

CAPÍTULO I

FUNDAMENTOS DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

1.1 EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN EL PERÚ.

En el Perú, los antiguos peruanos realizaron la hazaña de tener un Estado sin poseer la estructura. Unas cuerdecitas anudadas (quipus) les permitieron salir de las penumbras de la época e ingresar de pleno en la vida civilizada.

Para leer correctamente las cifras de un quipu, hay que tener presente, ante todo, que en cada cuerda solo se da un número y que esto debe ser leído de arriba hacia abajo. Aunque con los quipus haya sido posible hacer los cálculos, los Incas, al igual que los pueblos que no han tenido una numeración de posición, recurrieron al ábaco, que ellos llamaron yapana, que fue una especie de damero con escaques en forma de hoyos, en los cuales se colocaban y movían las fichas o marcadores de contar que eran generalmente maíces o frijoles y a veces también piedrecitas de distintos colores. Fue una especie de tabla calculadora incaica.

Los “Contadores Letrados” recibieron el nombre de Quipucamayocs y se dedicaban exclusivamente al oficio de preparar e interpretar las cuerdas de nudos en todos sus grados y categorías.

Ya en la República, de acuerdo con la información que posee el autor de la presente Investigación, la Contabilidad aplicada en el Gobierno, recibió la denominación de Contabilidad Administrativa y fue una Contabilidad simple.

En 1845, cuando gobernaba el país el Mariscal Ramón Castilla, nació la Contabilidad oficialmente en Gobierno. Al institucionalizar el Presupuesto como

herramientas de planificación, institucionó también la obligatoriedad de hacer Contabilidad.

En 28 de octubre de 1895, se expide la Ley de Contabilidad de los Ministros en la que se señala que cada Ministerio llevará la cuenta correspondiente a sus respectivas ramas, asentando en el haber las correspondientes partidas mensuales de su presupuesto y en el debe los gastos ordenados. Esta cuenta correría a cargo de un contador especial y sería consultada antes de disponer cualquier gasto.

En 10 de mayo de 1917, se expide el Reglamento de Contabilidad Administrativa que tuvo 251 artículos y 7 títulos. En este ordenamiento legal, se dispone que el período contable para los colegios sea de 1° de marzo a 28 de febrero, la obligatoriedad de llevar libros como Caja, Diario, Mayor, de partidas de presupuestos.

En el artículo 78 se dispone que la Contabilidad se llevaría en los siguientes libros¹:

- Libramientos talonados.¹
- Registro de libramientos expedidos
- Cuenta corriente a las partidas del Presupuesto del Ministerio.
- Registro de Créditos Reconocidos.
- Gastos delegados a los prefectos.
- Deudores al fisco.

Extracto Trata de Tesorería, Presupuesto, Rentas Nacionales y Crédito Público.
Dedica el título V a la Cuenta General.

Mediante Ley Orgánica de presupuesto N° 4598 del 23 de diciembre de 1922 se establece que cerrado un ejercicio financiero, se procederá a su balance (artículo 23). Además en su artículo 25 indica que la Cuenta General comprenderá en su título

¹ R. COSTA Y CAVERO
Manualidad de Contabilidad Fiscal. Oficina Tipográfica La Equitativa – Perú – 1934. Pág. 46.

primero: Balance del ejercicio, el título segundo, Cuenta de Ingresos del ejercicio, en el título tercero: Cuenta de los egresos del ejercicio.

La ley 14816, Ley Orgánica del Presupuesto Funcional de la República de 16 de enero de 1964, deroga la Ley 4598 y a la fecha sigue vigente en las partes no derogadas. Fue complementada por la ley 16360.

En el artículo 68 establece que la Contraloría General de la República creada por ley 6784, debe reglamentar los sistemas de Contabilidad por programas de la totalidad del Sector Público Nacional.

En cumplimiento a la norma anterior, el Contralor César Salazar Sauza, el 10 de abril de 1964 expide el Reglamento de Contabilidad Administrativa para el Gobierno Central.

Señala en el artículo tres que los contadores mantendrán la contabilidad y ejercerán las demás funciones relacionadas con el control de la ejecución del presupuesto de las unidades de su cargo, con la previa autorización de los Directores de Administración².

Establece los procedimientos de Contabilidad para la ejecución de presupuestos, tanto compromisos y pagos, establece asimismo cuentas, estados y formularios, libros (mayor auxiliar de partidas presupuestarias, libro bancos, caja, etc.).

Con el advenimiento del gobierno militar instaurado el 3 de octubre de 1968, se inició una reforma en el aparato estatal, incluyendo la de la Contabilidad.

Con la llegada de expertos de la OEA, entre ellos el Colombiano Alvaro Mosquera se dictó la R.M. 023-71.EF/73 del 13 de enero de 1971 donde se deja sin

² Reglamento de Contabilidad Administrativa – Contraloría General de la República – Impuesto Ministerio de Hacienda y Comercio. Pág. 5 – 1964 – PERÚ.

efecto el Reglamento de Contabilidad Administrativa para el Gobierno Central expedido el 10 de abril de 1964 y mediante Resolución Directorial N° 03-EF/73 del 29 de diciembre de 1970, se aprueban las “Normas Básicas para la Contabilización Integral del as transacciones de los ministerios y sus dependencias regionales” que rige a partir del 1° de enero de 1971. este dispositivo adquirió fuerza de ley con el D.L. 19016, de 9 de noviembre de 1971.

Las referidas normas establecen los procedimientos de contabilidad, precisando niveles operacionales, contabilización por áreas, características y diagramas básicos del proceso contable (documentos fuentes, libros, estados financieros y presupuestarios).

Se establece un plan de cuentas y por primera vez el uso de la partida doble.

El dispositivo anterior en su primera etapa, abarcó solo a los ministerios; en 1973, el D.L. 20164 amplía su aplicación de las normas básicas a las Instituciones públicas descentralizadas, seguro social, sociedades de Beneficencia Pública y gobiernos locales a partir del 1° de enero de 1974.

Mediante R.D. 017-77-EF/73-01 del 14 de setiembre de 1977, se aprueba la metodología para la elaboración de los Estados Financieros y Presupuestarios, donde se establece ésta, para la formulación y presentación de estados financieros y presupuestarios.

Con Resolución Directorial N° 19-73-EF/73-01 del 3 de diciembre de 1973, se aprueban las Normas Básicas para la contabilización de la captación de recursos financieros “y que coprende el universo de las entidades públicas sujetas al Sistema de Contabilidad Gubernamental, cuya finalidad es la capacidad de recursos (hoy conocidos como SUNAT Y SUNAD) y el Tesoro Público. Su vigencia a partir del 1° de enero de 1974).

El 30 de diciembre de 1977 se aprueba mediante R.D. N° 027-77-EF/73-01, la metodología para el "Informe de Evaluación de gestión gubernamental" que es la memoria financiera – presupuestal de la entidad pública. Con Resolución Directorial N° 071-80-EF/76-01 del 20 de noviembre de 1980, se aprueba el Plan Contable Gubernamental con vigencia a partir de 1981 estableciéndose nueve clases, más la del orden, a diferencia de la que estaba vigente que contaba con cinco clases y tenía cuentas con tres dígitos.

En el transcurso de la existencia del Plan Contable como Sistema de Contabilidad Gubernamental cuenta con 43 directivas, siendo los números 40 del 5 de octubre de 1992 y la N° 41 del 18 de febrero de 1993, los que simplifican los procedimientos contables, modifican el Plan Contable Gubernamental y establecen normas permanentes del cierre contable de las operaciones, al finalizar cada ejercicio presupuestario.

La última directiva es la N° 43 del 13 de enero de 1995 que establece la formulación del Estado de flujos de efectivo.

1.2 CONCEPTOS

La Contabilidad Gubernamental es la disciplina que se trata del estudio económico y financiero de la Hacienda Pública, permite evaluar la gestión administrativa del Estado.

La Contabilidad Gubernamental abarca un conjunto de principios, normas y procedimientos que se aplican para registrar las transacciones que realizan los entes públicos con la finalidad de elaborar estados contables sobre su situación económico, financiero, presupuestal.

La Contabilidad Gubernamental es el medio para ordenar todas las operaciones tomando como meta la exposición analítica y global de la situación financiera del Estado.

Se fundamenta en la administración integral del patrimonio nacional y del presupuesto público, requisito sin el cual no es posible obtener una visión de conjunto del Estado como ente promotor del progreso económico y social del Perú.

Para el Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras, la Contabilidad Gubernamental permite medir y registrar en términos monetarios las operaciones programas y actividades llevadas a cabo por el Estado, sus entidades y organismos componentes.

La Asociación Latinoamericana de Presupuestos Públicos, considera que la Contabilidad Gubernamental es “parte de la contabilidad de la que se extraen sus principios y preceptos a veces adaptándolos, para prescindir una serie de técnicas destinándolos a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera administrativa, patrimonial y presupuestal del Estado, implementando un sistema de información de las organizaciones públicas y enmarcándose en una estructura legal predefinida.”³

1.3 OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.

El Sistema Contable debe ser diseñado y estructurado en base a los objetivos del ente en que se aplique.

Dicho la anterior podemos mencionar como objetivos de la Contabilidad Gubernamental.

- 1.- Mostrar la rendición de cuentas para hacer conocer a la ciudadanía en general, la situación patrimonial y presupuestal del Estado a través de la Cuenta General de la Republica.
- 2.- Analizar la eficiencia de la gestión y de la eficacia de los programas del ente.
- 3.- Asegurar el cumplimiento de la Ley en la ejecución Presupuestal y en general de las diferentes transacciones que realiza el ente gubernamental.

³ Castro Vásquez, Raúl, Contaduría Gubernamental, Instituto México de Contadores. Pág. 19 1994 México.

- 4.- Orientar la gestión administrativa para asegurar el uso eficiente de los recursos del Estado.
- 5.- Medir el avance y cumplimiento de las metas del Gobierno, así como la distribución e impacto social del origen y aplicación de los recursos públicos.

1.4 PRINCIPIOS GENERALMENTE ACEPTADOS.

Son el conjunto de conceptos básicos, reglas, presupuestos, que condicionan la validez técnica del proceso contable y su expresión final traducida en estados financieros. Este concepto describe el principio contable como guía para una acción; esto es, los principios contables no detallan exactamente cómo debe registrarse cada acontecimiento de una organización.

Los profesionales consideran en términos generales que existe uniformidad en el reconocimiento de los principios básicos de contabilidad. Esto ha conducido a la utilización de la expresión “principios generalmente aceptados”, cuando un examen de los principios divulgados por organismos representativos de la profesión a nivel nacional e internacional, revela una gran diversidad de conceptos sobre tales principios fundamentales.

Así tenemos que la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad en Mar de Plata (Argentina), se aprobaron catorce principios:

1. Equidad.
2. Ente.
3. Bienes Económicos.
4. Moneda de Cuenta.
5. Empresa en Marcha.
6. Valuación al Costo.
7. Ejercicio.
8. Devengado.
9. Objetividad.
10. Realización.

11. Prudencia.
12. Uniformidad.
13. Materialidad.
14. Exposición.

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) agrega uno más: "Acumulación" y menciona "Negocio en Marcha" en lugar de "Empresa en marcha" y "Consistencia por Uniformidad".

Todos los principios son de cumplimiento por parte del profesional Contador Público al servicio del gobierno cuando procesa información para obtener productos contables.

1.5 NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Se pueden definir las normas como especificaciones individuales y concretas de los conceptos que integran los estados financieros.

La Comisión Interamericana de Normas para el Señor Gobierno, desarrolló en su oportunidad esta investigación y concluyó, con solidez conceptual y rigor metodológico que, las Normas Internacionales son aplicables a los gobiernos en distintos grados y niveles.

De las normas emitidas por IASC se determinó que 23 son aplicables, siendo las restantes inaplicables. Sin embargo, el grado de aplicabilidad de las normas de IASC, está sujeto a las políticas y prácticas utilizadas por el Sector Gobierno y la similitud con las políticas y prácticas delineadas en las normas.

Las normas fueron revisadas y clasificadas en cuatro niveles como se muestra a continuación:

- **PRIMER NIVEL:** Completamente aplicables.
- **SEGUNDO NIVEL:** Aplicación importante con modificaciones menores.
- **TERCER NIVEL:** No aplicable.
- **CUARTO NIVEL:** Aplicable en algunos países.

En el Perú mediante Resolución N° 05 del Consejo Normativo de Contabilidad se precisa que los costos financieros deben ser preparados en observancia de las Normas Internacionales en la que le sean aplicables.

1.6 NORMAS DEL SISTEMA ADMINISTRATIVO DE CONTABILIDAD

Mediante Resolución Ministerial N° 801-81-EF del 17 de setiembre de 1981, se aprobaron las siguientes normas:

01.- METODOLOGÍA CONTABLE.

Cuyo objetivo es, establecer por escrito procedimientos de autorización, ejecución, revisión, registro y control de las operaciones financieras, a fin de uniformar criterios en las técnicas y procedimientos contables, así como en el ordenamiento, significado y mecanismo de las cuentas.

02.- USO DE FORMULARIOS PRE NUMERADOS.

Su objetivo es, mantener registros de operaciones específicas para evitar el uso de formularios en forma indebida y lograr un ordenamiento en el desarrollo de las operaciones.

03.- DOCUMENTACIÓN SUSTENTATORIA.

La finalidad es, permitir el conocimiento de la naturaleza, objetivo y resultados de las operaciones financieras o administrativas que tengan incidencia contable.

04.- VERIFICACIÓN INTERNA.

Cuyo objetivo es, señalar las acciones a seguir a fin de practicar el control previo interno en todo el proceso de las operaciones financieras y/o administrativas que

tienen incidencia contable, mediante métodos y procedimientos que garanticen la legalidad, veracidad y conformidad de dichas operaciones.

05.- VALUACIÓN Y DEPRECIACIÓN DEL ACTIVO FIJO

Es decir, tener información real, referencial y/o actualizada del valor monetario de los bienes considerados dentro del activo fijo.

06.- CONCILIACIÓN DE SALDOS.

Asegura a través de pruebas de comprobación y verificación de saldos, la utilidad y confiabilidad de la información financiera producida.

1.7 ALCANCE DEL SISTEMA.

La Contabilidad como medio para ordenar las transacciones, teniendo como meta la exposición analítica y global de la situación financiera del Estado, requiere una adecuada implementación, en tal sentido, la Contabilidad Gubernamental está estructurada en tres niveles operaciones debidamente relacionados entre sí mediante un conducto regular de comunicación.

a) Nivel Nacional : Operaciones realizadas por la Contaduría de la Nación, como unidad central del Sistema Contable del País, a fin de formular la Cuenta General de la República.

b) Nivel Central o Institucional : Realizado por los Ministerios o Dirección General de Administración u Oficina que hagan sus veces:

15. Oficina general de Administración de cada Ministerio.

16. Tesoro Público

17. SUNAT.

18. SUNAD.

19. Crédito Público.

c) Nivel Regional : Realizado por las oficinas periféricas que depende del Nivel Central.

1.8 ÁREAS CONTABLES.

Para efectos de su contabilización, las transacciones se agrupan por Áreas de actividad homogénea, a fin de facilitar su registro y control, se identifican las siguientes:

- 20. Fondos.
- 21. Bienes.
- 22. Presupuesto.
- 23. Tributación.
- 24. Endeudamiento.
- 25. Integración Contable.

1.9 PROCESO CONTABLE

| DOCUMENTOS FUENTES | LIBROS | ESTADOS FINANCIEROS |
|---|--|--|
| 26. Póliza de entrada y salida. 27. Comprobantes de pago. Planillas. 28. Recibos de Ingresos. | Libros Principales y auxiliares a) Principales: 29. Inv. Bal. 30. Diario. 31. Mayor. 32. Caja. b) Auxiliares: Por cada Cuentas de Mayor y Divisionaria. | 33. Balance General. 34. Estado de Gestión. 35. Estado de Cambios del Patrimonio Neto. 36. Estado de Flujo de efectivo. |

COMENTARIO

37. DOCUMENTOS FUENTES

Son todos aquellos documentos que se utilizan para sustentar las Áreas de Fondos, Bienes y Presupuesto; sirven como elemento básico para recolectar información con que se inicia el ciclo contable.

38. LIBROS

Anotaciones o registros de las operaciones en libros de Contabilidad.

Se clasifican en: Principales y Auxiliares.

1.10 CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL INTEGRADA.

- A. Unidad de caja
- B. Paralelismo y Simultaneidad Contable
- C. Obligatoriedad del Compromiso

A. UNIDAD DE CAJA.- El sistema está planteado con el sentido de contribuir a que se mantenga el concepto de la Unidad de Información de los mecanismos del manejo de los fondos públicos. Asimismo, prevé el control centralizado de los recursos monetarios en todo momento, sin que sea indispensable contraer el uso de las disponibilidades en detrimento de la capacidad operativa de la administración.

B. PARALELISMO Y SIMULTANEIDAD CONTABLE.- Esta característica establece un paralelismo entre las operaciones del proceso contable financiero y las incidencias del proceso contable presupuestario. La similitud en la registración de los hechos reales a través de la Contabilidad Patrimonial o Financiera y las afectaciones sincronizadas de la Contabilidad Presupuestaría.

Dentro de esta característica, a toda operación real corresponde paralela y simultáneamente una operación presupuestaría.



La contabilidad gubernamental como factor hacia la calidad total de la gestión financiera. Ugarte Silva, Saturnino Alfonso.

Derechos reservados conforme a Ley

C. OBLIGATORIEDAD DEL COMPROMISO.- En esta característica está contemplado el procedimiento obligatorio del registro contable de las cuentas por pagar y compromisos presupuestarios, previo al pago y a la ejecución presupuestaria correspondiente, con la finalidad de fortalecer el control interno.