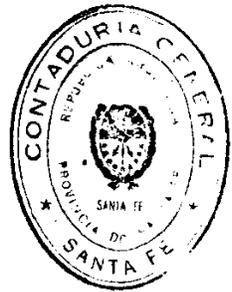


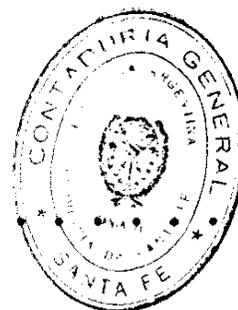
V° CONGRESO NACIONAL DE
CONTADURIAS GENERALES
CATAMARCA
AÑO 1982



EL CONCEPTO DE RESULTADO EN LA ADMINISTRACION PUBLICA

Autor: Cont. Cipriano FERNANDEZ

Institución: TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA
PROVINCIA DE MENDOZA

Indice Analítico

	pág.
I. <u>Introducción</u>	1
II. <u>Ambito de aplicación del trabajo</u>	2
III. <u>Nueva estructura presupuestaria</u>	3
A. Modificaciones en la clasificación de las erogaciones	4
1. Erogaciones Corrientes	4
2. Erogaciones de Capital	5
B. Modificaciones en la clasificación de ingresos.	7
C. Consecuencias de la aplicación de la nueva estructura	8
D. Estructura presupuestaria actual.	10
1. Clasificación económica de las erogaciones	10
2. Clasificación de los recursos y el financiamiento	15
IV. <u>Universalidad y unidad del presupuesto</u>	20
V. <u>Patrimonio del Estado</u>	22
A. El Patrimonio en la hacienda privada.	22
B. Aplicación de conceptos a la hacienda pública	23
C. El Patrimonio del Estado.	24
VI. <u>Resultado del Ejercicio</u>	28
A. Resultado Económico	28
B. Resultado Financiero.	32
VII. <u>Tratamiento contable del resultado</u>	35
A. Alcances de las registraciones contables.	35
B. Concepto de Endeudamiento Neto	37
C. Situaciones especiales.	39

281

III

pág.

1. Uso del crédito por financiamiento de proveedores o contratistas	39
2. Cuenta Compromisos	40
3. Bienes a recibir	41
4. Residuos Pasivos Perimidos	41
5. Fondos Afectados	42
D. Estados Contables	43
E. Ejercicio práctico.	47
1. Consideraciones generales.	47
2. Registración contable.	47
a) Operaciones a contabilizar.	47
b) Asientos de diario.	49
c) Mayorización.	58
3. Estados contables iniciales y finales.	61
a) Estado de Activo y Pasivo Financiero.	61
b) Estado de situación del Patrimonio del Estado .	62
4. Esquema Ahorro - Inversión - Financiamiento.	63
a) Estado de ejecución presupuestaria - Anexo I .	65
b) Esquema Ahorro - Inversión - Financiamiento - Anexo II	68
VIII. <u>Indice bibliográfico</u>	69

EL CONCEPTO DE RESULTADO EN LA ADMINISTRACION PUBLICA

I. INTRODUCCION

La aplicación de nuevas normas para la confección de los Presupuestos de la Administración Pública Nacional y Provincial, vigentes a partir del ejercicio 1980, trajo como // consecuencia la necesidad de analizar el concepto de Resultado, por cuanto la reforma significó la introducción de cambios metodológicos que afectan la registración contable de / los mismos.

Resulta conveniente explicitar una de las razones // que decidieron la adopción de esta reforma. Se refiere al mayor contenido económico que adquiriera el documento presupuestario con la nueva estructura, que se orienta a la posibilidad de efectuar un análisis de la incidencia del sector público en la actividad económica general, a través de la individualización y cuantificación de las magnitudes macroeconómicas, tales como el consumo, el ahorro y la inversión.

Para lograr el objetivo de medir la acción global // del Estado, se requiere utilizar una técnica uniforme que // permita una correcta consolidación, ya sea de las Provincias entre sí, como de éstas con la Administración Nacional, abarcando todos los componentes del Sector Público.

Por su parte, desde el punto de vista contable, también es necesario adoptar criterios uniformes para registrar la ejecución de esos presupuestos, lo que se traducirá en la identidad de conceptos en cuanto al Resultado obtenido por /

la referida ejecución. A ese objetivo se orienta el presente trabajo.

Antes de concluir, cabe hacer algunas consideraciones respecto al concepto de "Patrimonio del Estado" que se adopta en este trabajo. El mismo responde a los lineamientos seguidos en la obra "Curso de Contabilidad Pública", de /// ATCHABAHIAN, Adolfo y MASSIER, Guillermo, Buenos Aires, 1962, que compartimos. Consecuentemente con este concepto, se introduce el concepto de "Endeudamiento Neto", que permite una mejor formulación de los Estados Contables originados en la doble gestión del Estado: Financiera y Patrimonial.

El desarrollo de un ejercicio práctico y la consideración contable de algunas situaciones especiales, aplicando los conceptos que se exponen en este trabajo, ayudarán sin duda a la comprensión del mismo.

II. AMBITO DE APLICACION DEL TRABAJO

Una clasificación de las haciendas públicas de acuerdo con sus fines, nos conduce a distinguir entre las haciendas de producción y las de erogación.

La hacienda es de producción cuando trata de obtener bienes o servicios económicos para llevarlos al mercado, y opera en forma semejante a una hacienda privada con el mismo objeto. Se las denomina Empresas Públicas.

La hacienda es de erogación cuando trata de obtener bienes o servicios económicos para aplicarlos directamente a la satisfacción de necesidades humanas colectivas.

Esta distinción de tipos diferentes de haciendas públicas no es meramente doctrinaria, sino que tiene gran trascendencia práctica: sirve para establecer y coordinar el régimen de gestión y el sistema de fiscalización aplicables a cada una de ellas. En consecuencia, las normas de control y de gestión aplicables serán iguales para todas las haciendas de un mismo tipo, por participar éstas de los mismos caracteres.

La principal hacienda de erogación es la Administración Pública Nacional y Provincial, que comprende además de la Administración Central, los Organismos Descentralizados y las Cuentas Especiales. Todas ellas participan de los mismos caracteres y por ende, les son aplicables las mismas normas.

Por todo ello, por referirse este trabajo a la Administración Pública, lo expuesto en el mismo es aplicable en general, a todas las haciendas de erogación, y en especial, a la Administración Central, a quien hemos tomado como ejemplo.

III. NUEVA ESTRUCTURA PRESUPUESTARIA

A partir del Ejercicio 1980, tanto en el Presupuesto Nacional como en los correspondientes a las jurisdicciones / Provinciales, se introducen nuevas normas metodológicas para su confección, como así también para la registración contable del mismo.

Tal como se expresó en el mensaje de elevación del / proyecto de Ley de Presupuesto de la Administración Nacional

para el Ejercicio 1980, se tomaron en consideración, en su / elaboración, "una serie de cambios metodológicos resultantes de la introducción de conceptos modernos que, si bien no coinciden plenamente con los que utiliza la contabilidad pública tradicional, procuran otorgar al instrumento presupuestario un mayor contenido económico que el presentado hasta la fecha."

"Las modificaciones de mayor importancia son, por una parte, las introducidas en la clasificación económica de las erogaciones, en especial las derivadas del tratamiento de los intereses y la amortización de deudas y de la inversión real, y por la otra, las operadas en la clasificación de los recursos y el financiamiento. Cabe señalar que como consecuencia de estas modificaciones ha sido posible establecer un resultado fiscal que responda ahora al concepto de necesidad de // financiamiento." (1)

A. MODIFICACIONES EN LA CLASIFICACION DE LAS EROGACIONES

1. Erogaciones Corrientes

"Con relación a las erogaciones corrientes se ha / alterado el tratamiento dado a los intereses de deudas. En la situación anterior se imputaba el costo por intereses considerando su tasa nominal. Ahora bien, en un / proceso inflacionario como el que vive el país, esa tasa de interés nominal toma también la tasa de inflación existente, por lo tanto, el pago de un interés nominal incluye una compensación por el deterioro del capital.

(1) ARGENTINA. MINISTERIO DE ECONOMIA, Mensaje de elevación del Presupuesto General de la Administración Nacional. Ejercicio 1980 - Ley N° 22202 (Buenos Aires, 1980), pág. 8.

De esta forma se sobreestimaban los gastos por intereses, en virtud de que además de la retribución real / al capital (que es verdaderamente el interés de deuda) se computaba el ajuste del capital por corrección monetaria."

"Con la nueva metodología se considerará como interés de deuda aquella parte de los intereses nominales que constituyan la estimación de la retribución / genuina de capital, es decir, el costo real del endeudamiento. Por otra parte, el ajuste del valor del capital, incluido en el monto de intereses, es considerado como amortización del ajuste de deudas."(2)

2. Erogaciones de Capital

Dentro de las erogaciones de capital se procede a efectuar distintas modificaciones que por su importancia merecen explicitarse con cierto detalle.

a) Inversión Real: la introducción de este nuevo concepto, "procura otorgar un tratamiento estrictamente económico a la inversión presupuestada, considerando como tal todas aquellas erogaciones resultantes de la adquisición o producción de bienes de capital que aumentan el activo de la Nación en un período dado."(3)

El nuevo concepto de inversión real no incluye la compra de Bienes Preexistentes, es decir, el valor de la tierra, la adquisición de edificios y // los bienes usados de producción nacional, que se /

(2) TOMASONE, Rodolfo, Modificaciones introducidas en el Presupuesto de la Administración Nacional y su posible aplicación a los Presupuestos Provinciales, en Revista ACTUALIDAD ADMINISTRATIVA, N° 11-12 (Salta, 1981), pág. 63.

(3) ARGENTINA. MINISTERIO DE ECONOMIA, Mensaje ..., op.cit., pág.8.

contabilizan por separado y en dicha partida principal.

"El concepto de Nación introducido se refiere a su sentido más amplio, en oposición al criterio jurídico de propiedad de la Nación. Esta diferencia / que la aclararemos con un ejemplo, obedece a la necesidad de brindar información para las cuentas nacionales. En este sentido interesa computar aquellos bienes que no hayan sido registrados con anterioridad pero no sólo en el activo de la Provincia sino de la Nación en general, a los efectos de no producir duplicaciones."(4)

b) Amortización de deudas

c) Adelantos a proveedores y contratistas:

"Corresponde indicar inicialmente que tanto las erogaciones en amortización de deudas y en adelantos a proveedores y contratistas fueron excluidas / de las erogaciones de capital y serán consideradas y aprobadas en forma separada, en razón de que su / concepto es típicamente financiero y corresponde considerarlo dentro del conjunto del financiamiento neto del presupuesto y no formando parte de las erogaciones normales que determinan la necesidad de financiamiento que presenta el mismo."

"Esto es así también para evitar la duplicación en el gasto que se origina al consignar la amortización de deudas junto con las erogaciones de capital,

(4) TOMASONE, Rodolfo, op.cit., pág. 64.

a las que contribuyó a financiar el crédito que ahora se amortiza. Igual duplicación ocurriría con los adelantos a proveedores y contratistas, de considerárselos como erogación de capital, con la inversión real en la que se incluirán cuando ésta se presupueste."

"Sobre la amortización de deudas cabe agregar / que, tal como se comentó en el punto referido a los intereses de deudas, la misma estará conformada por las respectivas cuotas de vencimiento del capital / originalmente obtenido, más la parte correspondiente a los intereses considerados como compensación / por el deterioro inflacionario del capital original!"(5)

B. MODIFICACIONES EN LA CLASIFICACION DE LOS INGRESOS

"Respecto de las modificaciones efectuadas en la clasificación de los ingresos del presupuesto, cabe señalar especialmente la introducción del concepto de financiamiento. Su consideración responde a la necesidad de mantener una coherencia metodológica con las modificaciones // efectuadas en las erogaciones."(6)

Se consideran como recursos del presupuesto, todos aquellos ingresos corrientes o de capital que resultan de las operaciones normales de la Administración Pública y / cuya definición obedece a los conceptos tradicionales: impuestos, tasas, contribuciones, venta de bienes y servicios y activos físicos.

(5) ARGENTINA. MINISTERIO DE ECONOMIA, Mensaje ..., op.cit., págs. 8/9.

(6) Ibidem, pág. 9.

Para el resto de los ingresos, se introdujo el concepto / de Financiamiento que, en el orden nacional, incluye:

- 1) "El uso del crédito, sea éste el que provenga de la colocación de títulos públicos, el de instituciones financieras o el de proveedores y contratistas."
- 2) "Los remanentes de ejercicios anteriores por recursos percibidos y no gastados."
- 3) "Los adelantos otorgados a proveedores y contratistas en ejercicios anteriores."(7)

"Este último rubro representa la contrapartida de los adelantos otorgados en un determinado ejercicio por bienes que ingresarán en años posteriores."

"El clasificador del financiamiento difiere sustancialmente para los presupuestos Provinciales en virtud de que además de los items considerados para el Presupuesto / Nacional, incluye los Aportes no Reintegrables (8) y los Aportes Reintegrables."

C. CONSECUENCIAS DE LA APLICACION DE LA NUEVA ESTRUCTURA

"La relación entre el financiamiento total con las // erogaciones en amortización de deudas y en adelantos a // proveedores y contratistas arrojará un financiamiento neto que estará destinado a cubrir total o parcialmente la necesidad de financiamiento que resulte de comparar a los ingresos y las erogaciones definidas conforme a los nuevos / criterios metodológicos ya descriptos."

"Corresponde indicar también que la forma de determi-

(7) ARGENTINA. MINISTERIO DE ECONOMIA, Mensaje ..., op.cit., pág. 9.

(8) TOMASONE, Rodolfo, op.cit., págs. 64/65.

nar el balance financiero preventivo, conforme lo expresado en la última parte del párrafo precedente, permite obtener un resultado fiscal que refleja exclusivamente las operaciones normales de la Administración Nacional, y consecuentemente tiene un mayor contenido económico que el resultante de la aplicación de los conceptos tradicionales de la contabilidad pública."(9)

"En efecto, con la metodología descripta podrán individualizarse y cuantificarse diversas variables macroeconómicas tales como el Consumo, el Ahorro y la Inversión, que como señalábamos al principio son de suma importancia para la evaluación de la política fiscal, a la vez que brindan información más precisa para las cuentas nacionales."(10)

"Esta concepción en la elaboración del presupuesto se // apoya en el criterio seguido internacionalmente en el tratamiento de las cuentas públicas, que además de las ventajas ya señaladas en cuanto a la incidencia del sector público en la actividad económica general, permite realizar comparaciones / homogéneas con otros países."(11)

La nueva estructura presupuestaria implica una reconsideración de los conceptos tradicionales de la Contabilidad Pública, especialmente en lo referente al Resultado, que como / veremos más adelante, tiene un mayor contenido económico, además de la determinación de un Resultado Financiero por la ejecución presupuestaria. Por otra parte, permite determinar variables de sumo interés para el análisis de la acción del Estado en la economía, como así también, en el Endeudamiento //

(9) ARGENTINA. MINISTERIO DE ECONOMIA, Mensaje ..., op.cit., pág. 9.

(10) TOMASONE, Rodolfo, op.cit., pág. 65.

(11) ARGENTINA. MINISTERIO DE ECONOMIA, Mensaje ..., op.cit., pág. 9.

del mismo.

D. ESTRUCTURA PRESUPUESTARIA ACTUAL

La siguiente estructura presupuestaria ha sido extraída de "Normas para la confección de los Presupuestos Provinciales", Publicación de la Dirección Nacional de Programación Presupuestaria, Junio de 1980.(12)

1. Clasificación Económica de las Erogaciones

La clasificación económica de las erogaciones procura brindar elementos de juicio útiles para analizar los efectos que la actividad del Estado provoca en la economía y, asimismo, proporcionar información que permita / la confección de las cuentas nacionales.

Sección 1 - Erogaciones Corrientes

Erogaciones destinadas a satisfacer las necesidades de operación del Estado derivadas de la realización de sus actividades específicas y aquellas para atender las obligaciones emergentes de los intereses de la deuda y las contribuciones que no involucran una compensación por bienes vendidos o servicios prestados al fisco y cuyos importes no serán reintegrados por los beneficiarios.

Sector 01 - Operación

Erogaciones destinadas al funcionamiento de los / servicios del Estado y a la conservación y reparación de sus bienes.

Sector 02 - Intereses de Deudas

Erogaciones destinadas a atender exclusivamente

(12) ARGENTINA. MINISTERIO DE ECONOMIA. SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA. DIRECCION NACIONAL DE PROGRAMACION PRESUPUESTARIA, Normas para la confección de los Presupuestos Provinciales. (Buenos Aires, Junio 1980), págs. 41/44,63 y 104/8.

aquella parte de los intereses de la deuda pública y de otras deudas que refleje la retribución real al / capital obtenido o el presunto interés real de dicho capital.

Sector 03 - Transferencias

Erogaciones del Estado que no involucran una com pensación por bienes vendidos o por servicios presta dos al fisco y cuyos importes no serán reintegrados por los beneficiarios.

Sector 04 - A clasificar

Crédito presupuestario global para financiar ero gaciones corrientes, que se distribuirá entre los // sectores, partidas principales y parciales que corres pondan durante la ejecución del presupuesto.

Sección 2 - Erogaciones de Capital

Erogaciones en bienes materiales e inmateriales, financieros, etc., que contribuyen a modificar el pa-/ trimonio del Estado.

Sector 05 - Inversión Real

Erogaciones que se generan por la adquisición o producción de bienes de capital que aumentan el acti vo de la Nación (en sentido amplio) en un período da do, siendo éstos los bienes físicos (construcciones, equipos, etc.) que sirven para producir otros bienes o servicios, no se agotan en el primer uso que de // ellos se hace, tienen una duración superior a un año y están sujetos a depreciación.

Si la finalización de una obra no se operara en / un ejercicio, se ha de estimar en este concepto, la / parte de la obra a construir en el mismo como así tam bién los materiales, equipos en depósito o en tránsito a disposición de la prosecución de la obra.

Sector 06 - Bienes Preexistentes

Erogaciones que se generan por la adquisición o producción de bienes físicos (construcciones, equipos, etc.) ya existentes no importados que sirven para // producir otros bienes o servicios, no se agotan en el primer uso que de ellos se hace, tienen una duración superior a un año y están sujetos a depreciación.

Sector 07 - Inversión Financiera

Erogaciones que incrementan el activo del Estado, mediante aportes y préstamos a otros sectores. No // comprende las inversiones en bienes físicos.

Sector 08 - A clasificar

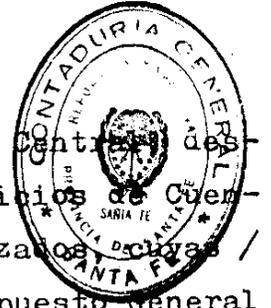
Crédito presupuestario global para financiar erogaciones de capital, que se distribuirá entre los // sectores, partidas principales y parciales que correspondan durante la ejecución del presupuesto.

Sección 3 - Otras Erogaciones

Erogaciones que por su esencia y heterogeneidad no es posible clasificarlas dentro de las secciones consideradas precedentemente. Comprende a las Erogaciones figurativas, a las Erogaciones para atender adelantos a proveedores y contratistas.

Sector 09 - Erogaciones Figurativas

Contribuciones de la Administración Central destinadas a integrar recursos de los servicios de Cuentas Especiales y Organismos Descentralizados, cuyas erogaciones figuran también en el Presupuesto General de la Administración Provincial. No incluye en cambio las contribuciones a organismos, entidades o empresas que no integran dicho Presupuesto General.

Sector 10 - Erogaciones para atender Amortización de Deudas

Erogaciones que se destinan a disminuir, en un // ejercicio, el pasivo del Estado Provincial por la // cancelación de la deuda pública y de otras deudas.

Partida Principal 101 - Amortización de Deudas

Comprende a las erogaciones destinadas a atender la cancelación de la deuda pública, de otras // deudas del Estado Provincial y la parte restante de los intereses de dichas deudas que no han sido considerados dentro de las definiciones establecidas / en la partida principal 021 - Intereses de deudas.

Dentro de las erogaciones destinadas a atender la cancelación de otras deudas del Estado Provincial deberán preverse las cancelaciones correspondientes a obligaciones adquiridas con proveedores o contratistas en ejercicios anteriores y cuyo pago deba // efectuarse en el ejercicio.

Quando se trate de erogaciones destinadas a // atender amortizaciones de deudas en moneda extran-

jera, deberá respetarse lo establecido para erogaciones en moneda extranjera, en cuanto al código a utilizar y la leyenda respectiva.

No incluye erogaciones destinadas al pago de / deudas derivadas de la contratación de servicios // que se incluyen por su naturaleza específica dentro de las clasificaciones correspondientes a las erogaciones corrientes.

10110 - Amortización de la Deuda Pública

Incluye las erogaciones que cubren la atención de las cancelaciones correspondientes a empréstitos de la deuda pública.

10120 - Amortización del Ajuste de la Deuda Pública

Incluye las erogaciones destinadas a la atención de las cancelaciones correspondientes a la / parte de los intereses de la deuda pública que no han sido considerados dentro de las definiciones establecidas en la partida principal 021 - Intereses de deudas, como así también las que correspondan a los montos provenientes de la actualización del capital de aquellas deudas cuyos contratos crediticios así lo establezcan.

10130 - Amortización de Otras Deudas

Incluye las erogaciones destinadas a la atención de las cancelaciones correspondientes a otras deudas del Estado Provincial.

10140 - Amortización del Ajuste de Otras Deudas

Incluye las erogaciones destinadas a la atención de las cancelaciones correspondientes a la parte de los intereses de otras deudas del Estado Provincial que no han sido consideradas dentro de las definiciones establecidas en la partida principal 021 - Intereses de deudas. Deberán incluirse asimismo los montos correspondientes a la actualización del capital de aquellos contratos de crédito que así lo establezcan.

Sector 11 - Erogaciones para atender Adelantos a Proveedores y Contratistas

Erogaciones destinadas a la atención de adelantos a proveedores y contratistas derivados de compromisos asumidos por el Estado Provincial ya sea por la adquisición de bienes o por la construcción de obras, cuya entrega o terminación no se opera en el mismo ejercicio en que se efectúan los referidos adelantos.

2. Clasificación de los Recursos y el Financiamiento

1. Recursos Corrientes

Recursos que el sector público provincial obtiene en concepto de impuestos, tasas y contribuciones de servicios, contribuciones especiales, las rentas de su patrimonio, de los regímenes de coparticipación y regalías.

11. De Jurisdicción Provincial

Recursos derivados de leyes y normas del Estado Provincial y de las actividades que desarrollan //

sus organismos.

12. De Jurisdicción Nacional

Recursos provenientes de regímenes de coparticipación de tributos establecidos por leyes del Gobierno de la Nación y regalías.

2. Recursos de Capital

Recursos provenientes de las ventas de bienes que integran el activo fijo y de los reintegros y amortizaciones de préstamos otorgados por el Estado Provincial.

21. Reembolso de préstamos

Recursos derivados de la devolución al Estado / Provincial de préstamos acordados por el mismo. No deberán considerarse los recursos originados / por los intereses devengados por dichos préstamos, los cuales se incluirán dentro de los recursos corrientes en la apertura correspondiente.

22. Ventas de activo fijo

Recursos derivados de la venta de bienes que integran el activo fijo estatal.

23. Otros recursos de capital

Recursos de capital que no puedan ser apropiados específicamente a los rubros mencionados precedentemente.

3. Remesas de Administración Central

Ingresos percibidos por la Administración Central transferidos a los Organismos Descentralizados, cuyos recursos propios y erogaciones figuran en el //

Presupuesto General, ya sea como consecuencia del cumplimiento de leyes provinciales mediante las cuales se afectan determinados recursos, u originados en la necesidad de evitar que dichos entes figuren presupuestariamente con resultado negativo.

31. Recursos afectados a Organismos Descentralizados

Ingresos de Organismos Descentralizados provenientes de transferencias realizadas por la Administración Central en virtud de leyes locales, mediante / las cuales se afectan determinados recursos provinciales-corrientes o de capital- o nacionales.

32. Otras remesas

Transferencias realizadas por la Administración / Central a aquellos Organismos Descentralizados que con sus recursos específicos adicionados a los recursos afectados no alcanzan a financiar el total / de sus erogaciones.

4. Financiamiento

Comprende a los distintos mecanismos de financiamiento presupuestario que tiene a su alcance el Estado Provincial con el objeto de cubrir total o parcialmente las necesidades derivadas de la insuficiencia / de los recursos corrientes y de capital, definidos // precedentemente.

41. Aportes no reintegrables

Financiamiento proveniente de convenios o acuerdos con el Estado Nacional y sus organismos dependientes y de diversos organismos del Estado Pro-//

vincial o de las municipalidades de carácter no / reintegrables.

411.Afectados a obras públicas

Aportes no reintegrables destinados a una // obra pública específica.

412.No afectados a obras públicas

Aportes no reintegrables que no están destinados específicamente a financiar determina- / das obras públicas.

42.Aportes reintegrables

Financiamiento proveniente de acuerdos o convenios con el Estado Nacional, sus organismos de-// pendientes u otros entes que no persigan fines de lucro, el cual no responda al concepto de uso del crédito, y deba ser reembolsado según se establezca en dichos convenios.

43.Uso del crédito

Financiamiento proveniente de la emisión de valores públicos en el mercado interno y externo y/ o de créditos obtenidos por el Estado Provincial, a corto, mediano y largo plazo, ya sea a través / de préstamos de entidades financieras como así // también de proveedores y contratistas.

431.Afectados a obras públicas

Financiamiento afectado a la realización de obras públicas específicas.

432.No afectados a obras públicas

Financiamiento sin afectación a obras públi-

cas específicas.

44. Adelantos otorgados a proveedores y contratistas en ejercicios anteriores

Financiamiento originado en adelantos a proveedores y contratistas realizados en ejercicios anteriores al que se presupuesta el bien y/o servicio o la construcción que dio origen a la efectivización del referido anticipo. Dichos adelantos fueron presupuestados en ejercicios anteriores como erogaciones.

441. Adelantos otorgados para Erogaciones Corrientes

Financiamiento originado en adelantos otorgados a proveedores y contratistas en ejercicios anteriores para atender erogaciones corrientes.

442. Adelantos otorgados para Erogaciones de Capital

Financiamiento originado en adelantos otorgados a proveedores y contratistas en ejercicios anteriores para atender erogaciones de capital.

45. Remanentes de ejercicios anteriores

Financiamiento originado en recursos de ejercicios anteriores.

451. Remanentes por recursos de ejercicios anteriores

Financiamiento proveniente de los saldos de recursos pertenecientes a ejercicios anteriores.

res y no utilizados.

IV. UNIVERSALIDAD Y UNIDAD DEL PRESUPUESTO

La regla tradicional del Presupuesto, establecida por la ciencia de las finanzas, y considerada como inherente a la esencia del mismo, es la "regla de la generalidad", que comprende los principios de la universalidad y de la // unidad.

Esta regla de la generalidad puede enunciarse diciendo que el presupuesto debe ser único e incluir en él to dos los gastos y recursos de la hacienda pública, sin com- pensación entre ellos y sin afectación particular de los se gundos a los primeros.

Estos principios de la universalidad y de la uni- / dad del presupuesto se relacionan estrechamente con un prin- / cipio que rige la actividad del servicio del Tesoro y que / se manifiesta en el llamado principio de la unidad de caja. Esto significa que debe existir un órgano central, a cuya / disposición deban ponerse, material o jurídicamente, todos los fondos del Estado, al cual afluyan todos los recursos / públicos y del que salgan los fondos para efectuar los pa- / gos.

Estos principios han sido consagrados por las res- / pectivas leyes de contabilidad.

La existencia de afectaciones especiales lesiona / únicamente la regla de la unidad presupuestaria, porque no se cumplirá la centralización de todos los ingresos en un / solo fondo, no así la de universalidad, porque el presupues-

to seguirá conteniendo todos los gastos públicos.

La razón de haber traído a consideración estos principios de las Finanzas Públicas, que por otra parte han sido consagrados por las respectivas leyes de contabilidad pública, radica en la necesidad de ratificar la vigencia de // estos conceptos, y además que han sido considerados como hipótesis de este trabajo.

Desde el punto de vista contable, este principio // podría definirse como que todos los ingresos y egresos se canalicen por vía presupuestaria y tengan incidencia en el mismo, y consecuentemente, en la Contabilidad Patrimonial cuando por la naturaleza de los conceptos así correspondiera. Claro está, no se incluyen los fondos de terceros por no formar parte del presupuesto.

Es este el espíritu que guía la nueva estructura // presupuestaria expuesta en III.D., al incluir en la misma // todos los ingresos y erogaciones con repercusión financiera en el ejercicio. Tres aspectos ratifican lo expuesto: 1) La inclusión como Uso del Crédito dentro del Sector Financiamiento, de los Residuos Pasivos constituídos al cierre del // ejercicio por financiamiento de Proveedores y Contratistas; 2) La inclusión de la Amortización de Deudas, en otras Erogaciones, por la cancelación de los mismos Residuos Pasivos en el Ejercicio siguiente; 3) La inclusión de los Remanentes de Fondos del Ejercicio, que como veremos más adelante, llamaremos Resultado Financiero del Presupuesto, como financiamiento del Ejercicio siguiente.

Se advierte, como puede observarse, un estricto cri

terio de canalizar toda la actividad estatal a través del Presupuesto, logrando a la vez una separación del movimiento de cada ejercicio, con importantes repercusiones sobre la determinación de los Resultados Económico y Financiero.

V. PATRIMONIO DEL ESTADO

A. EL PATRIMONIO EN LA HACIENDA PRIVADA

El concepto de patrimonio en los entes privados resulta de una institución del derecho civil. De esa suerte, se sostiene que el patrimonio es el conjunto de bienes y de // cargas o deudas atribuibles en derecho a una persona de existencia visible o jurídica.

Se define el patrimonio "como una universalidad de derecho que reúne todos los bienes o elementos positivos que pertenecen a una persona y opone a esos bienes, en su conjunto, todas las deudas, cargas o elementos negativos, a // efectos de determinar el capital o patrimonio neto resultante, que es la sustancia líquida que corresponde a una persona. En este concepto jurídico del patrimonio radica, además, la ecuación fundamental del método de registración contable por partida doble, pues hay un activo que, confrontado con un pasivo, por diferencia arroja el capital neto."(13)

El ente privado procura dos finalidades esenciales al confeccionar el Balance General. Una de esas finalidades es establecer su patrimonio neto, buscando con ello demostrar la solvencia o responsabilidad neta del titular del patrimonio y su grado de liquidez, esto es, que su activo supera a su pasivo, y que por ende se encuentra en condiciones para

(13) ATCHABAHIAN, Adolfo y MASSIER, Guillermo, Curso de Contabilidad Pública (Buenos Aires, Aguilar, 1963), pág. 358.

hacer frente a sus deudas.

La otra finalidad es determinar el resultado económico del ejercicio, es decir, si se han producido pérdidas o ganancias en dicho lapso, ya que se trata de entes de lucro.

B. APLICACION DE CONCEPTOS A LA HACIENDA PUBLICA

Los conceptos generales de técnica contable dados // en el punto anterior, se refieren a la hacienda privada, y en especial, a las empresas de lucro. Veamos si esos conceptos son aplicables en toda su extensión a la hacienda del Estado. De este análisis resultarán importantes conclusiones para resolver los problemas particulares que la teoría y la práctica de la contabilidad pública plantean.

"La homogeneidad de derecho que vincula los elementos patrimoniales con su propietario, dentro del concepto de patrimonio en la hacienda privada, no existe con respecto a la hacienda pública. El Estado ejerce sobre algunos bienes un derecho "sui géneris", de índole administrativa; sobre otros, un derecho de propiedad, y en relación a estos últimos, en algunos casos el objeto resulta disponible y en otros, por estar afectado a un servicio público, no lo está." (14)

....."Si todos los bienes del dominio público del Estado / son absolutamente inenajenables y no se puede concebir que el Estado venda los bienes del dominio privado que necesita para los servicios, el balance patrimonial no tendría ningún valor como demostración de la responsabilidad o //

(14) ATCHABAHIAN, Adolfo y MASSIER, Guillermo, Curso.... op.cit., págs. 362/63.

solvencia de la hacienda del Estado, mientras un elemento de posesión estática está en uso para cumplir las finalidades del Estado, no puede concebirse su venta. De ahí que ninguna importancia tenga la determinación de la solvencia del Estado. En cuanto a la apreciación de la liquidez es / problema que interesa al servicio del tesoro y que éste controla mediante los estados periódicos preventivos, acudiendo, cuando es necesario, al uso del crédito."

"Por otra parte, el Estado no tiene interés en formular un balance patrimonial para fijar las ganancias o las pérdidas del ejercicio, porque no es un ente de lucro, sino de erogación, que cumple fines sociales superiores. La circunstancia de si aumenta o disminuye el patrimonio interesa para juzgar la acción administrativa de un equipo gobernante, para ponderar la solvencia del Estado. En cambio, / tiene indudable interés que el patrimonio sea apto para la prestación de los servicios requeridos por el bienestar de la colectividad."

"En conclusión, podemos afirmar que el concepto de / patrimonio en la hacienda privada no se puede trasladar en toda su extensión a la hacienda del Estado. Por consiguiente, la contabilidad pública deberá elaborar reglas propias de presentación de los estados contables, de preparación / de los registros, de inclusión y valuación de elementos en los inventarios." (15)

C. EL PATRIMONIO DEL ESTADO

"La hacienda del Estado es erogativa en su núcleo //

(15) ATCHABAHIAN, Adolfo y MASSIER, Guillermo, Curso ..., op.cit., pág. 364.

central, ya que se halla constituida por los habitantes / de un territorio reunidos para posibilitar la prestación de servicios encaminados a satisfacer necesidades colec- / tivas, a las que no podrían hacer frente los individuos / aislados. Vale decir, el Estado persigue en su gestión eco- / nómica, para cumplir con sus fines, procurarse medios fi- / nancieros toda vez que la satisfacción de las necesidades humanas se resuelve, en última instancia, en gastos para adquirir los bienes y servicios conducentes a ese objeto."

"Idealmente, podría afirmarse que el Estado no re- / quiere patrimonio, pues en virtud de su poder de imposi- / ción, puede obtener de los particulares las sumas neces- / rias para el sostenimiento de los servicios públicos. Pero / prácticamente, debe reconocerse que para la organización / y prestación de ciertos servicios públicos necesita una / cantidad de elementos: no puede prestar el servicio de // electricidad, por ejemplo, sin usinas, redes de distribu- / ción, etc., que no se consuman a medida que se prestan // los servicios. Esos bienes permanentes o estáticos consti- / tuyen por agregación un patrimonio."

"Los adjetivos "estático", "permanente" aplicados a los bienes que conforman el patrimonio del Estado, se ba- / san en el hecho de que estos elementos son retenidos por el ente político por lapsos más o menos largos y sometidos a un uso continuado, con el objeto de prestar con // ellos servicios públicos o de usufructuarlos para procu- / rarse ingresos. Los medios financieros no son elementos /

de posesión estática, ya que el Estado los utiliza para / hacer frente al pago de los gastos públicos y no como instrumentos que conserva en su patrimonio. Esta distinción es pródiga en consecuencias teóricas y prácticas, ya que aquí nace la doble gestión, patrimonial y financiera, de los órganos ejecutivos de la hacienda." (16)

La gestión financiera "tiene por objeto reunir me-/ dios monetarios y aplicarlos al pago de los gastos públi- cos; el elemento material que en esta gestión se maneja / es el dinero, obtenido de los particulares a través de la imposición o del usufructo de algunos bienes de posesión estática; tiende a la conservación de esos elementos, en el sentido físico y en el jurídico, y los utiliza en la / prestación de los servicios públicos, ya en forma de ins- trumentos materiales de esos servicios, ya como fuentes / de entradas monetarias. En este último aspecto se estable- ce la vinculación entre la gestión patrimonial y la finan- ciera." (17)

Para la gestión financiera, sólo interesa la inci-/ dencia financiera de los gastos y recursos y su vincula-/ ción directa con el Tesoro en un sentido material o jurí- dico, independientemente de su repercusión sobre el patri- monio del Estado. Pero respecto de la gestión patrimonial, algunos gastos se traducen en la incorporación de bienes al patrimonio, y algunos recursos financieros significan, a su vez, disminución de la cuantía del patrimonio de la hacienda pública. Estos son los puntos de contacto entre ambas gestiones de administración.

(16) ATCHABAHIAN, Adolfo y MASSIER, Guillermo, Curso ... ,op.cit., págs. 360/61.

(17) Ibidem, pág. 365.

"El patrimonio del Estado como materia administrable, esto es, como objeto de la gestión patrimonial desarrollada por los órganos ejecutivos de la hacienda, es el conjunto de bienes susceptibles de posesión estática -cosas muebles e inmuebles, ciertos derechos patrimoniales y créditos- que el Estado posee y que pueden ser utilizados como instrumento material de los servicios públicos, o como fuentes de rentas aplicables a esos mismos servicios. Esta definición del patrimonio del Estado difiere en varios aspectos de la dada para el patrimonio de la hacienda privada. En ella sólo están incluidos los bienes inmuebles de dominio público y privado, los bienes muebles de uso permanente, es decir, los que no están destinados al consumo en el transcurso del ejercicio, los valores mobiliarios y los créditos a favor del Estado. No involucra / la definición las deudas, ya que la determinación del patrimonio neto no reviste trascendencia. También se excluye el dinero, porque éste ingresa al tesoro para ser aplicado a la prestación de los servicios públicos y no para ser atesorado o poseído con permanencia. El dinero se computa en la administración y en la contabilidad financieras, y no en la administración y contabilidad patrimoniales."

"Además, al analizar el patrimonio de la hacienda / privada, dijimos que el conjunto de bienes y cargas se // vincula al sujeto como elemento homogéneo por una consideración jurídica -la universalidad de derecho- y por una /

consideración económica -la valuación en dinero-; en cambio, el patrimonio de Estado como materia administrable / se vincula a la hacienda homogeneizándose por un carácter común, que es la posesión estática o permanente." (18)

"En cuanto al "inventario financiero" que algunos / autores pretenden agregar al inventario del patrimonio del Estado, lo rechazamos de plano, porque implica alterar los conceptos fundamentales que tras muchos años de elabora- / ción doctrinaria se han fijado en la materia. La descripción de las pertenencias monetarias del Estado se manifiesta en un estado contable relativo a la situación del tesoro y no a bienes de posesión estática. El activo y el pasivo del tesoro, esto es, las disponibilidades y exigibilidades activas y las exigibilidades pasivas o deudas del tesoro, respectivamente, nada tienen que ver con el inventario del patrimonio del Estado; aquellas cuestiones pertenecen a la gestión financiera y forman parte, por ende, de la contabilidad financiera." (19)

VI. RESULTADO DEL EJERCICIO

A. RESULTADO ECONOMICO

La clasificación adoptada por la nueva estructura Presupuestaria se basa en la naturaleza económica de las distintas erogaciones e ingresos del estado, ya que procura determinar el resultado de la ejecución del ingreso o egreso financiero sobre la composición cuantitativa y cualitativa del patrimonio de la hacienda pública.

(18) ATCHABAHIAN, Adolfo y MASSIER, Guillermo, Curso..., op.cit., págs. 365/66.

(19) Ibidem, págs. 373/74.

Las erogaciones corrientes significan gastos en el sentido económico, puesto que no producen el ingreso de bienes equivalentes al Patrimonio del Estado; en tanto / que las erogaciones del presupuesto de capital no son // gastos en el aspecto económico, sino inversiones, pues / varían la consistencia del patrimonio estatal.

La clasificación expuesta refleja los distintos me-
dios de financiación a que puede acudir la hacienda pú-
blica. Asimismo, esta clasificación presupuestaria per-
mite individualizar y cuantificar diversas variables ma-
croeconómicas tales como el consumo, el ahorro y la in-
versión, es decir, analizar lo efectos que la actividad
del Estado provoca en la economía y proporcionar informa-
ción para la confección de las cuentas nacionales.

Tal como expresáramos al tratar las consecuencias
de la aplicación de la nueva estructura presupuestaria,
esta forma de determinar el balance financiero preventi-
vo, permite obtener un resultado fiscal que refleja ex-
clusivamente las operaciones normales de la Administra-
ción Pública, y consecuentemente tiene un mayor conteni-
do económico que el resultante de la aplicación de los /
conceptos tradicionales de la Contabilidad Pública.

Podemos decir, entonces, que la nueva estructura /
presupuestaria significa una manera diferente de deter-
minar el resultado llamado necesidad de financiamiento,
y que por el sentido de naturaleza económica que guía la
clasificación presupuestaria denominaremos "Resultado //

Económico del Presupuesto."

Recordemos que este resultado, ahora denominado // "Necesidad de Financiamiento", resulta de comparar las / erogaciones y recursos definidos conforme a los nuevos / criterios metodológicos.

Remitiéndonos a la nueva estructura presupuestaria expuesta en el punto III.D., advertimos que son excluí-/ dos de los conceptos anteriores tanto el grupo de Otras Erogaciones, como así también los ingresos totales por / Financiamiento, incluyendo este último concepto además / del Financiamiento propiamente dicho, las Remesas entre Organismos o Recursos Figurativos. La relación entre es- tos ingresos totales por financiamiento con las Otras // Erogaciones, arrojará un Financiamiento Neto que estará destinado a cubrir la Necesidad de Financiamiento, y el remanente será el Resultado Financiero del Presupuesto. Cabe hacer una aclaración con referencia a las Erogacio- nes Figūrativas e Ingresos Figurativos, que si bien des- de el punto de vista de un Organismo o de la Administra- ción Central constituyen parte del financiamiento neto, tales conceptos se excluyen cuando se realiza una conso- lidación del Sector Público, y son tratados como trans-/ ferencias entre sectores.

En otros términos, podemos decir, que a efectos de determinar el resultado del balance financiero preventi- vo o presupuesto o de la ejecución del mismo, se consi-/ deran únicamente las erogaciones y recursos por operacio- nes normales de la Administración Pública, excluyendo //

todos aquellos conceptos que tienen un carácter estrictamente financiero. Estos últimos, repetimos, componen el resultado económico del Presupuesto o Necesidad de Financiamiento.

Con la adopción de este concepto de resultado, los términos "déficit" o "superávit" de la Administración Pública resultan inapropiados para definirlo, y por ende, pierden vigencia. El concepto Necesidad de Financiamiento atiende mejor a los objetivos seguidos por la nueva / estructura presupuestaria, toda vez que el resultado es un concepto que depende de la metodología adoptada para fijarlo.

Por otra parte, para que el Concepto de Necesidad de Financiamiento tenga una mayor significación económica, deberá analizarse su incidencia sobre el nivel de endeudamiento del Estado, ya que no siempre los rubros que integran el grupo de financiamiento repercuten sobre el mismo. Tal el caso de los Aportes no Reintegrables. Además, resulta importante analizar las causas que originaron esa necesidad de financiamiento, y en especial, si ha sido provocado por un desahorro del sector público o por una inversión, o ambos casos a la vez.

Por eso dijimos que los conceptos de "déficit" y / "superávit" han perdido vigencia. Con la nueva estructura presupuestaria se definen términos que resultan más / significativos para analizar la acción del Estado, como son el ahorro, la inversión y necesidad de financiamiento.

B. RESULTADO FINANCIERO

Recordemos que el sistema argentino de ejecución // del presupuesto es híbrido. Las leyes de contabilidad // adoptan el sistema de competencia en lo referente a gastos, y en cuanto a los recursos, el de Caja, al computar como recursos del ejercicio los efectivamente ingresados hasta la expiración de aquel. Pierde así significación y trascendencia un precepto de buena técnica contable como es el principio de separación de los ejercicios que se / logra únicamente con la adopción de un régimen presupues-
tario de competencia.

El resultado financiero que se obtiene de la Ha- // cienda Pública, a pesar de su denominación, no tiene nada de común con el resultado de la empresa privada. La / inscripción de un gasto o de un ingreso en los cuadros / presupuestarios se inspira en un criterio puramente fi-
nanciero, ya que sólo tiene en cuenta los movimientos de fondos o las obligaciones susceptibles de generar dichos movimientos. Por ello, para la Hacienda Pública se trata de un resultado de equilibrio, de déficit o de superávit entre todos los ingresos y los egresos incluidos en el / Presupuesto.

En el punto anterior habíamos hablado de un resul-
tado que resulta de comparar erogaciones y recursos por operaciones normales de la Administración Pública, exclu-
yendo los movimientos puramente financieros. Para tanto unos como otros, conforman el Presupuesto, y la ciencia
contable debe registrar sus movimientos producidos en el

ejercicio financiero. Es decir, viendo el presupuesto en su integralidad, considerando la totalidad de las erogaciones y de los ingresos incluidos en el balance financiero preventivo y atendiendo a las definiciones presupuestarias dadas en el punto III, el resultado de ejecución de ese presupuesto reflejará en todos los casos un remanente de fondos no utilizados equivalentes a las disponibilidades existentes al cierre del respectivo ejercicio financiero; este remanente se incorporará como financiamiento del ejercicio siguiente.

La razón que dijéramos que en todos los ejercicios se determinarán remanentes de fondos no utilizados, o // sea, un resultado positivo del ejercicio, radica en la / inclusión como uso del crédito, dentro del grupo de fi- / nanciamiento, de la totalidad de las fuentes de financia- / miento presupuestario, incluido el correspondiente a pro- / veedores y contratistas. O sea, como el uso del crédito se comporta contablemente como un ingreso, la compara- // ción de erogaciones totales y de ingresos totales del // presupuesto, nos dará una diferencia a favor de los últi- / mos igual a las disponibilidades al cierre del ejercicio.

En otros términos, como la deuda al cierre del // ejercicio que se origina por la ejecución presupuestaria y que corresponde a proveedores y contratistas, se compu- / ta a su vez como Uso del Crédito que se comporta conta- / blemente como un ingreso, se producen movimientos equiva- / lentes y el resultado del ejercicio está determinado ex-

clusivamente por el movimiento de fondos de ingresos y / de egresos. Como podrá advertirse, nunca los egresos de fondos podrán ser superiores a los ingresos de ellos; a lo sumo, podrían ser iguales, lo que daría un resultado cero.

Este concepto de resultado identificado con el remanente de fondos que pasa al ejercicio siguiente, originado por la inclusión de la deuda a proveedores y contratistas al cierre del ejercicio y de su cancelación, dentro del Presupuesto, es un efecto muy significativo que tiene la reforma de la estructura presupuestaria que hemos analizado, que su naturaleza eminentemente financiera, lo denominamos "Resultado financiero del presupuesto."

Cabe una mención especial a la afectación de recursos especiales a gastos determinados, en cuyo caso los / gastos no pueden ser realizados sino en la medida en que lo permitan la recaudación de los recursos. Estos fondos afectados con un destino específico, se encuentran respaldados por disposiciones legales y no pueden destinarse a otro destino que el expresamente determinado. El remanente de fondos que pudiera quedar al cierre del ejercicio, constituye el Resultado Financiero del Presupuesto correspondiente a estas Cuentas.

Resulta obvio destacar, que en la determinación del Resultado financiero del Presupuesto deberá distinguirse con Cuentas contables independientes, aquel correspon- //

diente a fondos sin afectación o de Rentas Generales (RG) de aquellos que tuvieron alguna afectación, o sea, Fondos Afectados (FA).

El ejercicio práctico que se desarrolla en el punto VI.D., puede aclarar los conceptos anteriores.

VII. TRATAMIENTO CONTABLE DEL RESULTADO

A. ALCANCES DE LAS REGISTRACIONES CONTABLES

"En la hacienda pública se realiza una doble gestión o actividad económica: a) la gestión financiera, / mediante la cual el organismo económico se procura los recursos que debe aplicar a la satisfacción de necesidades colectivas; b) la gestión patrimonial, dirigida a la utilización y conservación de los bienes susceptibles de posesión estática." (20)

Ahora bien, para establecer el alcance de las registraciones contables en la hacienda pública, es necesario fijar el concepto que de las erogaciones e ingresos del presupuesto tiene la contabilidad pública. Desde el punto de vista contable, son examinados en su doble incidencia, financiera y patrimonial. Vale decir, / la visión que de las erogaciones e ingresos tiene la // contabilidad pública, y que busca reflejar en los registros escriturales, es más amplia que la correspondiente a las finanzas, porque no se limita a tomarlos únicamente por la repercusión financiera de los mismos, sino que además, registra los movimientos patrimoniales.

(20) ATCHABAHIAN, Adolfo y MASSIER, Guillermo, Curso ... ,op.cit., pág. 381.

La contabilidad pública atiende, por consiguiente, a diversos aspectos de las erogaciones e ingresos del Estado; por un lado, los toma como resultado de la ejecución del presupuesto, y por otro, repara en sus consecuencias económicas, ocupándose de analizar, documentos y registrar las variaciones patrimoniales operadas por vía de esa ejecución presupuestaria. Refleja así, tanto la gestión financiera como la patrimonial. Ambos aspectos, el patrimonial y el financiero, deben ser abarcados por las registraciones contables.

La contabilidad financiera se ocupa de las operaciones que se traducen en movimientos de fondos, mientras que la contabilidad patrimonial registra las variaciones en el patrimonio del Estado como materia administrable. "Ambas son claramente separables en el concepto técnico, pero tienen evidentes puntos de contacto y se influyen mutuamente. Por ejemplo, en el total de gastos autorizados por el presupuesto, que desde el punto de vista de la contabilidad financiera son todos gastos, habrá muchos que para la contabilidad patrimonial son en realidad inversiones. Estas inversiones, en cuanto se traducen en la incorporación de nuevos bienes al patrimonio del Estado son registradas en la contabilidad patrimonial, además de su registración como simples gastos en la contabilidad financiera."

"Por eso la contabilidad patrimonial ha de destacar qué parte de un presupuesto se destina a inversio-

nes, ya que no es lo mismo hablar de un presupuesto de / gastos efectivos exclusivamente, que de otro que compren / de numerosas e importantes inversiones."

"Por otro lado, puede haber aumentos patrimonia-// les que no deriven de la ejecución del presupuesto, como por ejemplo las donaciones de terceros hechas a favor // del Estado. Hay que saber cuándo un aumento del patrimo- nio se debe a la administración financiera y cuándo a // otros conceptos."

"Si en el presupuesto se computa el producido de / la venta de tierra pública, esto constituye una entrada para la contabilidad financiera, pero implica una salida para la contabilidad patrimonial. En la contabilidad pa- trimonial también debe anotarse el concepto de la salida de bienes, indicando si es por venta, por consumo, por / destrucción o por cualquier otra causa. En definitiva, / si bien la contabilidad financiera y la patrimonial son dos ramas separadas, debe establecerse entre ellas las / conexiones necesarias para determinar la influencia de / una sobre otra." (21)

B. CONCEPTO DE ENDEUDAMIENTO NETO

Hemos dicho que a través de la gestión financiera que se desarrolla en la hacienda pública, ésta se procura los medios financieros para hacer frente a las erogaciones que plantean las necesidades colectivas.

Además, hemos definido el Resultado Económico del Presupuesto como Necesidad de Financiamiento del mismo.

(21) ATCHABAHIAN, Adolfo y MASSIER, Guillermo, Curso ... ,op.cit., págs. 530/531.

A su vez, esto trae como casi segura consecuencia el Uso del Crédito, y por ende, el endeudamiento de la Administración Pública.

Por tener las deudas un carácter eminentemente financiero y habiendo definido el Patrimonio Estatal como formado sólo por bienes susceptibles de posesión estática y permanente, todas las deudas del Estado, como así sus variaciones, serán representadas por el rubro Endeudamiento Neto como contrapartida de las cuentas pasivas correspondientes.

La razón de designar Endeudamiento Neto a este rubro, radica en que junto a las deudas reflejadas por // cuentas de pasivo, incluye además, aquellas cuentas de activo, representativas de los créditos de carácter financiero, que disminuyen el total del endeudamiento. La compensación de ambos grupos de cuentas constituyen el Endeudamiento Neto. El total de cargos del presente que se trasladan al futuro. En otros términos, el futuro // tiene un compromiso con el presente de hacer frente a / ese endeudamiento, o sea, resulta deudor del presente.

La utilización de este rubro, sin afectar la cuenta Patrimonio, permite conocer en cada ejercicio, el nivel de endeudamiento del Estado, como así su evolución en el tiempo.

Por otra parte, posibilita una mejor formulación de los Estados Contables que reflejan la doble gestión que se desarrolla en la hacienda pública, la financiera y la patrimonial.

C. SITUACIONES ESPECIALES

A efectos de ayudar a la comprensión del ejercicio práctico, se ha considerado necesario analizar algunas situaciones especiales en el tratamiento contable / dado a las mismas, las que han sido tomadas como hipótesis del trabajo.

1. Uso del Crédito por financiamiento de Proveedores o Contratistas.

Tal como viéramos al comentar la nueva Estructura Presupuestaria en el punto III.D., dentro del / conjunto de ingresos por Financiamiento del Presu-// puesto se incluye el proveniente de proveedores o // contratistas. Consecuentemente con ello, se incluye como otras erogaciones, la amortización de deudas // con proveedores o contratistas, adquiridas en ejercicios anteriores y cuyo pago debe efectuarse en el // ejercicio. Ambos conceptos deben tener correspondencia. Es decir, lo considerado como uso del crédito / en un ejercicio debe consignarse como amortización / de deudas en el siguiente.

De lo anterior, concluimos, que el importe a / considerar como Uso del Crédito por Financiamiento / de proveedores o contratistas es únicamente el co- / rrespondiente a los Residuos Pasivos constituídos al cierre de cada ejercicio, los cuales figurarán como amortización de deudas en el siguiente.

Podría argumentarse que el criterio del perci-

bido adoptado por las leyes de contabilidad para los ingresos no se cumple con respecto a esta alternativa de uso del crédito, porque no existe ingreso material de fondos.

Pero atendiendo al concepto de separación de ejercicios que guía la nueva estructura presupuestaria, este uso del crédito, el originado en el financiamiento de proveedores o contratistas, se comporta como ingreso de un préstamo con destino al pago de las erogaciones que lo originaron, cuya materialización se producirá en el ejercicio siguiente. Es como si un ejercicio financiara con cargo al siguiente.

Por ello, se concluye, que el Uso del Crédito aludido, se encuentra comprendido dentro del concepto de "percibido" que rige la contabilización de los ingresos de presupuesto.

2. Cuenta Compromisos

Siguiendo el criterio del Compromiso del gasto, adoptado por las Leyes de Contabilidad, las Contadurías Generales registran tales compromisos contables con crédito a la cuenta Compromisos u otra equivalente. Al cierre del ejercicio, el saldo de esta cuenta reflejará los Residuos Pasivos constituídos, que según vimos al referirnos a la nueva estructura presupuestaria, constituye un Uso del Crédito en el ejercicio y así lo registramos en el asiento N° 7. El movimiento de débitos y créditos que esta cuenta tenga

en el ejercicio, no tienen relevancia presupuestaria. Sólo se incluye por el saldo de la misma, que como dijimos, deberá ser igual a los Residuos Pasivos del ejercicio.

3. Bienes a Recibir

La aplicación del concepto de compromiso a la registración de las erogaciones presupuestarias, y definido el compromiso en los términos que lo hacen las respectivas Leyes de Contabilidad, al cierre del ejercicio nos encontramos con una serie de adquisiciones cuyos bienes no se han recibido. Nada ocurre si se trata de erogaciones corrientes; pero en caso de las erogaciones de capital, que repercuten en el Patrimonio del Estado, resulta conveniente incluir estos compromisos contables en un rubro "Bienes a Recibir" que incida en el Patrimonio.

Podrá argumentarse que el Patrimonio no refleja los bienes en existencia al cierre del ejercicio, pero dado que el importe no puede resultar significativo y atendiendo a razones prácticas, se adopta este procedimiento.

Resulta obvio destacar, que los importes de esta Cuenta se transferirán a las respectivas cuentas de inventario, cuando se reciben tales bienes.

4. Residuos Pasivos Perimidos

La perención de los Residuos Pasivos por aplicación de lo dispuesto en las respectivas leyes de /

Contabilidad, no alteran el resultado del ejercicio.

Sólo afecta al Endeudamiento Neto, y eventualmente al Patrimonio, cuando el residuo pasivo se originó en una erogación de Capital, que los bienes se contabilizaron en Bienes a Recibir y posteriormente no se recibieron, anulándose la compra. Los asientos a realizar son:

Residuos Pasivos 1981
a Endeudamiento Neto
Patrimonio
a Bienes a Recibir

Sin embargo, si los bienes se recibieron y perime el Residuo Pasivo por no haberse incluido en // Orden de Pago en el tiempo que fija la ley de contabilidad, sólo se haría el primer asiento, ya que no se afecta el Patrimonio, porque el bien permanece en el mismo. Sí debería registrarse el pasivo eventual mediante cuentas de orden en caso de reclamación del acreedor, dentro del término de la prescripción.

5. Fondos Afectados

En algunos casos de excepción, que hemos establecido al tratar la regla de la generalidad del presupuesto en el punto IV, se autoriza la afectación / de recursos especiales a gastos determinados. Este / grupo de erogaciones e ingresos que se apartan del /

principio de la unidad, originan movimientos financieros de afectación determinada; son los ingresos / especiales destinados a cubrir ciertos gastos individualizados.

Como estos fondos están afectados con un destino específico respaldado en disposiciones legales y no pueden destinarse a ningún otro destino, el presupuesto deberá prever la suficiente individualización tanto de los recursos y financiamiento, como de las erogaciones a realizar con tales fondos. Sólo // así podrá determinarse un Resultado Financiero del / Presupuesto por ejecución de estos fondos, que debe distinguirse del obtenido por rentas generales, ya que dicho Resultado Financiero equivalente a los Remanentes de fondos no utilizados, debe incorporarse como rubro de financiamiento de carácter afectado, / en el ejercicio siguiente.

D. ESTADOS CONTABLES

Las distintas finalidades que procura la hacienda pública con respecto a las haciendas privadas, puestas de manifiesto en el punto V.A., requiere de la contabilidad pública la elaboración de reglas propias de presentación de los estados contables, que respondan a sus particulares características y en especial, a la doble gestión que en ella se desarrolla, la financiera y la / patrimonial.

Además de lo anterior, deberá tenerse en cuenta /

la existencia de Cuentas de Terceros y de Orden, que por no formar parte del presupuesto, deberán presentarse por separado.

Fijados estos conceptos, podemos decir que debemos formular los siguientes estados contables al cierre de / cada ejercicio, que reflejen la situación del Estado a / esa fecha:

- 1) Estado de Activo y Pasivo Financiero, que pondrá de / manifiesto el nivel de endeudamiento del Estado, y // que podría desdoblarse en uno para el corto plazo, y otro para el largo plazo. El primero sería equivalente al Estado de situación del Tesoro al que se alude en las leyes de contabilidad.
- 2) Estado de situación del Patrimonio del Estado, com-// puesto únicamente por los rubros representativos de / los bienes definidos en el punto V.C.
- 3) Estado de las Cuentas de Terceros y de Orden, integra do por la totalidad de estas cuentas, tanto activas / como las correspondientes pasivas.

Veamos a continuación qué rubros componen cada uno de los estados mencionados anteriormente.

El Estado de Situación del Patrimonio del Estado / ha quedado definido en el punto V.C., al decir que el Pa trimonio del Estado es el conjunto de bienes susceptibles de posesión estática -cosas muebles e inmuebles, ciertos derechos patrimoniales y créditos- que el Estado posee / y que pueden ser utilizados como instrumento material de

los servicios públicos, o como fuentes de rentas aplicables a esos mismos servicios. Como puede observarse, forman parte de él, los créditos a favor del Estado por préstamos otorgados, las inversiones en otras empresas, ya sean en el Sector Público o Privado y los Bienes de Uso constituídos por los bienes muebles e inmuebles.

La contrapartida de todos estos rubros es el Patrimonio.

Todos los demás rubros activos y pasivos conforman el Estado de Activo y Pasivo Financiero. Se excluyen, naturalmente, los correspondientes a las cuentas de terceros y de orden, que forman parte de un Estado independiente. O sea, comprende las disponibilidades integradas por los saldos en Caja, Bancos y en poder de Responsables y las contrapartidas de éstas, los rubros de Resultado Financiero, los Créditos de carácter netamente financiero, como son los Anticipos a Proveedores y Contratistas, las deudas del Estado en sus diversas manifestaciones, incluidos los Residuos Pasivos, y su contrapartida el rubro Endeudamiento Neto.

Así podemos decir, que la única duda que puede presentar la formulación de los Estados Contables aludidos, está constituída por los Créditos a favor del Estado. De lo expuesto anteriormente puede deducirse que si tales créditos se orientan a la obtención de fuentes de rentas, son créditos patrimoniales y forman el Patrimonio del Estado; los otros, el Estado de Activo y Pasivo Financiero. Pero si tenemos en consideración el concepto

de erogación e ingresos de capital, y su incidencia en el Patrimonio, puede no coincidir su inclusión con el / concepto anterior, al existir préstamos a organismos es tatales que no devengan ningún tipo de interés e inci- / den en el Patrimonio del Estado al figurar como eroga- / ciones de capital.

Por todo ello, atendiendo a razones prácticas, // adoptaremos el criterio de incluir como Créditos Patri- moniales, aquellos que se canalizan como erogaciones de capital, sin atender a su onerosidad. Asimismo, se deno- minarán Créditos Financieros, aquellos que se originan en otras partidas presupuestarias de las indicadas.

Queremos destacar, que la enunciación que hicié- ramos de los estados contables a formular por la Admi- nistración Pública, sólo son aquéllos que reflejan la situación financiera, patrimonial y de cuentas de ter- ceros y de orden, que hacen directamente al objetivo del trabajo. La enunciación no es excluyente, sino que deberán formularse todos los cuadros y estados conta- bles que las respectivas Leyes de Contabilidad y los requerimientos de control e información así lo exijan, que complementarán los anteriormente indicados.

En consecuencia, consideramos haber dado sólo los lineamientos que deben seguirse para la inclusión de los distintos rubros contables en los estados aludi- dos, que permitan obtener los objetivos propuestos.

E. Ejercicio práctico

1. Consideraciones Generales

El desarrollo del presente ejercicio se orienta exclusivamente a demostrar la aplicación de los conceptos expuestos en este trabajo. Por ello, hemos prescindido de la contabilización del Presupuesto Preventivo, de los movimientos de la contabilidad de responsables y de las cuentas de terceros y de orden, que a nuestro entender no ofrecen dificultades. En mérito a la brevedad del ejercicio, no se mayorizan las cuentas de ejecución presupuestaria, al quedar todas saldadas con el asiento de determinación del Resultado.

Se parte de una situación inicial, se registran los movimientos de ejecución presupuestaria de un Ejercicio Financiero y su repercusión en el Patrimonio del Estado y el Endeudamiento, y se determina la situación final, reflejando en los diferentes estados contables, tanto el Resultado del Ejercicio, como la situación financiera y patrimonial.

En el esquema final, se pone de manifiesto la determinación del Resultado Financiero y su tratamiento contable en el ejercicio siguiente.

2. Registración contable

a) Operaciones a contabilizar

1. Se incorporan como financiamiento del ejercicio actual, las disponibilidades al cierre del ejercicio anterior, o sea, el Resultado Financiero por R.G. \$ 6.000,- y F.A. \$ 1.300,-

2. Se perciben recursos corrientes de Jurisdicción Provincial \$ 1.568.000,- y de Jurisdicción Nacional \$ 2.625.200,-
3. Se perciben recursos de capital por Reembolso de préstamos \$ 100.000,- ; Venta de activo fijo \$ 2.000,- y por Reembolsos de Obras \$ 11.000,-
4. Se reciben aportes no reintegrables del Tesoro Nacional \$ 922.284,- y F.E.D.E.I. \$ 24.500,-
5. Se reciben Aportes reintegrables del FO.MA.VI. \$ 352.000,-
6. Se percibe un préstamo del Banco de Mendoza \$ 250.000,- para el sector vitivinicultura.
7. Los residuos pasivos constituidos al cierre del ejercicio y que representan un financiamiento otorgado por los proveedores y contratistas alcanza a \$ 961.250,- y se discrimina así: Por erogaciones corrientes \$ 400.000,- y por erogaciones de capital- Inversión Real- Trabajos Públicos - Financiación con Rentas Generales \$ 561.250,-
8. Se pagan erogaciones corrientes por Operación \$ 2.058.900,- Intereses de deudas \$ 27.970,- y Transferencias \$ 1.207.174,-
9. Se pagan erogaciones de capital por Inversión Real- Bienes de capital \$ 32.690,- y Trabajos Públicos F.A. \$ 55.800,- y R.G. \$ 247.895,- ; por Bienes Preexistentes - Terrenos \$ 50.000,- Edificios, Obras e Instalaciones \$ 10.000,- y / Otros bienes preexistentes \$ 28.100,- por Inversión Financiera - Aportes de Capital al Banco de Mendoza \$ 54.500,- y Préstamos otorgados \$ 80.000,- En el pago de Bienes de Capital, se utiliza un Adelanto entregado en el ejercicio anterior al proveedor por \$ 8.000,-

10. Se abonan erogaciones figurativas como Contribuciones a Organismos Descentralizados por \$ 889.284,-
11. Se constituyen residuos pasivos al cierre del ejercicio por erogaciones corrientes - Operación \$ 400.000,- (correlativa de referencia 7).
12. Se constituyen residuos pasivos al cierre del ejercicio por erogaciones de Capital - Inversión Real - Trabajos Públicos - Financiación con Rentas Generales \$ 561.250,- (correlativa de referencia 7).
13. Se efectúan los siguientes pagos: Por amortización de la Deuda Pública - Rescate Bonos Reconstrucción \$ 120.000,- y ajuste de esa Deuda \$ 25.000,- ; Ira cuota al Banco de Mendoza - Préstamo vitivinicultura \$ 150.000,- ; a Proveedores y contratistas, por Residuos Pasivos del ejercicio anterior \$ 600.000,- y Acreedores Varios \$ 46.971,- ; al Gobierno Nacional, cancelación préstamo \$ 40.000,- ; por ajuste de Deudas al Banco de Mendoza \$ 22.000,- y a Proveedores y Contratistas \$ 41.000,- ; y como Adelanto a / Proveedores y Contratistas \$ 50.000,-
14. Los Residuos Pasivos perimidos al cierre del ejercicio, se habían originado en Erogaciones Corrientes y suman \$ 33.600,-
15. Se determina el resultado por ejecución presupuestaria del ejercicio, individualizando el correspondiente a Rentas Generales (R.G.) y a Fondos Afectados (F.A.) .

b) Asientos de Diario

Los asientos a realizar en la Contabilidad Financiera, y sus correlativos en la Contabilidad Patrimonial, son:

CONTABILIDAD FINANCIERA		CONTABILIDAD PATRIMONIAL	
----- 1 -----		----- 1 -----	
Resultado Financiero RG	6.000		
Resultado Financiero FA	1.300		
a Remanentes Ej.ant.RG	6.000		
a Remanentes Ej.ant.FA	1.300		
----- 2 -----		----- 2 -----	
Disponibilidades	4.193.200		
a Recursos corrientes			
1.De Jurisd.Prov.	1.568.000		
2.De Jurisd.Nac.	2.625.200		
----- 3 -----		----- 3 -----	
Disponibilidades	113.000	Patrimonio	113.000
a Recursos de Capital			
1.Reemb. de Prést.	100.000	a Deudores p.Préstamos	100.000
2.Ventas Activo Fijo	2.000	a Muebles	2.000
3.Otros	11.000	a Deudores p.Reembolsos	11.000
----- 4 -----		----- 4 -----	
Disponibilidades	946.784		
a Aportes No Reintegr.			

CONTABILIDAD FINANCIERA		CONTABILIDAD PATRIMONIAL	
1. Tesoro Nacional	922.284 ✓		
3. F.E.D.E.I.	24.500 ✓		
----- 5 -----		----- 5 -----	
Disponibilidades	352.000	Endeudamiento	352.000
a Aportes Reintegrables			
1. FC.NA.VI.	352.000 ✓	a FC.NA.VI.-Préstamos	352.000
----- 6 -----		----- 6 -----	
Disponibilidades	250.000	Endeudamiento	250.000
a Uso del Crédito			
1. Inst. Financieras	250.000 ✓	a Bco. Mendoza-Prést. Vit	250.000
----- 7 -----		----- 7 -----	
Compromisos	961.250 ✓	Endeudamiento	961.250
a Uso del Crédito			
2. Proveedores y Contr.	961.250 ✓	a Residuos Pasivos	901.250
		a Acreedores varios	60.000
----- 8 -----		----- 8 -----	
Erogaciones corrientes			
1. Operación	2.058.900 ✓		
2. Intereses de Deudas	27.970 ✓		

CONTABILIDAD FINANCIERA		CONTABILIDAD PATRIMONIAL	
3. Transferencias	1.207.174 /		
a Disponibilidades	3.294.044		
----- 9 -----		----- 9 -----	
Erogaciones de Capital			
5. Inversión Real			
1. Bienes de capital	32.690 /	Muebles	32.690
2. Trabajos Públicos			
1. Con Recursos afectad.	55.800 /		
2. Con Rentas Generales	247.895 /	Inmuebles	303.695
6. Bienes preexistentes			
1. Terrenos	50.000 /	Inmuebles	50.000
2. Edificios, Obr. e Instal.	10.000 /	Inmuebles	10.000
3. Otros Bs. preexistentes	28.100 /	Muebles	28.100
7. Inversión Financiera			
1. Aportes de Capital	54.500 /	Acciones Eco. de Mendoza	54.500
2. Préstamos	80.000 /	Deudores por Préstamos	80.000
		Endeudamiento	8.000
a Adelantos a Proveed. y C.	8.000 /	a Anticipos a Prov. y C.	8.000
a Disponibilidades	550.985	a Patrimonio	558.985
-----		-----	

CONTABILIDAD FINANCIERA		CONTABILIDAD PATRIMONIAL	
----- 10 -----		----- 10 -----	
Erogaciones figurativas			
1. Contrib. a Org. Descentr.	889.284 /		
a Disponibilidades	889.284		
----- 11 -----		----- 11 -----	
Otras erogaciones			
1. Amortizac. Deuda Pública	120.000 /	Deuda Públ. Int.-Bonos Rec.	120.000
2. Amortiz. Aj. Deuda Públ.	25.000 /		
3. Amortiz. Otras Deudas			
1. Instituc. Financieras	150.000 /	Banco Mendoza-Prést. Vitiv.	150.000
2. Proveedores y Contr.	646.971 /	Residuos Pasivos 1981	600.000
3. Gobierno Nacional	40.000 /	Acreedores Varios 1981	46.971
4. Amortiz. Aj. Otras Deudas		Gobierno Nac.-Préstamos	40.000
1. Instituc. Financieras	22.000 /		
2. Proveedores y Contr.	41.000 /		
Adelantos a Proveed. y Cont.	50.000 /	Anticipos a Proveed. y Cont.	50.000
a Disponibilidades	1.094.971	a Endeudamiento	1.006.971
-----		-----	

CONTABILIDAD FINANCIERA		CONTABILIDAD PATRIMONIAL	
----- 12 -----		----- 12 -----	
Erogaciones corrientes			
1. Operación	400.000 /		
a Compromisos	400.000		
----- 13 -----		----- 13 -----	
Erogaciones de Capital			
5. Inversión Real			
2. Trabajos Públicos			
1. Con Rentas Generales	561.250 /	Immuebles	561.250
a Compromisos	561.250	a Patrimonio	561.250
----- 14 -----		----- 14 -----	
		Residuos Pasivos 1981	33.600
		a Endeudamiento	33.600
----- 15 -----		----- 15 -----	
Recursos corrientes			
1. De Jurisdic. Provincial	1.568.000		
2. De Jurisdicc. Nacional	2.625.200		
Recursos de Capital			
1. Reembolso de Préstamos	100.000		

CONTABILIDAD FINANCIERA		CONTABILIDAD PATRIMONIAL	
2.Venta de Act.Fijo	2.000		
3.Otros	11.000		
Financiamiento			
1.Aportes no Reintegr.			
1.Tesoro Nacional	922.284		
3.F.E.D.E.I.	24.500		
2.Aportes Reintegrables			
1.FO.MA.VI.	352.000		
3.Uso del Crédito			
1.Instituc.Financieras	250.000		
2.Proveedores y Contr.	961.250		
4.Adelantos a Prov.yC.Ej.Ant.	8.000		
5.Remanentes de Ejerc.Anter.			
1.RG.	6.000		
2.FA.	1.300		
a Erogaciones Corrient.			
1.Operación	2.458.900	2.	2.052.900
2.Intereses de Deudas	27.970	12.	600.000
3.Transferencias	1.207.174	?	
		?	

CONTABILIDAD FINANCIERA	CONTABILIDAD PATRIMONIAL
a Erogaciones de Capital	
5. Inversión Real	
1. Bienes de capital 32.690	
2. Trabajos públicos 864.945	(A = 55200 + 247895 B = 561365)
6. Bienes preexistentes	
1. Terrenos 50.000	
2. Edificios, Obr. e Inst 10.000	
3. Otros Bs. Preexist. 28.100	
7. Inversión Financiera	
1. Aportes de capital 54.500	
2. Préstamos 80.000	
a Otras erogaciones	
9. Erogaciones figurat.	
1. Contrib. a Org. Desc. 889.284	
10. Amortización de Deudas	
1. Amortiz. Deuda Públ. 120.000	
2. Amort. Aj. Deud. Públ. 25.000	
3. Amort. Otras Deudas	
1. Instit. Financ. 150.000	

CONTABILIDAD FINANCIERA		CONTABILIDAD PATRIMONIAL
2. Proveed. y Contrat.	646.971	
3. Gobierno Nacional	40.000	
4. Amortizac. Aj. Otras Ds.		
1. Instit. Financieras	22.000	
2. Proveed. y Contrat.	41.000	
11. Adelantos a Prov. y C.	50.000	
a Resultado Financ. 1982 RG	30.000	
a Resultado Financ. 1982 FA	3.000	
-----		-----

c) Mayorización

Disponibilidades	
1) 7.300	
2) 4.193.200	8) 3.294.044
3) 113.000	9) 550.985
4) 946.784	10) 889.284
5) 352.000	11) 1.094.971
6) <u>250.000</u>	
<u>5.862.284</u>	<u>5.829.284</u>
33.000	

Deudores por Préstamos	
SI. 150.000	
9) <u>80.000</u>	3) <u>100.000</u>
<u>230.000</u>	<u>100.000</u>
130.000	

Deudores por Reembolsos	
SI. 19.000	
	3) <u>11.000</u>
<u>19.000</u>	<u>11.000</u>
8.000	

Muebles	
SI. 32.000	
9) 32.690	3) 2.000
9) <u>28.100</u>	
<u>92.790</u>	<u>2.000</u>
90.790	

Inmuebles	
SI. 123.000	
9) 303.695	
9) 50.000	
9) 10.000	
13) <u>561.250</u>	
1.047.945	

Patrimonio	
	SI. 450.500
3) 113.000	9) 558.985
	13) <u>561.250</u>
<u>113.000</u>	<u>1.570.735</u>
	1.457.735

Endeudamiento	
SI. 1.192.571	
5) 352.000	11) 1.006.971
6) 250.000	14) 33.600
7) 961.250	
9) <u>8.000</u>	
<u>2.763.821</u>	<u>1.040.571</u>
1.723.250	

FONAVI - Préstamos	
	5) <u>352.000</u>
	352.000

Banco Mendoza-Prést. Vitivin.	
	6) 250.000
11) <u>150.000</u>	
<u>150.000</u>	<u>250.000</u>
	100.000

Residuos Pasivos	
	SI. 633.600
11) 600.000	7) 901.250
14) <u>33.600</u>	
<u>633.600</u>	<u>1.534.850</u>
	901.250

Acreedores Varios	
	SI. 46.971
11) <u>46.971</u>	7) <u>60.000</u>
<u>46.971</u>	<u>106.971</u>
	60.000

Acciones Banco de Mendoza	
SI. 45.500	
9) <u>54.500</u>	
100.000	

Gobierno de la Nación-Prést.

		SI.	40.000
11)	<u>40.000</u>		<u> </u>
	<u>40.000</u>		<u>40.000</u>

Deuda Públ.Int.-Bonos Rec.

		SI.	480.000
11)	<u>120.000</u>		<u> </u>
	<u>120.000</u>		<u>480.000</u>
			360.000

Resultado Financiero R.G.

		SI.	6.000
1)	<u>6.000</u>	15)	<u>30.000</u>
	<u>6.000</u>		<u>36.000</u>
			30.000

Resultado Financiero F.A.

		SI.	1.300
1)	<u>1.300</u>	15)	<u>3.000</u>
	<u>1.300</u>		<u>4.300</u>
			3.000

Semovientes

		SI.	<u>81.000</u>
			81.000

Anticipo a Proveed.y Contr.

		SI.	8.000
11)	<u>50.000</u>	9)	<u>8.000</u>
	<u>58.000</u>		<u>8.000</u>
	50.000		

3. Estados Contables Iniciales y Finales

a) Estado de Activo y Pasivo Financiero

<u>A C T I V O</u>	Inicial	Final	<u>P A S I V O</u>	Inicial	Final
DISPONIBILIDADES			DEUDAS		
Recaudación a Depositatar	-	-	Acreedores Varios	46.971	60.000
Bancos	7.300	33.000	Deuda Públ.Int.-Bonos Rec.	480.000	360.000
Fondo Permanente	-	-	Gobierno de la Nación-Pr.	40.000	-
Responsables	-	-	FC.MA.VI.-Préstamos	-	352.000
Total 1	7.300	33.000	Banco de Mendoza-Prést.Vit	-	100.000
CREDITOS FINANCIEROS			RESIDUOS PASIVOS	633.600	901.250
Anticipos a Proveed.y C.	8.000	50.000	Total 3	1.200.571	1.773.250
Gastos a Liquidar	-	-	RESULTADOS		
Retenciones a Liquidar	-	-	Resultado Financiero RG.	6.000	30.000
Total 2	15.300	83.000	Resultado Financiero FA.	1.300	3.000
ENDEUDAMIENTO NETO	1.192.571	1.723.250	Total 4	7.300	33.000
TOTAL	1.207.871	1.806.250	TOTAL	1.207.871	1.806.250

b) Estado de Situación del Patrimonio del Estado

<u>A C T I V O</u>	Inicial	Final		Inicial	Final
CREDITOS PATRIMONIALES			PATRIMONIO	450.500	1.457.735
Deudores por Préstamos	150.000	130.000			
Deudores por Reembolsos	19.000	8.000			
INVERSIONES					
Acciones Bco.de Mendoza	45.500	100.000			
BIENES DE USC					
Inmuebles	123.000	1.047.945			
Muebles	32.000	90.790			
Semovientes	81.000	81.000			
TOTAL	<u>450.500</u>	<u>1.457.735</u>	TOTAL	<u>450.500</u>	<u>1.457.735</u>

4. Esquema Ahorro - Inversión - Financiamiento

Concluido el ejercicio práctico desarrollado anteriormente, hemos obtenido las cifras de ejecución presupuestaria, que nos permiten individualizar y cuantificar las magnitudes macroeconómicas Consumo, Ahorro e Inversión, como así también el Resultado Económico y el Resultado Financiero del Presupuesto.

Tales magnitudes determinadas analíticamente en el Estado de Ejecución Presupuestaria - Anexo I, se proyectan en forma global en el estado siguiente, o sea, el Anexo II.

Analizando este Anexo II, podría interpretarse que en el ejemplo que nos ocupa, la Inversión de \$ 1.007.235,- fue financiada por el Ahorro \$ 499.156,- y se requirió una Necesidad de Financiamiento de otro origen de \$ 508.079,-, ya que el financiamiento neto obtenido de \$ 541.079,- resultó excedido en \$ 33.000,- que es el Resultado Financiero del Presupuesto o Remanente de fondos no utilizados.

En otro orden de cosas, podríamos afirmar que el Resultado Financiero del Presupuesto definido por la comparación de los ingresos y erogaciones totales, puede determinarse también por suma algebraica de las variables Ahorro, Inversión y Financiamiento Neto, o sea, que si sumamos el Ahorro de \$ 499.156,- la Inversión de \$ (1.007.235),- y el Financiamiento Neto de \$ 541.079,- obtenemos el Resultado Financiero de \$ 33.000,- o remanente del ejercicio. Además, siempre el Financiamiento Neto menos el Resultado Financiero del Presupuesto, nos dará la Necesidad de Financiamiento o Resultado Económico del Presupuesto.

Como dijéramos al tratar el punto VI. B, el resultado Financiero del Presupuesto se encuentra identificado con el remanente de fondos no utilizados al cierre del ejercicio, cuyo importe se incluirá como Financiamiento del Presupuesto del Ejercicio siguiente bajo el rubro "Remanentes de Ejercicios Anteriores". Desde el punto de vista contable, y según puede verse en el ejercicio desarrollado, bastará con realizar el asiento N° 1 para transferir el Resultado Financiero al ejercicio siguiente y reflejar en el mismo tal ingreso como financiamiento.

ESTADO DE EJECUCION PRESUPUESTARIA - Anexo I

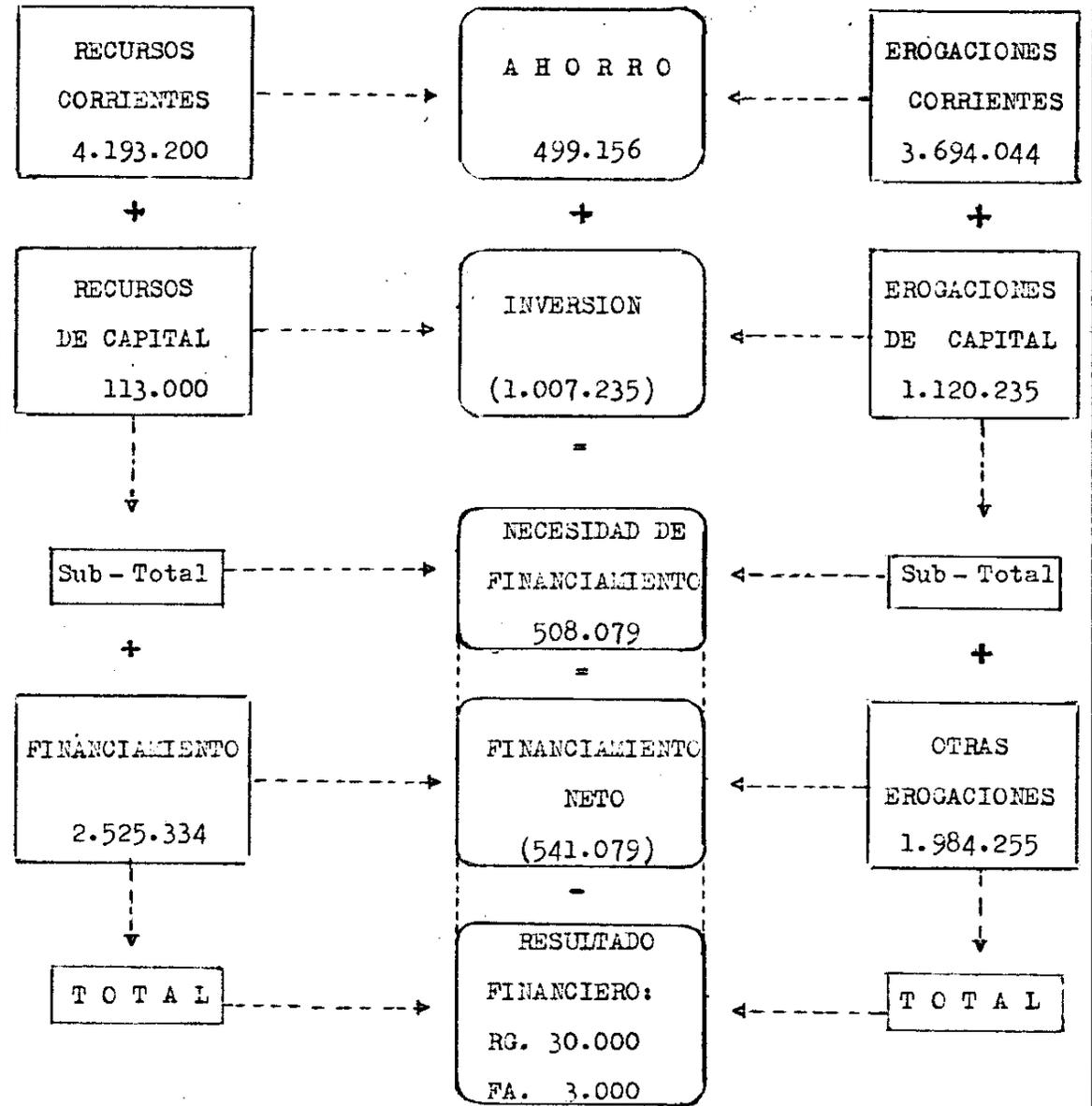
I N G R E S O S		E R O G A C I O N E S	
Cuenta	Importe	Importe	Cuenta
1. RECURSOS CORRIENTES			1. EROGACIONES CORRIENTES
1.De Jurisdicción Provincial	1.568.000	2.458.900	1.Operación
2.De Jurisdicción Nacional	2.625.200	27.970	2.Intereses de Deudas
		1.207.174	3.Transferencias
		-	4.A clasificar
TOTAL I: AHORRO	\$ 499.156	4.193.200	3.694.044
2. RECURSOS DE CAPITAL			2. EROGACIONES DE CAPITAL
1.Reembolso de Préstamos	100.000		5.Inversión Real
2.Venta de Activo Fijo	2.000	32.690	1.Bienes de capital
3.Otros	11.000		2.Trabajos Públicos
		55.800	1.Con recursos afectados
		809.145	2.Con rentas generales
			6.Bienes preexistentes
		50.000	1.Terrenos
		10.000	2.Edificios,Obras e Instalac.
		28.100	3.Otros bienes preexistentes
			7.Inversión financiera
		54.500	1.Aportes de capital

I N G R E S O S		E R O G A C I O N E S	
Cuenta	Importe	Importe	Cuenta
		80.000	2.Préstamos
		-	8.A clasificar
TOTAL II:	113.000	1.120.235	\$ 1.007.235,- INVERSION
TOTAL III: NECESIDAD DE FINANCIAMIENTO	\$ 508.079	4.306.200	4.814.279
<u>3. FINANCIAMIENTO</u>			<u>3.OTRAS EROGACIONES</u>
1.Aportes no reintegrables			9.Erogaciones figurativas
1.Tesoro Nacional	922.284	889.284	1.Contribuciones a Org.Descentral.
2.FDR	-		10.Amortización de deudas
3.F.E.D.E.I.	24.500	120.000	1.Amortizac.de la deuda pública
4.Otros	-	25.000	2.Amortizac.Ajuste deuda públ.
2.Aportes reintegrables			3.Amortización de otras deudas
1.FO.MA.VI.	352.000	150.000	1.Instituciones financieras
2.Otros	-	646.971	2.Proveedores y contratistas
3.Uso del Crédito		40.000	3.Gobierno nacional
1.Instituciones financieras	250.000		4.Amortizac.Ajuste Otras deudas
2.Proveedores y contratistas	961.250	22.000	1.Instituciones financieras
3.Títulos de la deuda pública	-	41.000	2.Proveedores y contratistas

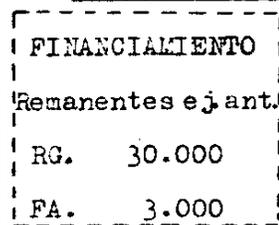
I N G R E S O S		E R O G A C I O N E S	
Cuenta	Importe	Importe	Cuenta
4.Adelantos a proveedores y contr. otorgados en ejercic.anteriores	8.000	- 50.000	3.Gobierno nacional 11.Adelantos a Proveedores y Contr.
5.Remanentes Ejercicios anteriores			
1.Rentas Generales (RG)	6.000		
2.Fondos Afectados (FA)	1.300		
	<u>2.525.334</u>	<u>1.984.255</u>	\$ 541.079,- FINANCIAMIENTO NETO
SubTotal	6.831.534	6.798.534	
		30.000	RESULTADO FINANCIERO PRESUPUESTO RG.
		3.000	RESULTADO FINANCIERO PRESUPUESTO FA
	<u>6.831.534</u>	<u>6.831.534</u>	

Esquema Ahorro - Inversión - Financiamiento . Anexo II

a) Determinación Resultado del Ejercicio



b) Tratamiento del Resultado Financiero en el Ej. Siguiete



INDICE BIBLIOGRAFICO

- ARGENTINA. Ministerio de Economía, Mensaje de elevación del Presupuesto General de la Administración Nacional. Ejercicio 1980. (Buenos Aires), 18 págs.
- ARGENTINA. Ministerio de Economía. Secretaría de Estado de Hacienda. Dirección Nacional de Programación Presupuestaria, Normas para la Confección de los Presupuestos Provinciales. (Buenos Aires, Junio 1980), 227 págs.
- ATCHABAHIAN, Adolfo y MASSIER, Guillermo, Curso de Contabilidad Pública. (Buenos Aires, Aguilar, 1963), 699 págs.
- CESARIO, Miguel V. y otros, El Estado de Activo y Pasivo Financiero. (Buenos Aires, Depalma, 1975), 82 págs.
- CONTADURIA GENERAL DE LA NACION, Contabilidad Integrada del Estado. (II Congreso Nacional de Contaduría General, Mendoza, 1979), 44 págs.
- CONTADURIA GENERAL DE LA NACION, Contabilidad Integrada Analítica del Estado. (IV Congreso Nacional de Contadurías Generales, Río Negro, 1981), 108 págs.
- LE PERA, Alfredo, Cómputo del Resultado Financiero del Presupuesto y de la Ejecución del Ejercicio de la Administración Nacional, en Revista Actualidad Administrativa N° 11-12 (Salta, 1981), 4 págs.
- MORAVENIK, Jorge Federico, Consideraciones sobre algunos aspectos de Contabilidad Integrada. (IV Congreso Nacional de Contadurías Generales, Río Negro, 1981), 11 págs.
- TOMASONE, Rodolfo, Modificaciones introducidas en el Presupuesto de la Administración Nacional y su posible aplicación a los Presupuestos Provinciales, en Revista

Actualidad Administrativa N° 11-12(Salta, 1981), 5 págs.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE SALTA Y CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA, Revista Actualidad Administrativa N° 13 (Salta, 1982), 68 págs.

AGRADECIMIENTO

A mis colegas de la Contaduría General y Dirección General de Finanzas de Mendoza, por su valiosa colaboración en la obtención de bibliografía y definición de conceptos de este // trabajo. A María Cristina Sánchez, / Daniela Romano, Gladys E. Calderón, Raquel Maillo y Ana María S. de Michelutti, por su especial dedicación.


CIPRIANO FERNANDEZ
CONTADOR AUDITOR
TRIBUNAL DE CUENTAS