

X CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES

CONTADURIA GENERAL DE LA NACION

**SISTEMA DE CONTABILIDAD INTEGRADA DEL SECTOR
PUBLICO NACIONAL**

**REGISTRO DE LOS RECURSOS CORRIENTES COMO BASE
INFORMATIVA DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD
PROVINCIALES**

Ejercicio didactico de comprension del sistema

Documento elaborado por el Lic. Jose Maria Las Heras

Buenos Aires, Noviembre de 1993



INDICE

01. INTRODUCCION
02. CRITERIOS DE IMPUTACION CONTABLE
03. SISTEMAS DE RECURSOS EN ARGENTINA
04. BONDADES DE UN SISTEMA DE REGISTRO DE INGRESOS
05. EJERCICIO DE CONTABILIZACION DE INGRESOS
- 05.01.SITUACION A.RECAUDACION TRIBUTARIA-SISTEMA 2000
- 05.02.SITUACION B.RECAUDACION TRIBUTARIA-RED BANCARIA
06. CONCLUSIONES
07. CUADROS
08. ANEXO REGISTROS CONTABLES Y MAYORIZACIONES
09. REFERENCIAS
10. BIBLIOGRAFIA

Se determina como objetivo básico:

"...elaborar un sistema de información que permite mostrar permanentemente la gestión y situación consolidada de todo el sector público argentino, suficientemente analítico para realizar evaluaciones de tipo económico, financiero y social del comportamiento de ese universo institucional ..." referido al PROGRAMA DE TRABAJOS PARA COORDINAR LA REFORMA CON LAS PROVINCIAS .

(del PROGRAMA DE REFORMA DE LA ADMINISTRACION FINANCIERA GUBERNAMENTAL. SHN. MEDSP. pag.103)

01 - INTRODUCCION

Buena parte de los recursos de las jurisdicciones provinciales provienen del régimen de coparticipación nacional . En los últimos años la implementación de la ley convenio de coparticipación ha sido debatida por todos sus interesados : el gobierno nacional como las distintas jurisdicciones provinciales. Los denominados Pactos Fiscales I y II son consecuencia del fuerte interés en garantizar recursos genuinos, discutirlos hasta las cifras de mayor detalle y auditar la transparencia en la entrega de los fondos asignados no solo en su cuantía , sino en tiempo oportuno.

Por otra parte los fondos coparticipables son administrados por la Nación por cuenta y orden de las Provincias, en función de normas legales pactadas o convenidas, pero en definitiva emanadas de la Constitución Nacional en los marcos de las atribuciones fiscales de los distintos niveles de gobierno . Dado la naturaleza constitucional de los recursos coparticipables, estos no integran el espectro de erogaciones del Sector Público Nacional, tal cual lo expresa el artículo 21 de la Ley 24156/92 de Administración Financiera.

Por Resolución 1185/93 (MEOSP) se ha aprobado el "CATALOGO BASICO DE CUENTAS DE LA CONTABILIDAD GENERAL " ,

como instrumento operativo para la implementación del Sistema Integrado de Contabilidad.

Consecuencia de ello y dentro del esquema de automaticidad y objetividad en el registro de las transacciones con incidencia económica-financiera se han diseñado los respectivos registros contables.

El presente trabajo de carácter didáctico pretende mostrar la exposición de los registros de recursos que por su naturaleza son de índole coparticipable, sirviendo como fuente informativa directa, integral, transparente, detallada y oportuna para que las distintas jurisdicciones provinciales se integran al SIIF nacional "capturando" la información de su interés incluida en la Base Central de Datos del Sistema Contable que - como se recuerda - es el sistema integrador del resto de los sistemas componentes del macrosistema de Administración Financiera.

Indudablemente el esquema contable diseñado se relaciona con un conjunto de logros a obtener en materia de información de los recursos públicos, en función de los diseños de los sistemas tributarios en proceso por parte de los dos grandes organismos fiscales responsables: DGI y ANA. Desde el sistema contable se proyecta esta situación ideal a concretar de manera tal que se adapte a los diferentes resultados parciales y finales a obtener. Hasta el lo-

gro de dicho soporte informativo - y con el fin de satisfacer un mínimo en materia de contabilización de los recursos- las registraciones son contempladas en la Situación C de los asientos modelos de registros.

02 - CRITERIOS DE IMPUTACION

CONTABLE

La Ley 24156/92 en materia de INGRESOS define algunos momentos o fases de los registros contables ,que a su vez son reglamentados por el Decreto 2666/92 en cuanto al momento del devengado y de la recaudación definitiva.

En la Doctrina se consideran como momentos sujetos a contabilización los siguientes:

1.-ESTIMACION PRESUPUESTARIA

Se asimila al " Calculo de recursos del presupuesto anual " , utilizando el Clasificador Económico de Recursos aprobado por Resolución Ministerial, y de acuerdo a las proyecciones realizadas por la Secretaría de Hacienda de la Nación y los organismos específicos: DGI y ANA .

2.-LIQUIDACION

Efectuada de acuerdo a padrones elaborados por el organo fiscal ; o de las declaraciones juradas de los propios contribuyentes, o de oficio por parte de los organismos fiscales . En los marcos del Sistema 2000 el organismo fiscal recepta la liquidación de un universo reducido de contribuyentes. Es el momento en que se determina la cuantía final del tributo , pero no representa - en todos los casos- que el mismo sea una obligación cierta a favor del fisco. Es el momento por ejemplo en que se determina el valor del impuesto automotor de un contribuyente, pero la fe-

cha de vencimiento - que dará origen al devengado - es con posterioridad.

3.-DEVENGAMIENTO

Cuando a partir de "... una relación jurídica ,se establece un derecho de cobroa favor de la Administración Nacional..." con la consecuente "...obligación de pago por parte de personas físicas o jurídicas...". En esta etapa se genera un derecho a favor del Estado, que como parte del Activo produce una modificación patrimonial. De similar manera al momento del gasto devengado , se la selecciona para permitir la integración de la ejecución presupuestaria con la contabilidad .Dicho momento representa el eje integrador entre el presupuesto (lo que se pretendió recaudar derivado de las etapas anteriores) y la contabilidad (lo que se ejecuta ,como un derecho irreversible del Estado en la captación de los recursos recursos fiscales).

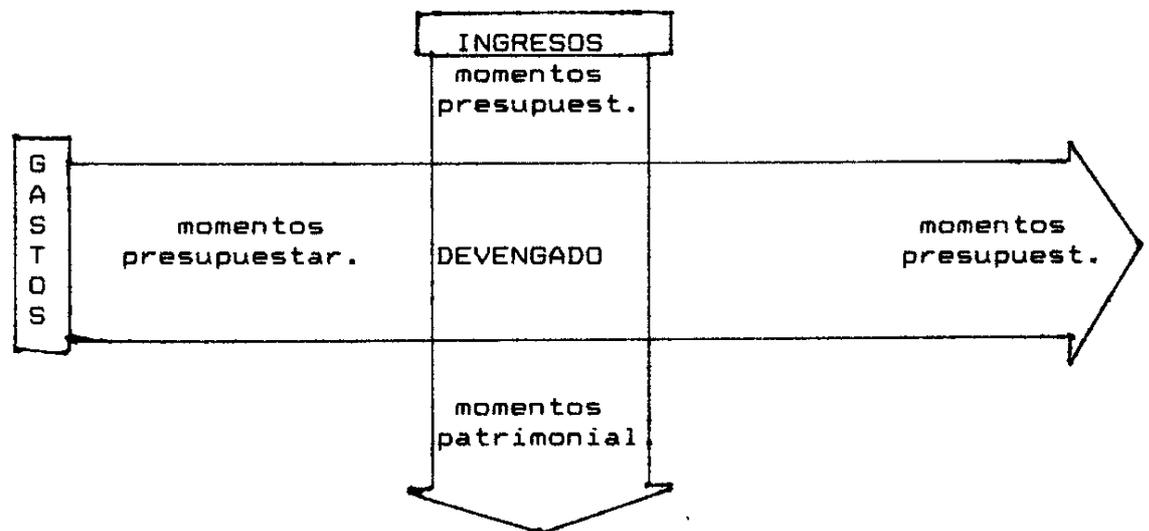
4.-RECAUDACION EFECTIVA

Comprende la percepción (recaudación) de los recursos ya sea estos al ingresar o al estar a disposición del Tesoro General de la Nación.

En la reglamentación no se efectua una distinción entre dos submomentos de esta etapa. Un primer submomento

contempla la recaudación en las distintas bocas de percepción del sistema bancario. Y en segundo submomento cuando se produce el efectivo INGRESO AL TESORO: los fondos recaudados son puestos efectivamente a disposición del TGN o Tesorerías Provinciales, a través de sus cuentas bancarias, para la ejecución de sus erogaciones presupuestarias.

En función de los requisitos de una Contabilidad Integrada es importante determinar el momento en que se registran las transacciones, para que aplicando el principio del DEVENGADO los datos de las cuentas presupuestarias y de la contabilidad se interrelacionan:



En el Cuadro C se expone el proceso de integración del presupuesto con la contabilidad, teniendo en cuenta los distintos momentos de los ingresos, los registros de ejecución de ingresos y los Estados finales que se suministran con producto del sistema.

En el Cuadro B se desarrolla conceptualmente el sistema de contabilidad de la Administración Central en lo pertinente a los Recursos Públicos.

Dificultades en la determinación del momento del

devengado

En la práctica es difícil diferenciar los distintos momentos de los ingresos, salvo el primero de ellos que surge nitidamente de la propia ley de aprobación del presupuesto. En realidad los restantes momentos suelen confundirse en uno solo como es el caso de los tributos con declaración jurada de los contribuyentes, en que la " liquidación- devengamiento- pago " se efectúa en un mismo acto. No es lo es en el caso cuando el fisco actúa de oficio por incomparecencia del contribuyente o en una determinación fiscal. Así cuando se efectúa la determinación opera la etapa del " liquidado ", cuando vence esta liquidación surge el momento del " devengado " y cuando el contribuyente cancela en valores liquidados se exterioriza el momento de la " recaudación efectiva ".

También la diferenciación de cada momento es nítida cuando un tributo, se paga mediante un sistema de padrones como sería un impuesto inmobiliario o un impuesto a los automotores. Situación esta que no es común en el orden nacional dado que la mayor parte de los ingresos corrientes son mediante el sistema de declaración jurada.

En nuestro desarrollo práctico distinguiremos dos situaciones. Por la primera de ellas : en el SISTEMA 2000 se podrá diferenciar la etapa del devengado del recaudado . En la otra Situación B dado sus características no es factible esta distinción.

El concepto de DEVENGADO -importante en el proceso de integración presupuesto con contabilidad - debe restringirse desde el punto de vista financiero en función de preservar en la exposición de los ingresos la contabilización de derechos que no habiéndose recaudado efectivamente pongan en peligro la rigurosidad en la gestión financiera. El concepto de devengado - desde el punto de vista del poder de coerción del Estado- , tiene una precisa implicancia jurídica en cuanto se debe computar como recursos del periodo financiero todos los importes con derecho a recaudar. No debe olvidarse que toda relación tributaria esta caracterizada por la fuerte presencia del " principio de legalidad ", integrado por un conjunto de nexos jurídicos consistentes en la verificación de una relación obligacional bajo el poder de imperio del Estado. Este se convierte en el "sujeto activo " ligada con la presencia de un "sujeto pasivo" : una persona de derecho privado e incluso de derecho público (una empresa estatal).

Claro que este concepto jurídico amplio del "devengamiento " puede ser contradictorio con políticas restrictivas en que se enmarca - propio de todo proceso de

ajuste estatal -la gestión de la administración financiera conque se fundamenta la ley 24156/92. Así la generalidad del devengado debe limitarse a su aplicación en la faz financiera en los marcos de un "principio conservador" , que en el SIIF se resuelve :

a) Considerando los ingresos al momento que se realiza la recaudación efectiva de forma que garantice el principio de restricción financiera del art. 34 in fine en que "... el monto total de las cuotas de compromisos fijadas para el ejercicio no podrá ser superior al monto de los recursos recaudados durante el mismo...

b) Considerando como devengado solo aquellos casos en que los tributos estén jurídica e irrevocablemente convalidados por los contribuyentes (caso planes de pagos, presentaciones espontáneas , etc) y/o con acciones ejecutivas en sede judicial que en todos los casos demuestren la existencia de un título ejecutivo cierto. Pero aún en estos casos sería conveniente el previsionamiento de los créditos por futuros incobrables. Cuando analicemos las dos grandes situaciones de ingresos corrientes, será observable como en el caso del denominado SISTEMA 2000 es factible el devengamiento de los recursos.

Respecto a las dificultades de utilizar el momento del devengado señala Osvaldo Albano (La Contabilidad Integrada en las entidades descentralizadas del Sector Público -pag 33) que "...en algunos países se bien formulan un presupuesto por criterio de devengado para ingresos los im-

puestos ...se programan y ejecutan por el sistema de caja,
por la dificultad de establecer el devengado, o para no cre-
ar ...acreencias ...con el Tesoro Nacional , lo que puede
confundir la interpretación de la situación financiera del
Estado..."

**03 - SISTEMAS DE RECURSOS
EN ARGENTINA**

No nos referiremos extensamente en relación al tema, dado que es tema de cualquier curso de Finanzas Públicas.

Señala Eulogio Iturriz (Curso de Finanzas Públicas. pag 43) en relación a la distribución del poder tributario entre lo distintos órdenes de gobierno que :...En los Estados organizados bajo la forma federal de gobierno coexisten en un mismo territorio tres órdenes distintos: el federal o nacional, el estadual o provincial y el municipal o comunal, planteando la cuestión de poderes del Estado que pudieran corresponderle, entre ellos el poder tributario..."

En Argentina así "...constituyen recursos nacionales: en forma exclusiva y permanente : los impuestos a la importación y a la exportación y el producido del monopolio federal sobre los servicios postales; en concurrencia permanente con las provincias: los impuestos indirectos y finalmente en forma transitoria, cuando se den los extremos de urgencia nacional, los impuestos directos, ya sea exclusivamente o en concurrencia con tributos provinciales..." ; y que "...constituyen recursos de las provincias : exclusiva y permanentemente los impuestos directos, salvo el caso de urgencia nacional y en concurrencia con la Nación en forma permanente : los impuestos indirectos..."

En tal sentido señala Iturriz el régimen de coparticipación como instrumento para el "ordenamiento del poder tributario en la Argentina " permite "...que un orden de

gobierno, generalmente el superior ,centralice la recaudación tributaria distribuyéndola luego entre las restantes ..." , siendo sus ventajas evitar la doble imposición, la unidad legislativa y una economía en la administración fiscal unificada. Su mayor inconveniente es el criterio con que se "...distribuirá lo recaudado..." .

A nuestro entender la tercer ventaja del sistema de coparticipación y una adecuada exposición de la distribución de lo recaudado ,deberían ser motivo principal en el diseño del sistema de registros. Esto debería permitir una base de datos que facilite el control por parte de los distintos organismos nacionales y provinciales vinculados al régimen de coparticipación.

En tal sentido es importante recordar que el sistema de coparticipación se encuentra regido por una ley-convenio N° 23548 que determina los niveles de distribución primaria y distribución secundaria, con las modificaciones posteriores que se extienden a los Pactos Fiscales I/92 y II/ 93 . Una Comisión Federal de Impuestos tiene la competencia y realiza el control de las distribuciones respectiva. La Dirección Nacional de Relaciones Fiscales con las Provincias captura la información diaria de la distribución de fondos de coparticipación federal y controla periódicamente si las transferencias de recursos se realizan según lo disponen las respectivas normas legales .Además las Tesorerías Generales de las Provincias deberían contar con información directa,

confiable y oportuna para el ejercicio eficiente y efectivo de sus potestades tributarias.

**04 - BONDADES DE UN SISTEMA DE
REGISTROS DE INGRESOS**

El registro del sistema debe permitir con el mayor grado de sencillez y oportunidad la exposición de los ingresos en función de la naturaleza jurídica - económica de cada etapa, facilitando a las distintas instituciones del Sector Público Nacional y organismos fiscales provinciales:

a) Controles sobre el sistema bancario para la verificación y conciliación de los importes cobrados no solo desde el punto de vista de su exactitud monetaria, sino desde el punto de vista del lapso de acreditación de fondos al Tesoro Nacional y Tesorerías Provinciales.

b) Controles sobre los organismos recaudadores para la verificación y conciliación de los distintos momentos de registros de ingresos.

c) Controles sobre la Tesorería General para la verificación y conciliación de los saldos de las distintas fuentes financieras y de numerosas cuentas bancarias en función de su origen recaudatorio y su destino financiero.

Los controles serán efectivo si se cuenta con información oportuna basada en modernos sistemas de comunicaciones teleprocesados y en red. Como señala Alberto Lukszan (Informe Consultoría sobre Ingresos Fiscales. Proyecto Arg/91/015) "...expertos en procesamiento de información estiman que en 5 0 6 años todos los bancos operaran en red y en tiempo real. Asimismo estiman que los desarrollos en la década del 90 tienden a la normalización de estos, de manera

que sean compatibles entre sí. Los registros simultáneos de los pagos en las administraciones tributarias permitirían mantener el control de los pagos de los contribuyentes en su grado óptimo y ello redundaría en las mejores posibilidades de perseguir una de las brechas de evasión mas significativas...los bancos deberían rendir sus cobranzas al finalizar cada jornada, dado que el sistema evitaría el traslado de documentación y centralización de documentos de pago para la rendición .Ello supone también la máxima velocidad en el flujo de fondos...

El sistema en curso de implementación permitirá la integración de la información en forma global y discriminada en el SIIF, dentro de un proceso secuencial y autocontrolable con la determinación de responsabilidades definidas del Sistema Bancario recaudador, y la fiscalización total por parte de DGI y ANA .

Breve descripción del proceso de recaudación bancario -----

Describimos a modo de ejemplo un caso diario de recaudación por parte de una sucursal bancaria "n" de un banco "X" del sistema ,que simbolizaremos " Xn ". En forma gráfica en el Cuadro B se desarrolla el "Cursograma del Proceso de Recaudación de los Ingresos Corrientes ", debiéndose tener en cuenta los diferentes NIVELES - del momento de la recaudación efectiva únicamente - que se exponen en el

Cuadro A.

El " día de recaudación por Sucursal bancaria" , funciona como unidad operativa independientemente en el diseño del sistema (nivel 1), que luego se consolida cuando cada sucursal "n" deposita en su casa matriz del Banco X (nivel 2). Estos importes se transfieren "nominalmente "a una cuenta del Banco Central del Sistema denominada Caja Compensadora (nivel 3), que funciona como una cuenta puente dado que permite el paso (transferencia) de la recaudación efectiva sin que esta se demore - con los consiguientes perjuicios sobre la liquidez de las TGN y TGP- por inconvenientes menores de índole formal o sustancial. La apertura de esta cuenta es esencial para comprender el concepto de AUTOMATICIDAD del proceso de conciliación de la recaudación. Se trata de una "cuenta puente" de carácter transitoria que puede ser "desbloqueada" sólo por la casa matriz del Banco Recaudador en la medida que los datos de recaudación y documentación estén completos y conciliados, momento en que recién se le acredita al Banco su comisión por servicios. Como no se permite que las comisiones se retengan al cobro del tributo , se obliga al sistema bancario a una oportuna eficiencia en la recaudación y la confección de rendiciones en los plazos legales perentorios establecidos en el convenio de recaudación firmado, de acuerdo a la ubicación geográfica de cada boca de percepción. Si se pretendiera un mayor grado de severidad incluso dicha cuenta puente podría considerarse como

"Cuenta de Encaje Legal" sujetas a las características propias de toda operatoria bancaria: que sus incumplimientos den lugar a penalidades (intereses punitorios por mora) . Se procura que las instituciones bancarias actúen con celo en las rendiciones ,evitando la "bicicleta financiera" de manera que incluso que toda Orden de Transferencia - con las rendiciones fiscales pertinentes - lleguen antes de la transferencia de fondos a la cuenta puente del Banco Central. Indudablemente este procedimiento será automático en la medida que el sistema de cobranzas termine de diseñarse dentro de las características ya citadas por el informe Lukzan.

Los fondos, independientemente de las conciliaciones definitivas, deberían ser acreditados en forma diaria al Banco Nación (Nivel 4) ,de forma que la TGN y TGP (Nivel 5) cuenten con la disponibilidad inmediata de fondos. En otros términos el proceso de conciliación no congela el manejo de fondos por parte del Tesoro, y las bocas bancarias de percepción no solo reciben fondos, sino que se convierten en un eslabón importante del proceso de control tributario , preocupados en el adecuado respaldo formal de la documentación tributaria, como prerrequisito para las Rendiciones Globales y restricción inexcusable para el cobro de sus comisiones.

**05 - EJERCICIO DE CONTABILIZACION
DE INGRESOS**

Un sistema integrado de contabilidad reúne como mínimo un conjunto de requisitos:

- 1.- UNIVERSALIDAD DEL REGISTRO.
- 2.- DEFINICION AMPLIADA DE INGRESOS Y GASTOS
- 3.- PLAN INTEGRADO DE CUENTAS

La UNIVERSALIDAD DEL REGISTRO ,en el caso particular de los ingresos coparticipables estos son tratados en su totalidad en el registro de la Contabilidad Integrada del SPN, a pesar de no ser ingresos propios sino tratados como ingresos de terceros.

En cuanto a la frontera de la DEFINICION AMPLIADA DE INGRESOS:

- * Ingresos Corrientes
- * Disminución de Activos
- * Incremento de Pasivos
- * Incremento de Patrimonio

solo tienen tratamiento - para el caso que nos ocupa los denominados ingresos corrientes definidos en el Manual de Clasificaciones Presupuestarias como " ...provenientes de ingresos tributarios ,venta de bienes y servicios, rentas de la propiedad y de las transferencia recibidas para financiar gastos corrientes..." . Desde el punto de vista de los ingresos corrientes coparticipables nos interesan solamente

los llamados Ingreso tributarios que "...son impuestos que se originan en la potestad que tiene el Estado Nacional para establecer impuestos, Los impuestos se clasifican en directos e indirectos ..." remitiendonos al mencionado Manual para un detalle de la clasificación.

Por último el PLAN INTEGRADO DE CUENTAS se exterioriza a través del Convertidor del Clasificador Presupuestario a Cuentas Patrimoniales, de manera tal que cualquier transacción presupuestaria con incidencia económica y financiera se exprese en forma automática y modular en los registros del Sistema Integrado de Contabilidad.

En función del objetivo de nuestro trabajo utilizaremos los registros catalogados como ingresos corrientes partida 5.1.1. del Catálogo Básico de Cuentas (Anexo I) ,dado que son los únicos sujetos al régimen de coparticipación tributaria .

Diseñado el esquema de REGISTRO DE LOS RECURSOS seleccionaremos para nuestro desarrollo el :

I.REGISTRO DE LOS INGRESOS CORRIENTES

El diseño de los registros contables prevee exponer de acuerdo a los diseños de ingeniería tributarias dos categorías o situaciones en la percepción de ingresos corrientes que efectúan el seguimiento del vinculo fiscal distinguiendo entre:

* un reducido número de contribuyentes con un significativo interés fiscal (grandes contribuyentes)

* y un mayor número de contribuyentes (medianos y pequeños) de menor interés fiscal individual ,pero significativo en la suma total.

El esquema contable permite visualizar la distinta "recorrida "de los ingresos tributarios en las fases o niveles del momento de la RECAUDACION EFECTIVA detallados en el Anexo A .

05.1 - SITUACION A .

RECAUDACION TRIBUTARIA

SISTEMA 2000

El Sistema 2000 distingue a los grandes contribuyentes nacionales y grandes contribuyentes de agencia. Por este sistema ingresa cerca de dos tercios de los pagos y se ha concebido como parte de un sistema de control global de las obligaciones de los mayores contribuyentes.

Los contribuyentes seleccionados (2000 "nacionales" y alrededor de 40000 "de agencias") se deben presentar en un solo lugar (agencia de la DGI) , los pagos se realizan en un minibanco que actúa como única caja perceptora y permite -en definitiva- registrar y controlar los pagos de los contribuyentes y las rendiciones bancarias en mejores condiciones de seguridad que el resto de los sistemas establecidos.

Las cifras expresadas de los registros se redondean por razones de simplicidad didáctica. En el caso de los servicios de los bancos estos son retribuidos con comisiones que se encuentran establecidas en el convenio y que se hacen efectivas al momento de rendición en la Caja Compensadora. Para la percepción y procesamiento de las boletas

premagnetizadas la comisión es del 0,45% y para las no premagnetizadas es del 0,5%, habiéndose fijado montos mínimos y máximos por boleta. La comisión efectiva se ubica en el orden de un 0.2% por la incidencia de los topes máximos .

La participación de las Provincias en el costo de recaudación de los tributos coparticipables es aún un punto en discusión.

El esquema diseñado contempla la totalidad de situaciones posibles en el universo "tributos coparticipables" , que pueden darse en la realidad en forma parcial ,siendo las cifras determinadas - insistimos- de carácter estimativas.

Asiento 1. Registro de la recaudación tributaria bruta en el momento de liquidación al contribuyente

Dado las características del Sistema 2000 con información individualizada de la relevancia de los contribuyentes por tipo de impuestos , es factible contabilizar la "etapa de devengamiento " con un alto grado de probabilidad de los recursos que se prevean percibir. Esto permite por cierto el seguimiento de los resultados del Programa según las previsiones de recursos determinados por el organismo fiscal de acuerdo a su base de datos, procedimientos de determinación,etc.; y los importes que efectivamente se perciban.Los contribuyentes en el Sistema 2000 son notificados de oficio en forma automática al vencimiento del tributo cuando este no es cancelado.

En nuestro ejemplo simulado supondremos que los organismos fiscales (DGI y DGA) prevean una recaudación total en el periodo de un mes de \$ 420.De dicho total \$220 se consideran como ingresos tributarios del gobierno nacional

(cuenta 511 del rubro ingresos) comprendiendo tanto el total de los ingresos no coparticipables, como la parte proporcional de los coparticipables. Por razones de simplicidad supondremos que la coparticipación es del 55 % .Según convenio de coparticipación la distribución primaria a provincias es exactamente del % .

Asiento 2. Registro de la recaudación tributaria bruta en el momento de la percepción del recurso en las agencias y sucursales de los Bancos del Sistema.

A modo de ejemplo se contabiliza uno de los "n" casos equivalentes a las "n" agencias y sucursales de los Bancos del Sistema Bancario Argentino (aproximadamente 1800 según información del BCRA) .El SIIF permite el seguimiento de la evolución de las cobranzas en cada punto del sistema, previo a la transferencia a la cuenta puente del Banco Central. Suponemos en este caso la cobranza de una sucursal "n"de un Banco X del Sistema por \$ 6.

Asiento 3.Registro de la centralización de la recaudación tributaria bruta en cada oficina central de los Bancos Perceptores.

La sumatoria de los "n" registros anteriores se consolidan a nivel de cada institución del sistema bancario (por ej Banco de Galicia). Según la información bancaria, se han recaudado en forma definitiva los siguientes importes:

-por ingresos tributarios no coparticipables:

.impuestos directos.....	\$ 190
.impuestos indirectos.....	\$ 20
Subtotal	\$ 210.-

-por impuestos coparticipables (despues de efectuada la distribución primaria)

.impuestos directos	\$ 190.-
---------------------------	----------

En este registro se exterioriza la ETAPA DE LOS PERCIBIDO en los términos del art.... de la Ley 24156/92. En esta etapa interesa el total percibido discriminado por Banco, sin efectuar el desagregado por tipo de tributo ni tampoco a si son coparticipados

Asiento 4.Registro de transferencias de la recaudación de los Bancos Perceptores al Banco Central y recargo de las comisiones y gastos bancarios.

Los bancos perceptores del sistema deben transferir en un plazo perentorio de horas, según ubicación geográfica de cada agencia o sucursal , los importes percibidos -previa deducción de comisiones y gastos bancarios que se estiman en un 2 % ,sobre el total de la recaudación rendida y conciliada. Teóricamente deberían transferirse el total de \$ 400 recaudados menos el 2% : \$ 8 , es decir \$392 a la Cuenta Puente del Banco Central.En caso de diferencias se efectúan las auditorías de conciliación correspondientes dado que el sistema debe "cerrar", por ser el asiento 3 el consolidado de los asientos 2, justificando las razones por

las cuales el SIIF efectua el seguimiento de la recaudación desde su origen. Con el anterior sistema contable la Secretaría de Hacienda no podía monitorear la recaudación desde su percepción en "boca recaudadora". Solo debía conformarse con la liquidación que le efectua el Sistema Bancario.

Se trabaja por razones didácticas bajo el caso de que no existan discrepancias, entre los parciales de cada institución con los totales depositados, las comisiones por cobranzas ,etc. En caso de existir se evita con el sistema de la cuenta puente, que problemas menores demoren que la cuantía de la recaudación efectiva se demore en su acreditación al TGN, como su disponibilidad a las Tesorerías Provinciales. Dichos "problemas menores" (que pueden ser un 2% o 3% de la recaudación) son tratados por separado de forma tal que lo accesorio no detenga la suerte de lo principal.

Asiento 5.Registro de la transferencia de la recaudación tributaria bruta al Banco Nación y cobro de gastos y comisiones bancarias.

Efectuados los procesos genéricos de conciliaciones y verificaciones (SISTEMA DE AUDITORIA DE INGRESOS), los importes respectivos se acreditan al Banco Nación Argentina como agente financiero del Estado, discriminándose en esta instancia entre ingresos de DGI y ANA(que "estimamos " en un 80% y 20% para el caso). También se debitan gastos y comisiones bancarios por servicios del Banco Nación calculados en un 1%.

Un esquema de mayorizaciones muestra en esta primera etapa (que podríamos denominar de PERCEPCION GLOBAL DE LOS RECURSOS) como el sistema contable efectua el seguimiento de los recursos exponiendo:

* los desfasajes entre importes devengados y percibidos;

* las diferencias entre lo recaudado entre cada boca del sistema bancario, del total a nivel de institución, etc . mediante un procedimiento de autocontroles entre distintos estamentos bancarios y organismos fiscales mediante el arbitrio de la cuenta puente "Banco Central-Caja Compensadora "

Asiento 6.Registro de la distribución de la recaudación tributaria bruta y transferencia de fondos a las cuentas de la Tesorería General y a las Provincias por la coparticipación con las deducciones correspondientes a gastos y comisiones bancarias.

Los montos definitivamente acreditados se distribuyen según índices de coparticipación y de acuerdo con mecanismos automáticos de distribución instrumentados en el Banco Nación según cláusulas del convenio de coparticipación . Se deducen de los fondos de coparticipación los importes correspondientes a gastos y comisiones bancarias como contribución por parte de cada jurisdicción provincial al financiamiento de los costos de recaudación del sistema (comisiones bancarias y gastos DGI) . Se estiman para el caso en un 3 % del total coparticipable. Los fondos son acreditados así según su destino :

* a la Cta 111. Disponibilidades por los fondos pertenecientes al Estado Nacional, con cargo a la Cuenta 3855/19 de la TGN, sobre la cual se girara para disponer de fondos necesarios para la ejecución del presupuesto de gastos.

* a la Cta 117. Por los fondos coparticipables correspondientes a Provincias.

En consecuencia del total neto \$ 392:

* a Provincias:

Según asiento 3 corresponde \$190.- en concepto de coparticipación, siendo el 3 % de contribución de gastos: \$ 6, representando un neto de \$184.

* a TGN : \$ 388 que menos importes asignados por coparticipación (\$190) componen un saldo de \$ 198.

En este nivel al exponerse la distribución primaria de la coparticipación permite que la Comisión Federal de Impuestos audite el total de coparticipación por distribución primaria al total de las Provincias , y por aplicación de la distribución secundaria a cada una de las Provincias. Se devenga la deuda total por jurisdicción previo débito del total de gastos y comisiones bancarias.

Asiento 7. Registro para regularizar la coparticipación por el importe bruto liquidado.

Se acredita el saldo total coparticipable a las provincias exponiendo de acuerdo a las características de la deuda que asume la Nación como agente recaudador por cuenta y orden de las Provincias. Se evita así el procedimiento anterior que exponía el total de la recaudación (coparticipable o no) como ingreso nacional, para luego debitar como gasto de transferencias del gobierno nacional los fondos de coparticipación vulnerando no solo normas constitucionales sino desfigurando la exposición de la información financiera. Este nuevo sistema de registración permitirá la elaboración del " Sistema de Cuentas Nacionales - Ambito Sector Público Nacional" ,en forma consolidada sin necesidad de reprocesamientos ni depuraciones adicionales. En definitiva esta configuración de los Registros satisface la disposición del art.21 de la Ley 24156/92 .

*** Mayorización:**

El esquema de mayorización muestra un circuito completo de recaudación , "saldandose" las diferentes cuentas Oficinas Recaudadoras en consonancia con los distintos momentos de recaudación . Quedan como cuentas con saldos las siguientes:

113.Créditos (cuenta patrimonial de activo): por las diferencias entre el monto devengado y el monto recaudado. La diferencia es un crédito cierto e irrevocable a favor del Estado. También podrían efectuarse ajustes en menos - por

reprocesamientos en el Sistema 2000- en cuyo caso los ajustes se efectuaran sobre esta cuenta ,y las cuentas 511 y 214.

511.Ingresos tributarios (cuenta de resultado positivo) : por el total de ingresos del Sector Público Nacional que se destinaran a financiar su Presupuesto de Gastos.

214.Impuestos a coparticipar (cuenta patrimonial de pasivo): por la deuda (\$10) a favor de Provincias producto entre el total devengado y el total recaudado,salvo ajustes como los analizados en la cuenta 113.

612.Bienes y servicios (cuenta de resultado negativo) por el total de gastos en comisiones bancarias a cargo del Estado Nacional que se imputan en la cuenta respectiva del clasificador por objeto del gasto

111.Disponibilidades (cuenta patrimonial de activo): por el saldo disponible (Cuenta 3855/19 TGN) contra la cual se dispondrán las ordenes de pago liquidadas de los gastos de la administración.

Se recuerda que por razones didácticas las distintas subcuentas de la cuenta madre Oficinas Recaudadoras , se han ido cancelado. En caso de discrepancias se cuenta con la documentación de base - dado por el sistema de recaudación diseñado por DGI- DGA - para efectuar las auditorías corres-

pondientes.

05.2 - SITUACION B .

RECAUDACION TRIBUTARIA

RED BANCARIA

Comprende la recaudación tributaria y aduanera del resto de los contribuyentes no incluidos en el Sistema 2000.

Este sistema de percepción rige para la mayor parte de los impuestos y el mayor número de contribuyentes, alrededor de 850.000 no incluidos en el Sistema 2000. Los pagos pueden ser realizados en cerca de 150 bancos que tienen celebrados convenios de recaudación con la DGI. Los bancos perceptores deben rendir las recaudaciones en boletas premagnetizadas en la Caja Compensadora del BCRA en plazos que varían entre 2 y 5 días después de recibidos, según la distancia de las sucursales; y previo procesamiento para incorporar en las boletas el importe pagado y la fecha de depósitos.

Tratándose de un universo de contribuyentes muy variado - de dificultosa implementación, por lo menos en esta primera etapa, de los mecanismos de seguimiento fiscal por parte de DGI y ANA - no se expone la etapa del devengamiento del ingreso como ocurría en el registro 1.A.

En el resto de los registros los asientos son similares a los efectuados en la Situación A.

Asiento 1: Registro de la recaudación tributaria bruta en el momento de la percepción del recurso en las agencias y sucursales de los Bancos del Sistema .

Se efectúa el registro en una "n" agencia o sucursal bancaria, cuya información accede a la Base Central de Datos de la CGN. Permite así efectuar el seguimiento de las obligaciones y responsabilidad de cada boca de percepción a tiempo real. Supongamos para el caso que la sucursal "n"

del Banco "X" recauda por este concepto \$ 5.-, de los cuales \$4 corresponden a ingresos DGI y \$ 1 a ingresos aduaneros.

Asiento 2: Registro de la centralización de la recaudación tributaria bruta en cada oficina central de los Bancos Perceptores.

Se consolida - es decir se suma o agrega - la información de la recaudación de las "n" sucursales y agencias de los X Bancos del Sistema, entre ellas la de la sucursal "n" del Banco "X". En nuestro caso \$ 250 de ingresos de DGI y \$ 50 de ingresos aduaneros.

El registro permite la macro apreciación de la información atiempo real de la recaudación de la totalidad del sistema, a nivel de cada institución bancaria.

Asiento 3: Registro de la Transferencia de la recaudación de los Bancos Perceptores al Banco Central y recargo de las comisiones y gastos bancarios.

El Banco Central administra la cuenta puente denominada Banco Central Caja Compensadora, a los cuales se transfieren el total de ingresos del Asiento 2, menos 2% de deducción por Gastos y Comisiones Bancarias.

Asiento 4: Registro de la transferencia de la recaudación tributaria bruta al Banco Nación y cobro de gastos y comisiones bancarias

Conciliadas las transferencias de fondos del sistema bancario a la cuenta puente del Banco Central ,según los plazos legales , se transfieren los importes

correspondientes al Banco Nación en su calidad de agente financiero del Estado previa deducción del 1% en concepto de gastos y comisiones por parte del Banco Central. Los importes se encuentran así a disposición del TGN para el financiamiento de gastos del sector público nacional y su distribución a las Provincias en función de la Ley de Coparticipación

Asiento 5: Registro de la distribución de la recaudación tributaria bruta y transferencias de fondos a las cuentas de la Tesorería General y a las Provincias por la coparticipación con las deducciones correspondientes a gastos y comisiones bancarias.

Se dispone la acreditación de la recaudación neta con dos destinos :

a) A la TGN - Cuenta 3855/19, como fondos disponibles al servicio del Tesoro para ejecución del presupuesto de gastos de la administración.

b) A las Provincias ,aplicándose el índice de distribución primaria del 55% ,previa deducción del 5% sobre el total de la coparticipación en concepto de contribución a gastos administrativos DGI y Comisiones Bancarias . Se considera que sobre el total recaudado de \$300 (asiento 2) se discrimina en :

* \$ 250.-de ingresos tributarios DGI totalmente coparticipables.

* \$ 50.-de ingresos aduaneros.

Por lo tanto el total coparticipable es de :

55% s/ \$ 250.....\$ 138.-

Y el crédito a favor del fisco nacional por contribución a gastos DGI y comisiones bancarias :

5% s/ \$ 138.....\$ 7.-

Asiento 6. Registro de la distribución de la recaudación tributaria bruta por clase de recurso percibido y transferido

Se acreditan la recaudación a los dos destinos:

a) Como resultado positivo en el cuadro de ingresos del Balance General del total recaudado correspondiente al Estado Nacional, discriminado en la cuenta de ingreso 511 por tipo de tributo.

b) Como deuda a favor de las jurisdicciones provinciales en concepto de derechos de coparticipación también discriminado por tipo de tributo. La contrapartida son los "n" asientos número 1. Esto permite visualizar el cierre del proceso de recaudación desde cada boca de percepción con los subtotales a) y b) determinados.

Asiento 7. Registro para regularizar la coparticipación por el importe bruto liquidado

Se regulariza la coparticipación por el importe bruto liquidado de forma tal que se expresa el neto por provincia desagregado en la cuenta 1175. Cuenta Provincias; y en la Cuenta 113 el importe liquidado a cada jurisdicción como

recupero de gastos. Obviamente el primero será un ingreso para el Tesoro Provincial, y el segundo deberá imputar como gasto en el clasificador por objeto en la respectiva jurisdicción.

*** Mayorización**

Se adjunta esquema de mayorizaciones de la situación B, con similares análisis a la Situación A, excepto el tratamiento que en esta situación no se determina respecto al momento del devengado.

06 - CONCLUSIONES

EN DEFINITIVA EL SISTEMA DISEÑADO PERMITE CONTAR CON INFORMACION A TIEMPO REAL DE CADA UNA DE LAS ETAPAS DE LOS RECURSOS TANTO EN LOS CASOS A COMO B. DICHA INFORMACION ES INCORPORADA EN FORMA DIRECTA A LA BASE CENTRAL DE DATOS DE LA CONTADURIA GENERAL DE LA NACION. CADA PROVINCIA PODRA INTEGRARSE EN FORMA DIRECTA ,PERMANENTE Y AUTOMATICA MEDIANTE LA RED DE TELEPROCESAMIENTO A DICHA BASE CENTRAL DE DATOS PUDIENDO CONOCER, CONTROLAR Y AUDITAR LA SIGUIENTE INFORMACION:

* EVOLUCION DE LA RECAUDACION TOTAL POR CADA BOCA DE PERCEPCION.

* EVOLUCION DE LA RECAUDACION TOTAL DE TODO EL SISTEMA BANCARIO.

* EVOLUCION DE LA RECAUDACION COPARTICIPADA AUTOMATICAMENTE A CARGO DEL SISTEMA.

* CONSISTENCIA DE LAS LIQUIDACIONES (DISTRIBUCION PRIMARIA Y SECUNDARIA) ,CONTRIBUCIONES SOBRE GASTOS ,ETC. EN FUNCION DE LAS NORMAS DEL CONVENIO DE COPARTICIPACION

ESTE ESQUEMA PERMITE POR LO TANTO INTRODUCIRSE DIRECTAMENTE AL SISTEMA EVITANDO LA SOLICITUD QUE CADA PROVINCIA DEBA SOLICITAR INFORMES ESPECIFICOS, CON LAS CONSIGUIENTES DEMORAS E INCONVENIENTES EN SU CONFIABILIDAD.

07 - CUADROS

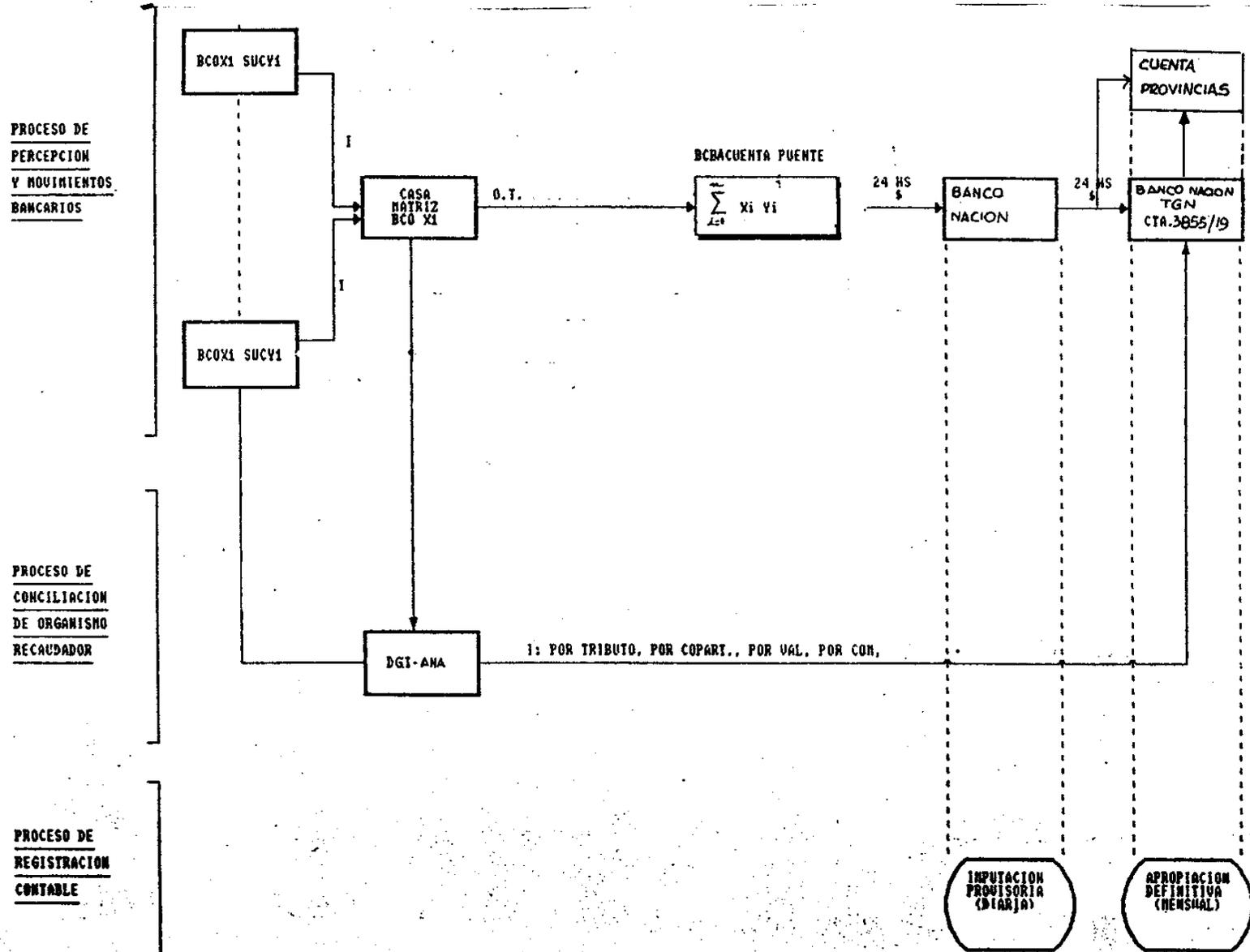
CUADRO A

NIVELES DE EXPOSICION CONTABLE DEL MOMENTO DE RECAUDACION
EFFECTIVA EN EL PROCESO DE RECAUDACION

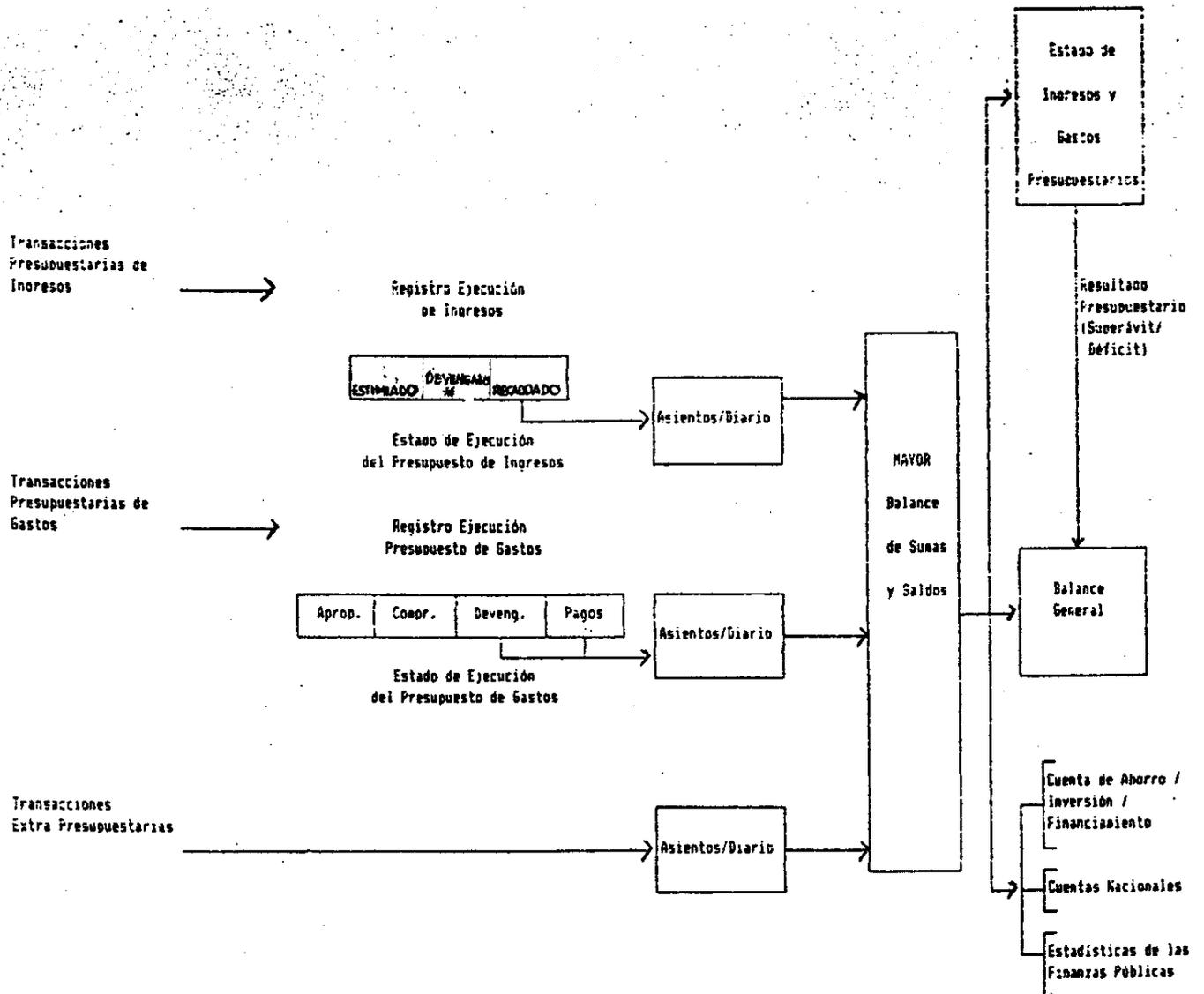
NIVEL	FRONTERA	CUENTA CONTABLE	ASIENTOS CONTABLES Situac.A /Situac.B	
NIVEL 1	Recaudación en una boca sist.banc.	117.OFIC.RECAUD. 117.1.Agencias y Suc.banc.	2	1
NIVEL 2	Recaudación acumulada en casa matriz	117.OFIC.RECAUD. 117.2.Banc.percep.	3	2
NIVEL 3	Recaudación recursos a cta.compens. BCRA	117.OFIC.RECAUD. 113.3.BCRA.Caja compensad.	4	3
NIVEL 4	Transferenc. recaudación a Bco Nac.	117.OFIC.RECAUD. 117.4.B.N.A.	5	4
NIVEL 5	*Acreditac. recaudación a Pvcias	117.OFIC.RECAUD. 115.5.Cta.Prov.	6	5
			
	*Acreditac. recaudación a T.G.N.	111.DISPONIBILID. 1112.Bancos 11121.TGN Cuenta 3855/19		

CUADRO B. CURSOGRAMA PROCESO DE RECAUDACION INGRESOS
CORRIENTES

Ejemplo: se trata de un Banco X del Sistema con n Sucursales.
El esquema se reproduce de manera similar para el resto de las instituciones colectoras.



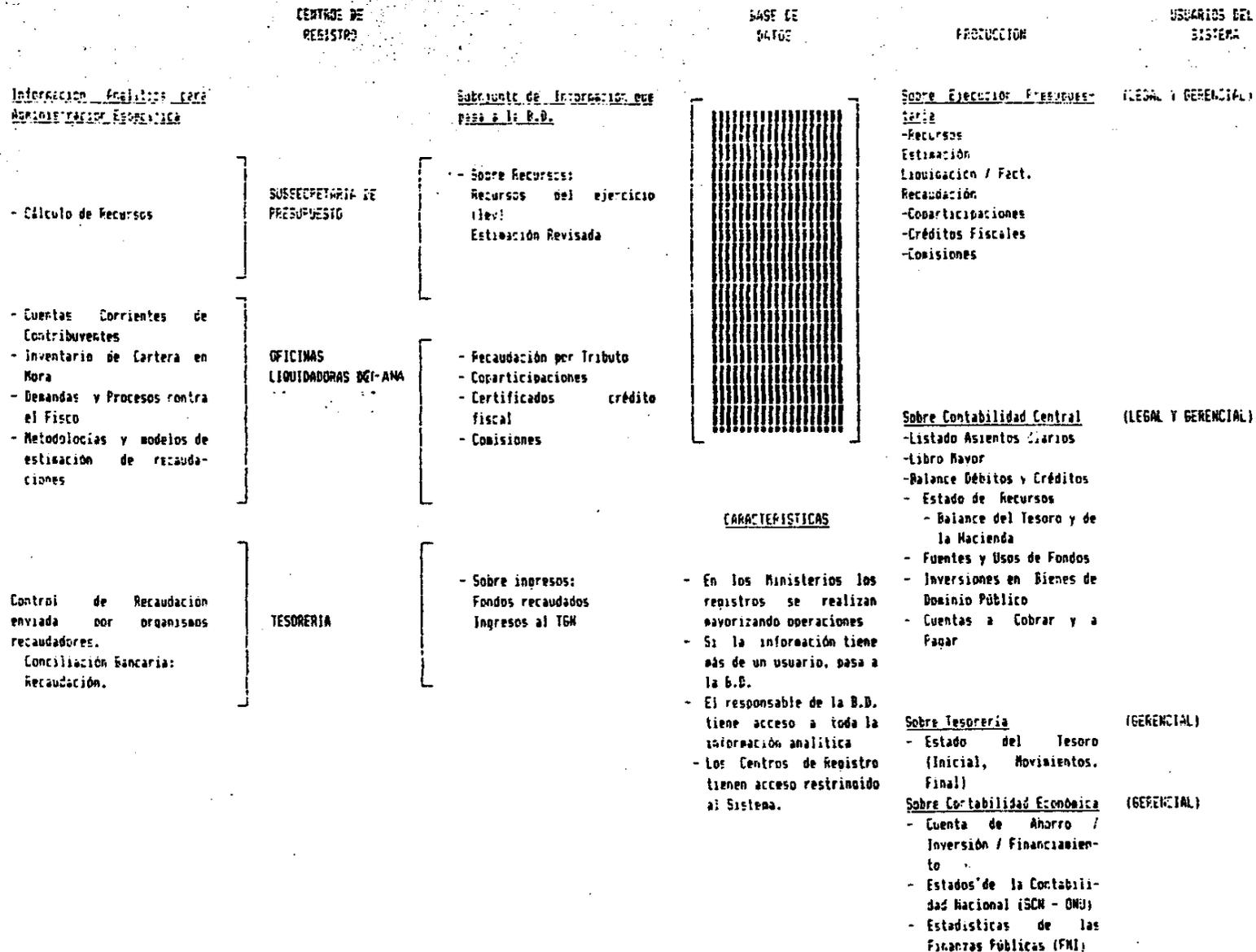
CUADRO C: ESQUEMA DE INTEGRACION DEL PRESUPUESTO CON LA CONTABILIDAD



* Situación A (Sistema 2000) unicamente.

CUADRO D

MODELO CONCEPTUAL DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD DE LA ADMINISTRACION CENTRAL: CASO RECURSOS PUBLICOS



**08 - ANEXO REGISTROS CONTABLES
Y MAYORIZACIONES**

REGISTRO DE LOS RECURSOS

I. REGISTRO DE LOS INGRESOS CORRIENTES

A. RECAUDACION TRIBUTARIA RED BANCARIA - SISTEMA 2000

1. Registro de la recaudación tributaria bruta en el momento de la liquidación al Contribuyente.

		----- x -----
113	Créditos	420
1131	Cuentas a cobrar	
a	511 Ingresos Tributarios	220
	5111 Impuestos Directos	
	Rubro 1111 a 1114	
	Rubro 1121 a 1126	
	5112 Impuestos Indirectos	
	Rubro 1161 a 1168	
	Rubro 1199	
	Rubro 1171 a 1174	
214	Impuestos a	200
	coparticipar	
2141	Impuestos directos a	
	coparticipar	
2142	Impuestos indirectos	
	a coparticipar	
		----- x -----

2. Registro de la recaudación tributaria bruta en el momento de la percepción del recurso en las agencias y sucursales de los Bancos del Sistema.

		----- x -----
117	Oficinas Recaudadoras	6
1117	Agencias y Sucursales Bancarias	
a	113 Créditos	6
	1131 Cuentas a Cobrar	
		----- x -----

3. Registro de la centralización de la recaudación tributaria bruta en cada oficina central de los Bancos Perceptores.

----- x -----

117	Oficinas Recaudadoras	400
1172	Bancos Perceptores (Auxiliar por Banco)	
a 117	Oficinas Recaudadoras	400
1171	Agencias y Sucursales Bancarias.	

4. Registro de la Transferencias de la recaudación de los Bancos Perceptores al Banco Central y recargo de las comisiones y gastos bancarios.

----- x -----

117	Oficinas Recaudadoras	392
1173	Banco Central Caja Compensadora	8
6112	Bienes y Servicios	
61122	Servicios no Personales (Rubro 355 Gastos y Comisiones Bancarias)	
a 117	Oficinas Recaudadoras	400
1172	Bancos perceptores	

5. Registro de la Transferencia de la Recaudación Tributaria Bruta al Banco Nación y cobro de Gastos y Comisiones Bancarias.

----- x -----

117	Oficinas Recaudadoras	388
1174	Banco de la Nación Argentina	
11741	Cuenta DGI	
11742	Cuenta Aduana	
6112	Bienes y Servicios	4
61122	Servicios Personales (Rubro 355 Gastos y Comisiones Bancarias)	
a 117	Oficinas Recaudadoras	392
1173	Banco Central - Caja Compensadora	

----- x -----

MAYORIZACION SITUACION "A" - RECAUDACION TRIBUTARIA SISTEMA
2000

<u>113.CREDITOS-1131</u>		<u>511.INGRES.TRIBUT.</u>		<u>214.IMP.A COPART.</u>	
(1)420	400(2)		220(1)	(1)190	200 (1)
<u>117.OFIC.RECAUD.1</u>		<u>117.OFIC.RECAUD.2</u>		<u>117.OFIC.RECAUD.3</u>	
(2) 6	400(3)	(3)400	400(3)	(4)392	392 (5)
.	===	===	===	===	===
.					
\sum (2)400					
===					
<u>117.OFIC.RECAUD.4</u>		<u>612.BIENES Y SERV.</u>		<u>111.DISPONIBILID.</u>	
(5)388	388(5)	(4) 8		(6)198	
===	===	(5) 4			
<u>117.OFIC.RECAUD.5</u>		<u>113.OTROS CREDITOS</u>			
(6)184	184 (7)	(6) 6	6 (7)		
===	===				

REFERENCIAS:

====Cuenta saldada

() Debito/crédito según número de asiento.

\sum Sumatoria de los "n" registros de cada boca de percepción.

B. RECAUDACION TRIBUTARIA RED BANCARIA

2. Registro de la recaudación tributaria bruta en el momento de la percepción del recurso en las agencias y sucursales de los Bancos del Sistema.

----- x -----

117	Oficinas Recaudadoras	5
1171	Agencias y Sucursales Bancarias	
a	518 Ingresos Corrientes a Distribuir	5
	5181 Ingresos Tributarios DGI	4
	Rubro 1111 a 1114	
	Rubro 1121 a 1126	
	Rubro 1161 a 1168	
	Rubro 1199	
	5182 Ingresos Tributarios Aduana	1
	Rubro 1171 a 1174	

----- x -----

2. Registro de la centralización de la recaudación tributaria bruta en cada oficina central de los Bancos Perceptores.

----- x -----

117	Oficinas Recaudadoras	300
1172	Bancos Perceptores	
a	117 Oficinas Recaudadoras	300
	1171 Agencias y Sucursales Bancarias.	

----- x -----

3. Registro de la Transferencias de la recaudación de los Bancos Perceptores al Banco Central y recargo de las comisiones y gastos bancarios.

----- x -----
117 Oficinas Recaudadoras 294
1173 Banco Central Caja Compensadora
6112 Bienes y Servicios 6
61122 Servicios no Personales
(Rubro 355 Gastos y Comisiones Bancarias)

a 117 Oficinas 300
Recaudadoras
1172 Bancos perceptores

4. Registro de la Transferencia de la Recaudación Tributaria Bruta al Banco Nación y cobro de Gastos y Comisiones Bancarias.

----- x -----
117 Oficinas Recaudadoras 291
1174 Banco de la Nación Argentina
11741 Cuenta DGI
11742 Cuenta Aduana
6112 Bienes y Servicios 3
61122 Servicios no Personales
(Rubro 355 Gastos y Comisiones Bancarias)

a 117 Oficinas 294
Recaudadoras
1172 Banco Central - Caja
Compensadora

5. **Registro de la distribución de la recaudación tributaria bruta y transferencias de fondos a las cuentas de la Tesorería General y a las Provincias por la coparticipación con las deducciones correspondientes a gastos y comisiones bancarias.**

----- x -----

111	Disponibilidades	153
1112	Bancos	
11121	Tesorería General de la Nación cuenta 3855/19	
117	Oficinas Recaudadoras - coparticipación	131
1175	Cuenta provincias	
6112	Bienes y servicios	
61122	Servicios no personales (Comisiones bancarias y gastos administrativos - DGI)	
113	Créditos	7
1135	Otros créditos	
11352	Gastos pagados por cuenta de terceros (Comisiones bancarias y gastos administrativos - DGI)	
	a 117 Oficinas Recaudadoras	291
	1174 Banco de la Nación	
	11731 Cuenta - DGI	
	11732 Cuenta - ADUANA	

----- x -----

6. **Registro de la Distribución de la Recaudación Tributaria Bruta por clase de Recurso percibido y transferido.**

----- x -----

518	Ingresos Corrientes a Distribuir	300
5181	Ingresos Tributarios DGI	
5182	Ingresos Tributarios Aduana	
a	511 Ingresos tributarios	162
	5111 Impuestos Directos	
	Rubro 1111 a 1114	
	Rubro 1121 a 1126	
	Rubro 1161 a 1168	
	Rubro 1199	
	5112 Impuestos Indirectos	
	Rubro 1171 a 1174	
	214 Impuestos a coparticipar	138
	2141 Impuestos directos a coparticipar	
	2142 Impuestos indirectos a coparticipar	

----- x -----

7. **Registro para regularizar la coparticipación por el
importe bruto liquidado**

----- x -----

214	Impuestos a coparticipar	138
2141	Impuestos directos a coparticipar	
2142	Impuestos indirectos a coparticipar	
	a 113 Créditos	7
	a 1135 Otros créditos	
	a 11352 Gastos pagado por cuenta de terceros	
	a 117 Oficinas Recaudadoras	131
	a 1175 Cuenta Provincia- coparticipación	

----- x -----

09 - REFERENCIAS

A.N.A.: Administración Nacional de Aduanas

D.G.I.: Dirección General Impositiva.

T.G.N.: Tesorería General de la Nación.

T.G.F.: Tesorería General de las Provincias.

S.I.I.F.: Sistema Integral de Información Financiera

10 - BIBLIOGRAFIA

ALBANO LANDESA Osvaldo. La Contabilidad integrada en las Entidades Descentralizadas del Sector Público. Editorial GTZ.

GUTIERREZ Ricardo. Sistema de Contabilidad Integrado. Montevideo .Año 1990.

ITURRIOZ Eulogio. Curso de Finanzas Pública. Editorial Macchi.

LAS HERAS José María. Principios sustanciales de la Reforma de la Administración Financiera del SPN. Jornadas Profesores de Contabilidad Pública. La Falda. Octubre de 1993

LAS HERAS José María. Sistema Integrado de Presupuesto con la Contabilidad. Editorial Cooperadora FCE-UNC. Edición 1993.

LUKSZAN Alberto. Informe Final Proyecto ARG/91/015. Consultoria sobre Ingresos Fiscales.

SECRETARIA DE HACIENDA DE LA NACION. Programa de Reforma de la Administración Financiera del Sector Público Nacional. Buenos Aires 1992