distintos Estados Financieros que se aplican en la Contabilidad Pública.

1. Estado de Situación Financiera o Balance General: En este estado se informa de la situación patrimonial y financiera de la entidad, informando por una parte de los activos (bienes y derechos), y por otra parte de las fuentes de financiación de dichos activos, bienes propios (patrimonio neto) o ajenos (pasivo). Dentro de las partidas que se incluyen en el Estado de Situación Financiera o Balance General, están los activos y pasivos.

Por activo se entienden los bienes, derechos y otros recursos controlados por la entidad, que provienen de hechos pasados y de los cuales se espera que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. Ahora bien, para el sector público, naturaleza no es la creación de lucro, activo son los distintos recursos para poder desarrollar su actividad prestadora de servicios públicos.

Los Pasivos constituyen las obligaciones presentes de la entidad que surgen de hechos pasados, cuya extinción se espera que represente para la entidad una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio. Dentro de los pasivos, se deben distinguir los pasivos corrientes de los no corrientes.

Un pasivo debe ser clasificado como pasivo corriente cuando se espera liquidar en el ciclo normal de explotación de la entidad, o bien cuando su vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, que generalmente es el periodo de tiempo que rige un presupuesto público, contado a partir de la fecha de emisión de los estados financieros. Todos los demás pasivos deben clasificarse como no corrientes.

2. Estado de Resultados Económicos: Este estado debe informar sobre el resultado positivo o negativo producido en el ejercicio como consecuencia de los ingresos y gastos devengados en el ejercicio que se han debido imputar al resultado económico de dicho ejercicio. En este punto se debe recordar que las instituciones públicas, a diferencia de los entes privados, no poseen fines de lucro y, por lo tanto, no poseen utilidades o pérdidas y ganancias. En este caso se aplican los conceptos de Superávit, que puede ser de dos tipos: Superávit Libre y Superávit Específico, y el concepto de Déficit. En este estado se incluyen las siguientes partidas de importancia:

El Patrimonio neto es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Los ingresos corresponden a los aumentos de rendimientos económicos o potencial de servicio producidos durante el ejercicio que dan lugar a incrementos en el patrimonio neto de la entidad, siempre que no estén relacionados con aportaciones realizadas por los propietarios. Los ingresos por excelencia del Estado son el cobro de tributos, sean estos tasas, impuestos, cargas parafiscales, y otros similares originadas en la potestad impositiva del Estado; ahora bien, algunas instituciones pueden generar ingresos por la venta de bienes y servicios, o comercialización de productos.

Los gastos son disminuciones de los rendimientos económicos o potencial de servicio producidos durante el ejercicio que dan lugar a decrementos en el patrimonio neto de la entidad, siempre que no estén relacionados con devoluciones de aportaciones patrimoniales a los propietarios.

Finalmente, el resultado de dichos estados puede ser un déficit o un superávit. Se dice que una institución posee déficit cuando tiene diferencia negativa entre los ingresos y los egresos (gastos) totales; es decir, cuando gasta más de los recursos que le ingresan, o cuando el saldo total al final del año, al separar todos los recursos específicos que quedaron sin utilizar, nos resulta un saldo negativo en los recursos libres.

Por su parte, se posee superávit cuando se da la situación contraria, cuando existe una diferencia positiva entre los ingresos y los gastos totales, es decir, cuando la institución posee un sobrante. Asimismo, como ya se indicó, existen dos tipos de superávit que son: superávit libre y superávit específico.

El superávit es específico cuando legalmente solo puede reinvertirse en la misma actividad o tarea para la cual estaba legalmente previsto la asignación de los recursos que lo generaron; esto es, cuando no puede variarse su destino debido a la naturaleza de su función; por ejemplo, una ley que cobra un tributo municipal para el arreglo de calles. En ese caso el "superávit" que quede al final del año de ese tributo no puede emplearse para otros destinos, es decir, la municipalidad no puede pagar salarios o comprar papelería con ese dinero, estando obligada a invertir dicho superávit únicamente en el arreglo de calles.

Por su parte, superávit libre se define por exclusión del anterior concepto, es decir, el sobrante de la ejecución presupuestaria del período anterior que puede reinvertirse en cualquier otra actividad o función pública, esto es porque el superávit se origina en ingresos ordinarios de la institución y por lo tanto, puede utilizarse para cualquier gasto que se considere importante y necesario.

3. Estado de Cambios en el Patrimonio Neto: Este estado debe informar de los cambios producidos durante el ejercicio en el patrimonio neto de la entidad, derivados de los resultados económicos, de los ingresos y gastos que se deben imputar directamente al patrimonio neto, de los cambios en los criterios o políticas contables o de las aportaciones de los socios o propietarios.



4. *Estado de Flujos de Efectivo*: Este estado debe informar sobre los cobros y los pagos realizados durante el ejercicio, distinguiendo entre los que se derivan de las operaciones habituales de la entidad, de la adquisición o venta de activos y de las operaciones de endeudamiento; es decir, del movimiento de efectivo que ha realizado la entidad pública. Dentro del Estado de Flujo de Efectivo se incluyen las partidas de Cobros y Pagos: Por cobros se entienden los flujos de entrada de efectivo y suponen un aumento de la tesorería de la entidad; mientras que por pagos se entiende los flujos de salida de efectivo y suponen una disminución de la tesorería de la entidad.

5. *Estado de liquidación del presupuesto*: Este estado es sumamente importante pues gran parte de la gestión de las instituciones públicas está íntimamente vinculada con el presupuesto público, de tal manera que en este estado se debería informar de los gastos e ingresos presupuestarios realizados en comparación con los inicialmente previstos, así como del resultado presupuestario obtenido de la gestión presupuestaria. En el Estado de Liquidación Presupuestaria, se incluyen los ingresos y gastos presupuestarios.

Por ingresos presupuestarios se entienden los recursos que permiten financiar los gastos presupuestarios de la entidad, de acuerdo con el concepto de presupuesto que esté regulado en cada país. Mientras que los gastos presupuestarios son aquellos empleos de los ingresos presupuestarios de acuerdo con las finalidades aprobadas en el presupuesto de gastos de la entidad.

6. *Estado de notas explicativas*: Este estado tiene como finalidad comentar cuáles son las políticas contables que utiliza la entidad contable en la elaboración de sus estados financieros, así como ampliar y completar la información incluida en los anteriores documentos que forman parte de los estados financieros.

4. Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)

La Contabilidad ha sufrido importantes cambios en los últimos años, y estos incluyen también a la contabilidad pública, quien ha pasado de ser una mera contabilidad presupuestaria, a ser un instrumento para la toma de decisiones.

Con el fin de lograr estos cambios se han emitido las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) que buscan estandarizar los criterios técnicos aplicables al momento de ingresar la información financiera de todas las instituciones públicas, de tal manera que posteriormente se permita consolidar dichos datos y elaborar estados financieros nacionales a fin de conocer la situación financiera del país. En el caso costarricense, la rectoría en la implementación de las NICSP está a cargo de la Contabilidad Nacional; la cual decretó su adaptación e implementación para el Sector Público Costarricense por medio del Decreto Ejecutivo número 34918-H denominado "Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense", publicado en la Gaceta número 238 del 09 de diciembre de 2008.



Ahora bien, el proceso de implementación ha debido afrontar diversos obstáculos, tales como:

1. Diversidad de las instituciones públicas: El sector público costarricense es sumamente diverso y cada institución posee características y funciones propias que las hacen distintas a las demás, y que por lo tanto, requieren de normas o consideraciones especiales al momento de registrar su información contable y financiera.

2. Diferentes grados de madurez de los sistemas contables: La gran diversidad de instituciones públicas costarricenses conlleva también a que existan diversos grados de madurez de los sistemas contables, pues por un lado se encuentran instituciones y empresas públicas con sistemas contables complejos y maduros a las cuales se les hace relativamente fácil implementar normas, y por otro, instituciones con sistemas contables incipientes que requieren primero realizar reformas profundas y cambios significativos en sus sistemas contables y de información financiera antes de pretender implementar normas.

3. Carencia de recursos económicos, humanos y tecnológicos para implementar normas: El sector público costarricense se ha caracterizado por contar con recursos limitados para su función, máxime en épocas de crisis económica, lo cual conlleva a que en muchas ocasiones no se destinen recursos suficientes para el tema de la implementación de normas, situación que atrasa y dificulta su implementación.

4. Cambio de paradigma de la contabilidad pública: Las NICSP establecen una nueva forma de ver la contabilidad pública, que en muchas ocasiones rompe con los principios de contabilidad generalmente aceptados que se aplicaban hasta la fecha, y bajo los cuales se formaron los profesionales de contabilidad, administración y finanzas que hoy lideran los departamentos contables y financieros de las instituciones públicas; de tal manera que la adopción de las NICSP ha constituido un reto importante para estos profesionales pues han tenido que adaptarse a cambios importantes en la manera en que se desarrolla su profesión.

5. Ausencia de personal capacitado en la materia: Al ser las normas una materia nueva se requiere de personal capacitado en ellas para lograr implementarla, lo cual está ausente en muchas instituciones públicas, y debido a la falta de dominio de dichas normas no se ha logrado su implementación a cabalidad.

Pese a los obstáculos antes señalados se sigue trabajando en pro de la adopción e implementación total de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, a fin de lograr información financiera y contable adecuada del Estado Costarricense y tendiente a modernizar la contabilidad pública.