

TERCER CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES

Santa Fe de la Veracruz - Octubre de 1980

TITULO

El análisis de Estados Contables en la Contabilidad Integrada del Estado

PRESENTA

Contaduría General de la Nación

COLABORARON

Alberto Fortunato LECAY

Roberto Carlos SANTANGELO

TERCER CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES

Santa Fe de la Veracruz

TITULO

El Análisis de Estados Contables en la Contabilidad Integrada del Estado.-

PRESENTA

Contaduría General de la Nación

COLABORARON

Alberto Fortunato LECAY  
Roberto Carlos SANTANGELO

Buenos Aires, octubre de 1980.-

- I N D I C E -

	Página
A MODO DE PROLOGO	1
CAPITULO I - LOS FACTORES	
Los demandantes o usuarios	4
Los requerimientos del usuario	4
Control de Gestión	5
LOS PRINCIPIOS	
Utilidad	8
Exposición	8
Oportunidad	9
Los procesadores de Datos	9
Análisis e Interpretación	10
El Cociente en el Análisis de Estados	11
Los principios	11
Integración	12
Flexibilidad Normativa	12
Partida Doble	13
Periodicidad	13
Uniformidad	13
Coordinación	14
CAPITULO II - SISTEMA DE INFORMACION	
Consideraciones generales	15
Relaciones entre Dos Tipos de Contabilidad Fiscal	16
Contabilidad Privada y Pública	17
Necesidades de Información, Centros de Información	19
Estados Financieros y de Resultados - Indicadores	21
(ANEXO)	

CAPITULO III - EVOLUCION DE LA METODOLOGIA PRESUPUESTARIA	
El Presupuesto - Fuente de indicadores	25
El Presupuesto Base Cero y los Estados Contables	27
CAPITULO IV - ANALISIS E INTERPRETACION DE ESTADOS CONTABLES	
Definición de Estado Contable	31
Forma y Contenido de los Estados Contables	31
La Misión del Usuario	32
Limitaciones de los Estados Contables	34
Comparación de Estados Contables Sucesivos	35
Cuentas de Fuentes y Usos como Método de Interpretación de Estados Contables	35
Métodos de Análisis de Interpretación	36
Los Indices o Ratios	37
Virtudes y Limitaciones del Método de Análisis mediante el Empleo de Indices o Cocientes	37
Utilización de Indices en la Administración Nacional	38
Indicadores por Cifras Relativas	40
BIBLIOGRAFIA	46

## A MODO DE PROLOGO

Nos hemos propuesto, al elaborar el presente trabajo, tratar el análisis e interpretación de estados contables referido especialmente a la Administración Pública, procurando no describir solamente la técnica sino que, además, intentar su aplicación en el ámbito específico elegido.

En tal sentido, se ha tratado inicialmente de ubicar el problema dentro de la materia en general, es decir, abordando los sistemas de información, centrando el estudio en el más relevante: la contabilidad, y de sus componentes, la rama presupuestaria, para transitar luego en las posibilidades de satisfacer las necesidades de información y arribar, por último, al producto de estos dos factores: los estados contables.

Estos dos factores, demanda y oferta de indicadores, requieren una primera apreciación sobre las características que lo identifican, en donde concluiremos esbozando una serie de principios rectores que deben ponderarse a los efectos de lograr el esperado equilibrio entre la demanda y su satisfacción. Ese equilibrio indispensable debe primar en la esencia del sistema de información, en un todo de acuerdo con el principio de utilidad: su objetivo es ayudar, apoyar, colaborar, aportar, etc. a los demandantes, brindando elementos que sustenten los juicios o criterios de valoración.

De no ser así, no habrá equilibrio y tendremos una demanda insatisfecha, sin que ello implique menor trabajo y menor costo administrativo, ya que es indudable que no se tratará de la falta de un sistema de información, sino de la ineficiencia del sistema aplicado, al no poder responder a los requerimientos de la demanda.

Es conveniente advertir que dicho equilibrio es difícil hallarlo, máxime cuando se trata de organizaciones complejas, ya que esta dimensión conspira contra la necesaria dinámica y agilidad que lo debe caracterizar por tener que responder a una demanda en constante evolución.

Ello es así porque debe compatibilizar ideas, criterios, ponderaciones, etc. y por ende, productos del razonamiento, con los resultados de una organización. Una idea se puede esbozar en un lapso muy breve, su respuesta por parte de la organización puede ser el resultado de largos períodos.

Para ejemplificar, un censo es la consecuencia de la falta de respuesta en un momento determinado al requerimiento del usuario (demanda) por parte del sistema de información (oferta).

A este aspecto, la teoría trata de responder mediante la división de la información en permanente y excepcional o selectiva. Es decir, se admiten dos grupos de información:

- 1) Información de línea, cuyas características son permanencia, integridad, sistematicidad, verificabilidad, confiabilidad, etc., en suma, principios de la Contabilidad.
- 2) Información por excepción, cuyos rasgos son selectivo, muestreo, no instrumental, tendencia, ponderación, parcial, etc.

Vemos que la primera responde más a los principios que a la demanda. En cambio la segunda, atiende más a la demanda que a los principios.

Aquí vuelve a tener plena vigencia el principio de equilibrio que debe guiar al sistema de información. Estos grupos son perfectamente compatibles y necesariamente complementarios.

En consecuencia, el tema a abordar ronda en torno a dos grandes sujetos: los que demandan información, los usuarios, y los que suministran la misma, los procesadores de datos. De ellos, trataremos de puntualizar algunos principios que nos ayudarán a arribar a precisiones, con una única salvedad: el trabajo se proyecta a los efectos de cumplimentar una etapa más del objetivo trazado por la Contaduría General de la Nación de aconsejar la implantación de la Contabilidad Integrada del Estado, y por este medio, de apreciar las bondades de su aplicación. Por tal razón, nos referiremos a sus principios rectores.

## CAPITULO I - LOS FACTORES

### Los demandantes o usuarios

El usuario conforma el fin del periplo trazado, que comienza en las ramas contables, procesando documentación original, y concluye con su apreciación o juicio de valor.

En el sector público, el usuario adquiere variadísimas formas de entes y personas, así como también es múltiple el motivo de interés que le lleva a consultar o evaluar la información contable resultante.

En síntesis, la ponderación de los estados contables por el usuario conduce, según los datos utilizados, a la obtención de los siguientes objetivos:

#### Datos Históricos

- 1) Juzgar la gestión, propia o de terceros
- 2) Adoptar medidas correctivas
- 3) Ratificar procedimientos
- 4) Asesorar
- 5) Investigar

#### Datos Proyectados

- 6) Planificar
- 7) Presupuestar
- 8) Investigar
- 9) Asesorar

### Los requerimientos del usuario

El tema está vinculado a los principios clásicos de presentación como así a la fuente, el alcance y los atributos



de un estado, definiciones que nos llevan al inicio de este trabajo cuando incursionamos en la exposición y el usuario.

Terminado el periplo contable y en posición de producir estados contables, se destacan cuestiones como las siguientes:

- 1) Si los esquemas deben coincidir, formal y conceptualmente, con los del período anterior.
- 2) Si se deben establecer fórmulas rígidas de presentación.
- 3) Si se deben presentar estados comparativos.

Obviamente, será el usuario que, acorde a sus necesidades, planteará sus requerimientos en cuanto a la forma y contenido, ya que esas necesidades y requerimientos bien pueden apartarse de los consabidos principios de equidad, objetividad, prudencia, uniformidad y valuación al costo, es decir, que solo el principio de utilidad quedaría incólume; nada que no sea útil debe hacerse.

### Control de Gestión

En buena medida los entes de control de gestión son usuarios permanentes de los estados contables (aceptando el supuesto básico de que las acciones de las personas pueden medirse a través de sus resultados). Así, merced a la comparación de metas y resultados se evaluará una eficiencia o se modificará un objetivo.

Fundamentalmente se contemplan diversos aspectos:

- 1) Descriptivo: Dónde estamos?
- 2) Crítico: Por qué estamos en esta situación?
- 3) Acción correctiva: Cómo hacer mejor?

4) Distributivo: A quién y cómo beneficia o perjudica esta medida?

Estas pautas nos llevan a la conformación de estados que necesariamente deben ser analizados y evaluados. Deberá evitarse la acumulación de información que no es sistemáticamente consultada. La información debe ser planeada y estructurada con el fin específico de que llegue a quien debe utilizarla en forma significativa, en el momento oportuno y en modo claro y sintético.

Por considerarlo de suma importancia, a los efectos de la estructuración de este trabajo, se transcribe lo indicado al respecto por el Dr. Oscar Juan COLLAZO.

"Es imprescindible saber si en la colectividad o en la parte de ella que se había tomado en cuenta en las previsiones, con la acción realizada, se ha producido la satisfacción o reducción de las necesidades que se quisieron proveer. Es lo que se denomina evaluación de los resultados o efectos de la acción cumplida, que comprende:

- "1) el análisis del grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos y del óptimo empleo de los recursos asignados;
- "2) el señalamiento cualitativo y cuantitativo de las desviaciones entre los objetivos y metas previstos y los resultados y efectos de la ejecución;
- "3) la determinación de las causas de las desviaciones y/o de la ineficiencia en la gestión de los recursos conferidos;
- "4) la asignación de las responsabilidades consiguientes;
- "5) la definición de las medidas correctivas por adoptarse;
- "6) la provisión de fundamentos sólidos para la reformulación de los fines y programas con que se realimentará la adop-

" ción de políticas, el planeamiento y la presupuestación, en  
" su caso.

"Se está en presencia de un análisis de eficacia y eficiencia,  
"coincidente, en esos aspectos, con el control substancial o de  
"mérito, tal como se lo ha caracterizado.

"Como dice el economista Guillermo Molina López en un trabajo  
"denominado Administración Presupuestaria, su ámbito de aplica-  
"ción puede ser:

"1) global, como en el caso en que se analizan los resultados y  
" efectos de los gastos públicos corrientes y de capital con  
" relación a los objetivos y metas macroeconómicas estableci-  
" das (crecimiento económico, inversión, distribución, de in-  
" gresos, niveles de precios, empleo, etc.);

"2) sectorial, cuando se analizan los resultados y efectos refe-  
" ridos a un área en particular (salud, educación, agricultu-  
" ra, industria, energía, transporte, etc.);

"3) regional, cuando se refiere a áreas geográficas;

"4) institucional, cuando se lo hace con respecto a unidades de  
" ejecución, con objetivos y metas globales, sectoriales y re-  
" gionales.

"Su nivel puede ser:

"1) macro, cuando se analiza el comportamiento de las variables  
" económicas y administrativas implícitas en los presupuestos  
" correspondientes a los ámbitos global, sectorial y regional;

"2) micro, cuando se analiza el comportamiento de las variables  
" económicas y administrativas explícitas en los programas  
" presupuestarios y/o en los presupuestos institucionales.

"En cuanto a su oportunidad, generalmente será concomitante -se-  
"guimiento de programas- o "a posteriori"-análisis de resulta-  
"dos y efectos- aun que algunos especialistas también contem-  
"plan una etapa preventiva, como cuando, durante la formulación

"del presupuesto, se establece la consistencia de los objetivos  
"de los programas en el corto plazo con las metas de mediano y  
"largo plazo establecidas en el Plan aprobado, como así también,  
"su coherencia y convergencia de propósitos con otros instrumentos  
"tos de política económica."

## LOS PRINCIPIOS

### Utilidad

De los principios conocidos, en que se fundamenta la eficiencia de un estado contable, hemos extraído el de la utilidad por considerar que, marginando las formas o tipos que pueden adoptar los estados, es requisito fundamental que la información por él contenida sea útil.

Los estados contables no son un fin en sí mismos, sino un medio, un medio de suministrar un paquete de indicadores que, debidamente analizados, contribuyan al gobierno de la cosa pública.

Un estado contable producido por la Contaduría General para información y uso exclusivo del señor Contador General se agota en sí mismo y no resulta útil, ni necesario, ni trascendente en las decisiones gubernamentales.

### Exposición

Haciendo abstracción de los métodos de valuación, que escapan al objetivo de este trabajo, podemos afirmar que, si la finalidad de los estados contables es exponer una situación determinada, a una fecha dada (y las variaciones habidas en el

transcurso de un período dado), dicha exposición, además de ser útil, debe ser completa, comprensible, precisa y relevante.

### Oportunidad

El clásico cuadro de la contabilidad atrasada nos lleva a urticantes reflexiones; de nada valdrán eficientes, claros y comprensibles cuadros, si en el momento en que son presentados solo tienen valor histórico y no contribuyen al gobierno del ente administrativo o a la decisión de usuarios de nivel jerárquico preponderante.

### Los procesadores de datos

El punto de partida para el procesamiento de la información consiste en precisar y seleccionar los fenómenos que se pretenden medir, aspecto que obliga a una tarea de interrelación con el usuario a los efectos de asegurar el éxito de la respuesta. Esta es una medida de racionalidad no siempre comprendida.

Determinado el fenómeno a medir o mejor dicho, orientado el análisis hacia la obtención de un determinado aspecto de interés, se programará el trabajo en función de las siguientes etapas:

- 1) Recolección y estudio de antecedentes.
- 2) Análisis de la evolución y situación. Tendencias.
- 3) Medición de la eficiencia general.

La dinámica de la Administración Pública está constituida por una serie de procesos que se centralizan en derredor de la toma de decisiones.

La adopción de decisiones eficientes exige la progra-

mación y desarrollo de un proceso de información que se ajuste a normas técnicas y metodológicas, en virtud de programas orientados hacia el manejo sistemático y lógico de las herramientas de información.

### Análisis e Interpretación

Los estados contables pueden ser estudiados desde el punto de vista de su formulación y del análisis y su interpretación. El contralor por secuencia cerrada, se preocupará primordialmente de la formulación y veracidad de los estados, mientras que el contralor de secuencia abierta considerará principalmente el análisis e interpretación de los datos procesados y de la consistencia de las operaciones que los generan.

El proceso de análisis e interpretación debe considerarse cuidadosamente cuando los estados son diseñados, de manera que su contenido, su disposición y su forma contribuyan a la efectividad del estudio de los datos.

El analista es el interlocutor indispensable entre oferta-demanda. Debe estar familiarizado con los detalles de los diferentes pasos de la contabilidad, de manera que tenga una comprensión completa de la significación e importancia de los datos a su consideración. Los estados contables del sector público deben ajustarse a sólidos principios contables y estar preparados en tal forma que ofrezcan una utilidad máxima en el análisis e interpretación de la situación y de los resultados. La claridad en la expresión es de suma importancia en la presentación de estos estados.

Este análisis e interpretación de los estados financieros requiere una comprensión amplia e inteligente de su natu

raleza y limitaciones, así como también la determinación de la valorización monetaria de las diferentes partidas. El analista debe comprender si los datos contenidos en los estados contables muestran una relación razonable o no, esto es, una política (financiera, de gestión, de operación, de gobierno, de acción social, etc.) que sea buena, mala o indiferente. Debe entender perfectamente que las políticas o la ausencia de tales políticas pueden calificarse por medio del estudio de los estados contables.

### El cociente en el análisis de estados

Finalmente nos proponemos comentar la interpretación de estados contables o rubros aislados de un estado de contabilidad, mediante la adopción del método de índices o cocientes. Tal sistema consiste en relacionar entre sí datos contables, o éstos con cifras extracontables, estadísticas o programadas y establecer los márgenes de consistencia. El procedimiento tiene de a encender las luces rojas ante las cuales el exámen debe detenerse para estudiar, con detenimiento, determinado proceso que no se ajusta a pautas previstas, o aparenta incompatibilidad con otros indicadores o no se ajusta a una tendencia esperada o resulta atípico a la política aplicada o de alguna manera, incita la curiosidad o la inquietud investigadora del analista pero que, en forma alguna, reemplaza la sensatez y experiencia de éste. Se trata en definitiva, de incorporar los lineamientos del control por excepción.

### Los principios

Habíamos advertido en el prólogo que nos referiríamos

exclusivamente a los principios que guían al Esquema de la Contabilidad Integrada del Estado (48). Son los siguientes:

Integración:

Se parte del criterio de que la Contabilidad la forman un núcleo y sus ramas componentes. En el núcleo tendrán expresión todas las operaciones de cada unidad económica, y se registrarán sintéticamente dando lugar a estados integrales representativos del conjunto hacendal.

Las ramas contables forman la Contabilidad Integrada pero con un distinto grado de detalle.

Las ramas serán diseñadas para operar en forma independiente, sin perjuicio de constituir parte de un todo que los integra y coordina, lo que permite proporcionar información parcial y/o global de la gestión de los diversos niveles administrativos.

Flexibilidad normativa

Las normas a dictar considerarán, para cada rama, solo como "marco de referencia" los registros que las entidades de la Administración Pública podrán emplear en el procesamiento de las operaciones de la gestión a su cargo.

En consecuencia, los Servicios Administrativos podrán adoptar los registros contables y balances que se adecúen a sus necesidades internas, a las disponibilidades de recursos materiales y a los requerimientos de información para nutrir la contabilidad integrada sintética a cargo de la Contaduría General de la Nación y la contabilidad integrada analítica a cargo de



los propios organismos.

### Partida Doble

Si bien las registraciones se hacen en Fichas, plani-llas, formularios contínuos o registros manuales auxiliares, se cumplen los principios de la Partida Doble. Los débitos a las autorizaciones se traducen en créditos a afectaciones preventivas o la enunciación de los conceptos recaudados implica un débito a Bancos y crédito a esos conceptos; es decir, el juego de debitar y acreditar simultaneamente deberá cumplirse.

### Periodicidad

No obstante la flexibilidad de la estructura contable en lo que respecta a forma y técnica de registro, los datos que debe suministrar la rama contable deberán ser claros, completos y confiables, pero también rápidos y oportunos para cumplir así su cometido en el momento preciso, que no es otro que el momento en que la contabilidad integrada deba incorporar esos datos para elaborar sus estados específicos.

### Uniformidad

Existiendo diferentes procedimientos igualmente válidos para registrar operaciones contables la uniformidad exige que los principios técnicos utilizados en un ejercicio se empleen en la misma forma en los ejercicios siguientes, como requisito esencial para poder efectuar comparaciones de las cuales resulten conclusiones confiables.

No obstante, la aplicación del principio de la uniformidad no significa que no puedan variarse las normas formales,

cuando ello sea factible o los principios contables que las circunstancias aconsejan modificar. En caso que esto suceda, debe evaluarse el hecho y el efecto que el cambio pueda producir en los estados contables de la propia rama, y en la contabilidad analítica.

### Coordinación

La ejecución del presupuesto origina operaciones presupuestarias y del movimiento de fondos y consecuentemente el registro de las cuentas de responsables, de los bienes y de la deuda.

Con el fin de centralizar las variaciones patrimoniales resultantes de la ejecución fue necesario concebir una contabilidad, capaz de reflejar los movimientos señalados y de proporcionar resultados.

Cada una de las ramas mencionadas deberá actuar con cierto grado de independencia pero coordinadas e integradas entre sí. De los estados que proporcionan las ramas fluye la información hacia la contabilidad analítica, que reflejará las variaciones patrimoniales.

La función contable se estructura sobre la base de una descentralización operativa y una centralización de variaciones en la contabilidad analítica y de resultados en la contabilidad sintética.

El ordenamiento contable que se comenta no fija normas ni procedimientos obligatorios para su cumplimiento, en el aspecto formal, sino que pretende ser una guía y un punto de partida para los procesadores responsables de su aplicación, a fin de que los registros contables e informaciones que brinden gocen del dinamismo necesario para que la evolución de las ramas contables sea paralela a la de las necesidades de ambos sistemas integrados.

## Capítulo II

### SISTEMAS DE INFORMACION

#### CONSIDERACIONES GENERALES

Cuando se habla de Contabilidad tradicional, ya sea para la actividad comercial o industrial y la del sector público, se entiende que tratará exclusivamente de llenar necesidades y requisitos impuestos por la legislación, o bien por necesidades de control desde un punto de vista netamente legal.

La tendencia ha cambiado y las condiciones generales de un sistema de contabilidad exigen de ésta, cualidades que deben reunir y posición a asumir por parte de aquellos que diseñan, implantan u operan esos sistemas.

En cuanto a la Contabilidad del Sector Público, podemos ya fijarnos los prerequisites de un sistema de Contabilidad Fiscal, que será el proporcionar el máximo de información y control con un mínimo de costo administrativo.

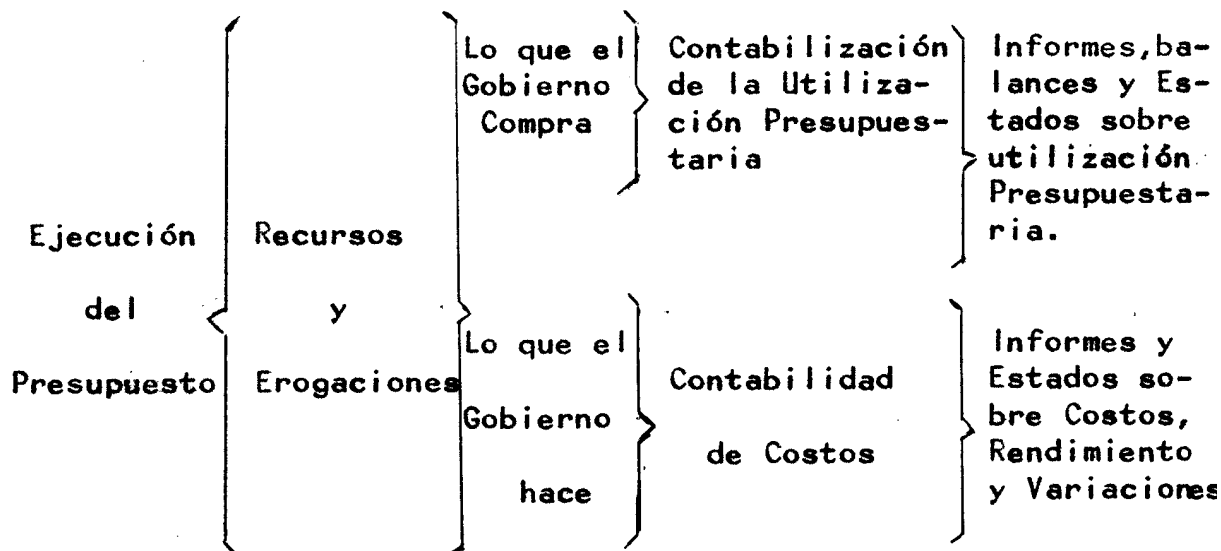
La contabilidad debe contemplar las clasificaciones que se hayan utilizado en la formulación del presupuesto para poder brindar la información que el sistema presupuestario necesite para operar, entre los indicadores indispensables que debe contener.

Si analizamos el presupuesto tradicional vemos que centra su interés en lo que el "gobierno compra" para hacer las cosas. Las técnicas más modernas entienden que un sistema presupuestario debe prestar más atención a las cosas que un "gobierno hace", más bien que a las cosas que adquiere.

Planteados así los fines de las técnicas, nos encontramos con dos sistemas contables e informativos no incompatibles, sino complementarios teóricamente, pero si, en cambio, de diferente implementación práctica.

La diferencia que presentan los sistemas tradicionales de contabilidad fiscal, en cuanto a los resultados que entregan, radica en la utilización exclusiva de los gastos efectivos como elementos del costo periódico, no incluyendo la incorporación de los gastos devengados.

RELACIONES ENTRE DOS TIPOS DE CONTABILIDAD FISCAL



Estas dos fases tienen objetivos diferentes, pero basan su origen en un elemento común, que es, la ejecución del presupuesto y sus posibles indicadores.

Integrando estos dos sistemas, en la Contabilidad Integrada del Estado, nos permitirá conocer además los resultados Económico-financieros, entre los que figuran el volumen de los ingresos y el costo de las actividades.

Además, la contabilidad debe ofrecer a todos los funcionarios interesados la información necesaria a los fines de la planificación y dirección, incluyendo la determinación de los costos.

En resumen, la contabilidad pública debe llevarse en forma que suministre la información necesaria para realizar los estudios económicos y la planificación de las actividades gubernamentales, información que debe presentarse de modo que sea útil tanto para los fines ejecutivos como para los políticos.

## CONTABILIDAD PRIVADA Y PUBLICA

La contabilidad general ha sido, por mucho tiempo la fuente primaria de toda la información cuantitativa utilizada en las entidades. Con el tiempo se ha desarrollado una doctrina que considera que un único sistema unificado de registración debe dar satisfacción simultánea a los objetivos de la contabilidad financiera o de "custodia" y a los de la contabilidad gerencial.

La Contabilidad Financiera trata de los activos confiados a la ENTIDAD. Fundamentalmente se ocupa de la preparación de informes y datos para otras personas o grupos, fuera de los directivos de la Organización. Incluyendo la preparación y presentación de información para los accionistas, acreedores y para organizaciones estatales, tales como la Comisión Nacional de Valores o las oficinas recaudadoras de impuestos.

En cambio, la contabilidad gerencial se asimilaría a una contabilidad de eficiencia ocupándose de la comparación cuantitativa de lo realizado con lo planeado, analizado por áreas de responsabilidad. Esta información sirve para la fijación de políticas y la toma de decisiones, en lo que hace a las áreas de producción, comercialización, financiera, administrativa, control presupuestario y procesamiento de datos.

En cuanto a los análisis suministrados podemos nombrar el de flujo de fondos diferentes clases de costos, de rendimientos, rentabilidad de la inversión, selección de alternativas, etc

En cuanto a los respaldos informativos, éstos pueden ser contables, extracontables, históricos, prospectivos, continuo periódicos y accidentales. Y los canales o formalización de presentación de información podrá ser por medio de planillas, documentos, informaciones especiales y estados contables.

Esta somera reseña, de nuestra disciplina general, es conveniente ser tomada en cuenta para las necesidades informati

vas del Sector Público, en cuanto hace a la estructura de un sistema de Contabilidad Pública.

Según apreciáremos luego en el cuadro II, una muy buena parte del sector público, en nuestro país, estaría cubierto por la utilización de los indicadores de esta doctrina contable así planteada. La otra, la que corresponde a lo que llamamos Administración Nacional, tendría que asimilarse la técnica a la especificidad del sector.

La información obtenida sería entonces, de dos tipos, una para satisfacer los propósitos legislativos o políticos y otra como herramienta de control de gestión o eficiencia para el Administrador.

Es evidente que no es posible aplicar un sistema único de Contabilidad Fiscal para todo el Sector Público ya que, según sea la actividad que desempeña cada institución o repartición del Estado, distintas serán las dificultades que deberán resolverse desde el punto de vista de la contabilidad.

De acuerdo a nuestra clasificación de los organismos, según sean las características de cada uno de ellos se podrá encastrarlos atendiendo a las necesidades y posibilidades de implantar una Contabilidad de tipo comercial, una Contabilidad de Costos o simplemente una contabilidad financiera.

Considerando nuestro cuadro anterior, el problema en nuestro país queda reducido, según lo expresamos, a los Organismos incluidos dentro de la Administración Nacional y que se agrupan en Administración Central, Cuentas Especiales y Organismos Descentralizados.

En este ámbito y referido a la Contabilidad Gerencial, prevalece la intención de incorporar un sistema de contabilidad de costos relacionada con la técnica presupuestaria conocida como de "programas".

Llevar ese tipo de contabilidad, obliga a programar mayor información, para poder tener los elementos que son fundamentales en la medición de lo que un gobierno hace. Al hablar de cambios en el activo de los organismos, surge un concepto poco familiar dentro de la Administración del Gobierno Central, y es el de los gastos devengados, que puedan presentarse en cualquiera de los organismos del estado, incluso en los organismos simples sin cálculo de costos unitarios.

Los Gastos devengados pueden definirse como aquellos desembolsos que realiza un organismo o una empresa, para la adquisición de bienes o servicios cuyo consumo o transformación se realiza, parcial o totalmente en uno o más períodos contables distintos al de su adquisición.

Resumiendo, es necesario dejar establecido que el tipo de contabilidad que se usará será distinto de acuerdo con las necesidades o funcionamiento de cada Organismo del Estado, pero aquella debe consolidarse de tal modo de poder formar un todo armónico con la técnica presupuestaria empleada y sin desmedro de su integración en la Contabilidad General.

#### NECESIDADES DE INFORMACION, CENTROS DE INFORMACION

Toda la información de resultados y análisis descripta, que suministrará un sistema contable, deberá estar disponible en aquellos puntos donde sea posible obtener una mejor utilización de ellos y donde el funcionario público pueda establecer su acción inmediata, es decir, el sistema deberá mantener informado a aquellos que son responsables de ejecutar las diferentes acciones. Esto último no limita la posibilidad que el sistema esté diseñado de tal forma que permita que, la misma información fluya hacia niveles superiores.

Para satisfacer las necesidades de información en cuan

to a eficiencia, se requiere la incorporación de un sistema de contabilidad de costos, que puede ser complementario del sistema tradicional que se lleva actualmente. Este sistema complementario aprovecha la misma información que se utiliza en la contabilidad presupuestaria.

El hecho que se implante un sistema complementario, tiene la ventaja que representa un paso de transición hacia una contabilidad de costos para el sector público, lo que permite que pueda ser implantado fuera del mecanismo legal de la contabilidad presupuestaria, como auxiliar de dicha rama contable.

Esta determinación separada que conduce a cifras diferentes, por lo ya expuesto, debe estar diseñada de tal modo que permita que dichas cifras se relacionen entre sí, proporcionando los mecanismos de control contable internos del sistema, para verificar la exactitud y corrección de las anotaciones.

Si se pretendiera sustentar en este aspecto un sistema centralizado, indudablemente aparecerían una serie de dificultades, en la aplicación de la técnica contable, como así también, serias dificultades en la oportunidad y aprovechamiento de la información.

Un sistema centralizado, representaría un cúmulo de problemas que se traduciría normalmente en un sistema lento, e impreciso, y la información llegaría con mucha tardanza a quienes deben utilizarla.

Cada costo a calcular debe reflejar las características técnicas del problema que señala. Es diferente el problema para calcular el día-estada de un enfermo en un hospital, al de un kilómetro de carretera pavimentada, al de construir un puente o al funcionamiento de la oficina de un Ministerio.

Por lo tanto se hace necesario descentralizar la contabilidad en lo que a cálculos de costos se refiere. Debe tenerse



presente que un sistema contable, no tan solo debe cumplir con la información que debe darse a nivel político, sino también para aquellos que son responsables de cada una de las actividades, es decir, de la gestión directa.

Ellos necesitan tener un rápido acceso a esa información, para que su actividad no sea pasiva, sino que sirva para encauzar su acción tomando decisiones de verdaderos administradores-gerentes.

La información básica irá subiendo por la pirámide institucional hasta llegar a los niveles más altos.

La información de costos, que se concentra por diferentes medios, a nivel servicios administrativos, será traspasada con los análisis correspondientes a la Contaduría General, la que podrá efectuar la recopilación total correspondiente a las diferentes clasificaciones presupuestarias y realizar el análisis de los costos reales frente a los presupuestados.

#### ESTADOS FINANCIEROS Y DE RESULTADOS-INDICADORES

Mientras un gobierno opera con un sistema de Presupuesto por Objeto de Gastos y las complementaciones que pueda tener, la contabilidad juega dentro del gobierno un mero papel de control de los gastos públicos de modo de entregar, como resultado, los valores que se han gastado frente a lo presupuestado, a través de los distintos niveles del presupuesto.

Cuando se opera con distinta técnica presupuestaria, se requiere de un proceso más acabado dentro de un sistema de contabilidad y la información que requerirá será también más completa. Surge en este caso de inmediato el problema de los costos devengados y como se requiere calcular costos, se requerirán también los estados de producción. Los estados de producción serán confeccionados en forma ajena a la contabilidad, por el organismo o funcionario encargado de la parte técnica. En dicho estado deberán consignarse a lo menos, las siguientes informa-

ciones: meta de producción, es decir, el número de unidades que se ha fijado, cantidad producida en el período, cantidad acumulada, saldo por ejecutar.

Con respecto a los gastos devengados los estados que surgen como resultante son: estado del inventario inicial, compras, consumo e inventario final. En estos estados deberán incluirse unidades y valores para poder efectuar los análisis y relacionarlos entre sí, obteniéndose nuevos estados y conclusiones. Por ejemplo, los materiales consumidos pueden dividirse por las unidades producidas para tener los consumos unitarios a cantidad y valores, comparando estos datos con los presupuestados, podrán determinarse las variaciones en cantidad y en valor de los costos unitarios. A través de los estados de inventarios y de consumos, pueden determinarse los índices de rotación de existencias de materiales, lo que es una excelente herramienta de administración. A su vez, deberán incorporarse en la contabilidad conceptos tales como Amortizaciones, Revalúos de activos, Financiamiento a largo plazo de proveedores, Indexación de Pasivos, etc.. En fin, así como los ejemplos citados, son innumerables las posibilidades de análisis que pueden obtenerse de los estados financieros creados en base a los criterios técnicos explicitados.

Hasta aquí nos hemos referido a las posibilidades que brinda la rama Contabilidad del Presupuesto como suministradora de información gerencial. Según lo explicita el Dr. José Rafael REGODESEBES (1) si aplicáramos un sistema de contabilidad patrimonial administrativa, debería demostrar lo siguiente:

- 1.- Los bienes inmuebles y muebles y semovientes. El conocimiento preciso de estos bienes, posibilita: a) la aplicación de los mismos de la manera más eficiente, con lo que se evitan exacciones indebidas a los contribuyentes; revela la existencia de medios para incrementar la actividad económica nacio-

nal, y, en consecuencia la productividad de los impuestos, con lo que se mejora la condición de crédito público; b) definir y configurar la responsabilidad de los encargados de la custodia, conservación y utilización de estos bienes; c) demostrar la entidad de las obras públicas; reproductivas o de simple fomento, determina en forma técnicamente correcta el costo de las mismas y facilita la protección de los derechos del Estado. Acá hay que estudiar el problema de su valuación y la incidencia financiera de las amortizaciones.

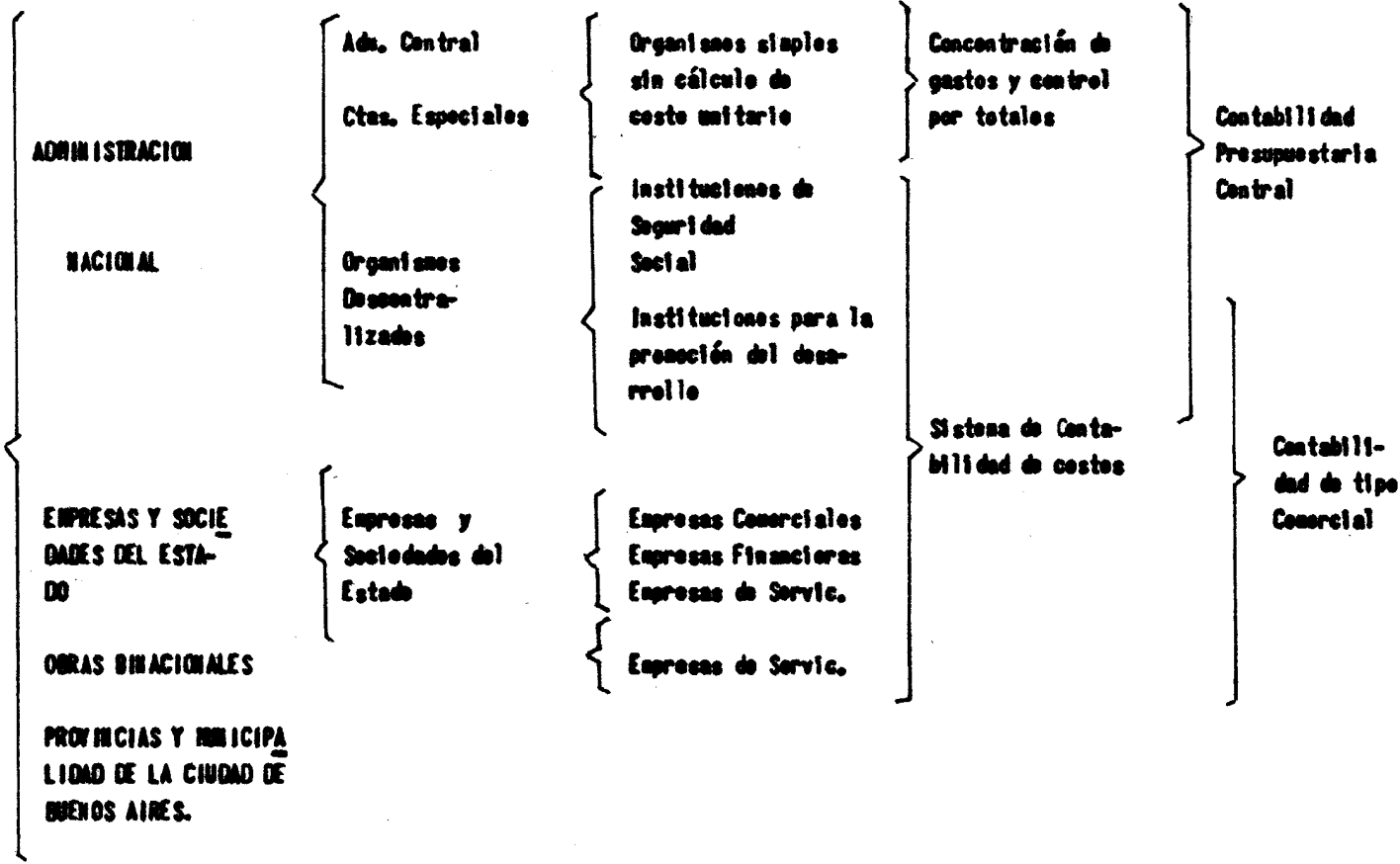
2.- Las variaciones operadas en esos bienes, por aumentos, disminuciones o transformaciones de los mismos, debidamente clasificadas por ejercicio, sean motivada por la gestión del presupuesto o por la gestión del patrimonio.

Se observa de la descripción efectuada, la variada gama de indicadores que es posible suministrar con estos diferentes enfoques, al cual hay que agregar, los que suministrará el resto de los componentes que forman la Contabilidad Integrada del Estado.

En síntesis, el análisis nos ha llevado a ubicarnos y compenetrarnos en la real dimensión del problema que implica pretender un sistema de información que contemple coordinada y coherentemente las variadas necesidades de datos que la gestión de la Administración Nacional requiere. No obstante, hemos creído indispensable reseñarlos a los efectos de que sirvan de guía básica para diseñar un sistema apto. (VER ANEXO)

(1) Dr. José Rafael REGODESEBES "Hacia un nuevo enfoque de la Contabilidad Pública a partir del esquema de la Organización de las Naciones Unidas. Análisis de los sistemas de información en el Sector Público".

SECTOR PUBLICO



- ESTRUCTURA DEL SECTOR PUBLICO Y LA CONTABILIDAD -  
(Cuadro n° 11)

## CAPITULO III

### El Presupuesto - Fuente de Indicadores

El Estado, como órgano activo, tiende a la obtención de determinados fines. Es la política de acción, cuya primera exteriorización es el Presupuesto. Existen políticas económicas, sociales, de expansión, de racionalización, financieras, de fomento, etc. Se pondrá especial cuidado en el estudio y análisis de los resultados de la gestión presupuestaria, por cuanto será la demostración de los logros alcanzados en esas políticas. Pareciera que estos conceptos no merecen dudas y que su vigencia no es posible discutir. Sin embargo, a modo de ejemplo, es dable advertir de que no existe una verdadera conciencia de que únicamente a través del Presupuesto es posible racionalizar.

La evaluación de la ejecución presupuestaria seguirá siendo la gran pantalla en que habrán de reflejarse los logros o las frustraciones, la eficiencia o el fracaso, al margen de las técnicas o procedimientos empleados para extraer de los estados demostrativos la opinión, la recomendación, la ponderación, el juicio, la crítica y tal vez la cuantificación de la acción activa de una gestión de conducción.

Las políticas de gobierno ya mencionadas, que regulan la interpretación de las relaciones, subrayan la necesidad de no limitar el enfoque a la aplicación mecánica de normas específicas puesto que, en circunstancias determinadas, pueden resultar contradictorias.

Dada su trascendencia como herramienta de conducción, el Presupuesto se halla en una permanente evolución tratando de amalgamar las mejores técnicas para poder cumplir de la mejor manera posible su cometido.

En tal sentido, se ha incorporado al Presupuesto Nacional para 1980 un paquete de modificaciones que tienen por finalidad esencial dotar de nuevos elementos de juicio a quienes deben decidir. Estos nuevos indicadores obligan a replantear las prioridades en las técnicas vigentes incluídas en el sistema de información, siendo la Contabilidad Pública la de mayor gravitación y por ende, la que deberá adaptar sus operaciones a los efectos de mostrar acabadamente las innovaciones.

Es decir que ante la vigencia de una reforma que tiene por objetivo prioritar determinados indicadores económicos (aunque de difícil armonía con los principios contables generalmente aceptados), es necesario que los encargados de normatizar y controlar la ejecución procedan a adaptar el sistema de información a las nuevas necesidades, cumplirlas y hacerlas cumplir.

Estas consideraciones revitalizan los conceptos expuestos al principio de este trabajo cuando se señalaba la ineludible obligación de que los requerimientos de los usuarios debieran contemplar la viabilidad, oportunidad, valuación al costo, etc. y los efectos de no hacer lo inútil e irrealizable.

La introducción del concepto de inversión real determina la individualización de los flujos financieros correspondientes a la incorporación de bienes. Con ello se estima lograr un avance al apropiar al ejercicio que corresponda, el monto de inversión que lleva a cabo el ente. Será necesario que los estados contables muestren este nuevo ordenamiento.

En cuanto al tratamiento del gasto por intereses de deudas, su innovación era indispensable ya que la existencia del fenómeno inflacionario hacía que debiera imputarse a este rubro lo que en realidad es actualización monetaria del importe adeudado.

La no inclusión de la amortización de deudas y los adelantos a proveedores y contratistas dentro de los gastos que

determinan el saldo presupuestario, así como dejar de considerar el endeudamiento como recurso, tendría como objeto el tratar de mostrar el resultado de la gestión del sector público como consecuencia de sus operaciones corrientes. Respecto del concepto "necesidad de financiamiento", usado como indicador del saldo presupuestario, constituye un resultado representativo de una posición financiera global, lo que se considera atípico frente a los conceptos que predominan en la materia.

Si bien la ejecución del presupuesto no varía, salvo en el último aspecto apuntado, la presentación de la Cuenta General del Ejercicio deberá mostrar los indicadores introducidos al proceso, de manera que se dé factibilidad al análisis de los resultados en los rubros que presenten modificaciones conceptuales significativas.

Primordialmente deberá agregarse un cuadro del Esquema Ahorro-Inversión del Ejercicio, en forma tal que permita su comparación con el formulado en el presupuesto.

#### El Presupuesto Base Cero y los Estados Contables

En un sentido literal, los presupuestos con base cero implican elaborar un presupuesto sin referencia alguna a lo que ha sucedido antes; una revisión básica de propósitos, métodos y recursos. A esta interpretación parte de la doctrina la califica de ingenua y de limitada aplicación, aún cuando no abundan las experiencias. La otra versión de los presupuestos base cero desarrollada originalmente por Peter A. PYHRR, es la que se presenta como un método de controlar los gastos generales por la aplicación sistemática de técnicas de análisis marginal a la formulación de presupuestos. Al decir de la poca bibliografía que existe sobre el tema, los conceptos básicos son sencillos; llevarlos a la práctica parecen ser, si no difíciles, bastantes complejos y exigentes.

Aquí vale una reflexión. El sistema fué adoptado y puesto en marcha en el Estado de Georgia (USA) y hace cuatro años lo popularizó la publicidad de la campaña presidencial del actual mandatario de Estados Unidos. No estamos contra el método, no lo conocemos en profundidad, no lo dominamos, puede ser eficiente, pero atención: no lo consumamos como digerimos modas o música por efecto de la publicidad. Ello no implica descartar. Si bien no es aconsejable trasplantar directamente técnicas que fueron exitosas en condiciones diferentes; por otro lado, significa no rechazarla de plano, sin reflexionar sobre las causas que lleven a descalificar la idea, probablemente originadas en la sola resistencia al cambio.

La propuesta fundamental de la herramienta es confeccionar el presupuesto por actividad, en vez de hacerlo por rubro de gasto, su evaluación y corrección. Algo similar al presupuesto por programas.

Sin embargo, las diferencias existen y son significativas:

- 1) El presupuesto base cero requiere que cada una de las actividades se separe de sus componentes de decisión; los responsables deben aceptar, rechazar o jerarquizar estos componentes en orden de prioridades.
- 2) No aconseja el ajuste presupuestario por el solo hecho de agotarse una partida.
- 3) Requiere que todas las actividades cumplan un ciclo completo de ejecución.

Restaría mencionar que el Presupuesto por Programas (PPP) y el Presupuesto Base Cero (PBC), si bien son distintos, se com-



plementan e interrelacionan entre sí. No son excluyentes. Más bien el PBC otorga una mejor confiabilidad al PPP.

La transición del método tradicional al presupuesto base cero sería relativamente fácil, según algunos tratadistas, mientras que el vuelco hacia el presupuesto por programas generalmente requiere una estructura más compleja, y mayor tiempo y esfuerzo. En esto existe evidente discrepancia entre los autores.

En definitiva, diremos que el sistema se orienta a la toma de decisiones, y no hay decisión sin indicadores y no hay indicadores sin estados contables que los muestren.

Por ello, las Contadurías Generales deberán tener presente la posibilidad del cambio, adoptando medidas de divulgación a nivel profesional y, en una segunda etapa, efectuar las previsiones que permitan ejecutar el nuevo modelo presupuestario, presentando estados contables mensuales actualizados, acorde a la metodología comentada.

**- SINTESIS COMPARATIVA ENTRE ENFOQUES PRESUPUESTARIOS -**

CONCEPTOS CONSIDERADOS	ENFOQUE TRADICIONAL	ENFOQUE POR PROGRAMAS	ENFOQUE BASE - CERO
<b>FILOSOFIA BASICA:</b>	Enfatiza aspectos de legalidad y resultados financieros	Enfatiza aspectos de legalidad; determinación de unidades responsables y cumplimiento de metas propuestas	Enfatiza aspectos de legalidad; determinación de unidades responsables justificación anual de requerimientos y cumplimiento de metas.
<b>EL PRESUPUESTO ES HERRAMIENTA DE:</b>	Planeamiento financiero.	Planeamiento a largo plazo	Planeamiento a corto plazo.
<b>EN MATERIA DE GASTOS</b>			
<b>Interés central:</b>	Aspectos cuantitativos (¿Cuánto gastar?)	Aspectos cuantitativo y cualitativo (¿Cuánto? ¿Para qué? ¿Cómo?)	Aspectos cuantitativo y cualitativo (¿Cuánto? ¿Para qué? ¿Cómo?) ¿Por qué?)
<b>Variaciones en su nivel:</b>	Se operan revisando detalladamente sólo los nuevos gastos e incrementos significativos.	Se operan revisando detalladamente solo nuevos programas e incrementos significativos.	Se operan revisando anualmente tanto programas nuevos como existentes.
<b>Relacionados con:</b>	Recursos disponibles	Objetivos, resultados y recursos de tipo monetario, material y humano requeridos.	Objetivos, justificación, resultados y recursos de tipo monetario, material y humano requerido.
<b>Justificación del gasto:</b>	A cargo de niveles superiores.	A cargo de niveles superiores e intermedios.	A cargo del responsable directo de la ejecución.
<b>RECURSOS QUE SE EXPLICITAN:</b>	Financieros.	Financieros, materiales y humanos.	Financieros, materiales y humanos.
<b>PRESENTACION FORMAL DEL DOCUMENTO:</b>	Conjunto de cifras por institución o áreas (clasificación institucional y/o por objeto del gasto)	Conjunto de programas (clasificación programática con otras clasificaciones combinadas)	Conjunto de paquetes de decisión ordenados prioritariamente (clasificación programática)
<b>INTERVENCION DE LOS NIVELES INFERIORES EN LA ELABORACION:</b>	Poca	Nada	Elevada y fundamental.
<b>RELACION CON LA PLANIFICACION:</b>	Simultánea con la de carácter financiero.	Previa de carácter general	Previa de carácter general.
<b>INTERES ESPECIAL DE LA IDENTIFICACION DE:</b>	Gastos y existencia de déficit o superávit final	Gastos; análisis costo-beneficio de cada programa	Gastos, análisis costo-beneficio de cada paquete y niveles alternativos de esfuerzo para cada actividad.
<b>FUENTE: FIDE, en base a bibliografía específica. "COYUNTURA Y DESARROLLO", N° 24 - Agosto 1980.</b>			

## CAPITULO IV

### ANALISIS E INTERPRETACION DE ESTADOS CONTABLES

#### Definición de Estado Contable

Ha resultado particularmente oneroso bosquejar una definición de estado contable en la Administración Pública ya que la generalidad de los autores la fundamentan en las variaciones económico-financieras del sector privado.

Arriesgaremos decir en consecuencia que estado contable es un compendio, condensación, recopilación o consolidación de antecedentes (según el caso) que, en forma completa, comprensible, precisa, relevante y significativa, tenga por finalidad mostrar o demostrar una determinada situación en la hacienda de que se trate, a determinada fecha, o las variaciones habidas en un período dado.

#### Forma y contenido de los Estados Contables

Atendiendo al uso que se hace de los estados contables existen algunos puntos importantes respecto a la manera de presentarlos. Vamos a ocuparnos de dos cuestiones esenciales:

- Lo referente a la forma o presentación.
- Lo que concierne a su contenido.

Se entiende por forma o presentación del estado su apariencia física o aspecto exterior, es decir, la disposición y clasificación de las diferentes partidas que lo componen.

Consideramos contenido del estado contable las diferentes partidas que en él figuran. La forma exterior del estado tiene por fin hacer fácilmente aprovechable la información que contiene, y su importancia no deja de ser relativamente secundaria cuando el contenido está determinado con precisión y exactitud, pues son siempre mucho más esenciales los datos en sí que

la forma en que se presenten.

Sin pretender evitar aquí el controvertido tema de la uniformidad, diremos que en el ámbito de la Contaduría General de la Nación, se ha logrado uniformar la forma y contenido de los estados que, confeccionados conforme a los registros analíticos de los organismos, sirven de base a las registraciones de la contabilidad sintética a cargo de la Contaduría General de la Nación, tales como estados de ejecución presupuestaria, de variación patrimonial, de responsables, de la cuenta de inversión, de activo y pasivo financiero, etc. En tal sentido, el esquema de Contabilidad Integrada del Estado, posibilitará unificar también la forma y contenido de los estados de información gerencial y control interno.

En lo que respecta a la uniformidad de estados contables producidos por las diversas Contadurías Generales Provinciales, será necesario un análisis general del tema, el que se iniciará con la uniformidad de la legislación, tendiendo luego a la uniformidad institucional y finalmente a la uniformidad normativa; creemos que el tema merece el esfuerzo de un trabajo específico que indague en los cimientos del problema.

#### La misión del Usuario

Los estados contables de la administración pública tienden a convertirse en compendios de creciente importancia, por el mayor interés que muestran por ellos diversos ámbitos ajenos al quehacer técnico oficial. Políticos, economistas, periodistas, estadistas, catedráticos, estudiantes, es decir, la comunidad, requieren con mayor asiduidad la información que solo puede ser extraída de estados contables. Los datos de ejecución del ejercicio financiero ya no son únicamente compres*u*

bles y necesarios a reducidos grupos de la burocracia y núcleos ilustrados. Indicadores como el producto bruto interno, balance de tesorería, déficit presupuestario, balance de pagos o disponibilidad de divisas son barajadas (no siempre con eficiencia) en ambientes comunes ávidos de información clara y relevante sobre la gestión oficial.

Es imposible llegar a la correcta interpretación de los estados sin un complejo dominio de ciertos indicadores y de los principios que con ellos se relacionan. Los conocimientos que se requieren para la adecuada comprensión de tales cuadros son, en términos generales, de estas tres especies:

- 1.- Conocimiento de los objetivos principales que el estado está llamado a cumplir.
- 2.- Conocimiento íntimo de las fuentes en que recoge sus datos el estado contable.
- 3.- Conocimiento de la legislación presupuestaria aplicada en el ejercicio de que se trate.

En los conocimientos que en primer término mencionamos, descansa la solución de los problemas de contenido material y formal a que antes hicimos referencia. Los del segundo grupo se relacionan con la contabilidad, su técnica, los registros y la significación de los rubros. Es de todo punto de vista imposible apreciar en su cabal amplitud la significación de los datos que en los estados se ofrecen, si no se posee un perfecto conocimiento de las fuentes originarias de información, esto es, del modo en que se asientan y compendian las múltiples operaciones de la administración y de la manera que los datos ofrecidos por la contabilidad se condensan, a su vez, antes de llevarlos al estado. El tercer conocimiento es la base de sustentación legal de la formulación de los estados.

Los conocimientos de las tres especies citadas no caen bajo el exclusivo dominio de la Contaduría General ni quedan limitados al uso de ésta, sino que afectan de manera más o menos directa a todas las actividades administrativas. De tal manera que siendo la Contaduría General la llamada a recopilar, utilizar e interpretar toda la información esencial producida en los distintos servicios, es necesaria una adaptación especial a las cambiantes posiciones que hacen al principal objeto del estado, como es mostrar o demostrar (ver definición) el resultado de una política o meta o tendencia de gobierno.

Sería pues el momento de meditar sobre un pequeño objeto de todo este universo y preguntarnos ya si los estados de ejecución del presupuesto por programas están mostrando el resultado de los programas. Si la respuesta es negativa, aún quedará mucho por hacer.

#### Limitaciones de los estados contables

Los estados contables en el sector público tienen la apariencia de ser completos, exactos y definitivos. Sin embargo tienen enormes limitaciones, entre ellas:

- 1) El activo y pasivo de contingencia, es decir, los factores no cuantificables. Anotamos aquí el prestigio internacional, la eficiencia educacional, la lealtad de sus agentes, la integridad de sus funcionarios, el éxito de los planes de gobierno, la contaminación ambiental.
- 2) Los imponderables cuantificables que no se registran contablemente. El pronóstico de una buena cosecha o inversamente, un desastre de producción o social, pueden hacer variar la política de gobierno e incidir financiera, económica o coyunturalmente.

- 3) Las derivadas de la valuación monetaria.
- 4) Los datos que pueden no ser definitivos en la rama presupuesto: compromisos en curso de anulación, residuos pasivos a ejecutar, etc. O las cuentas en gestión, el cargo fiscal en trámite, las existencias obsoletas o en trámite de baja, etc.

### Comparación de Estados Contables Sucesivos

Si un solo estado facilita verdadera información respecto de la entidad cuya situación se exponga, resulta evidente que se conseguirá más y mejores conclusiones (que no es otra cosa la interpretación de estados) comparando estados del mismo ente relativos a dos o más períodos consecutivos. No existen, para la interpretación por comparación (ni para otra alguna) reglas rígidas ni normas que puedan aplicarse con criterio uniforme. Debe desterrarse cualquier procedimiento empírico.

Los aumentos o disminuciones en la relación que una partida guarda con otra, en períodos sucesivos, descubren las tendencias y sólo eso. En su laboratorio el analista deberá determinar las causas, los efectos y las políticas o metas cuyo cumplimiento o desvío revelan esas tendencias.

### Cuentas de Fuentes y Usos como Método de Interpretación de Estados Contables

El esquema de Fuentes y Usos de Fondos es un instrumento útil para efectuar análisis de tipo dinámico (válido para empresas del Estado, organismos descentralizados y cuentas especiales) por cuanto su objeto consiste en registrar los cambios que se producen en el activo y pasivo de una determinada unidad económica. Los aumentos del pasivo constituyen un financiamiento (fuentes) y los del activo una inversión (usos), a la inver-

sa, una disminución del pasivo es un uso y una fuente la disminución del activo.

Una Cuenta de Fuentes y Usos puede ser elaborada "a posteriori" o "a priori". En la primera forma se registran variaciones producidas por hechos ya sucedidos: sería el caso de comparar dos balances correspondientes al principio y al fin de un ejercicio, o período bajo análisis, lo cual mostraría la variación sufrida (en valores y en composición), por el activo y el pasivo durante dicho período, de tal manera que restando del activo, al final de dicho lapso, el activo al comienzo del mismo, resulta la variación ocurrida; de igual manera para el pasivo.

Por el contrario una cuenta "a priori" significa prever los incrementos del activo y pasivo (y dentro de este, naturalmente, el resultado de explotación), o sea que en definitiva, lo que se hace es proyectar el balance de la entidad, para lo cual la tarea consiste en hallar la variación de activo y pasivo.

#### Métodos de Análisis e Interpretación

Los estados contables de un ente público pueden analizarse desde un doble punto de vista: estático y dinámico. El análisis estático no tiene en cuenta el tiempo. Toma como base la situación, en un momento dado, de un estado contable de un período determinado, y compara diversas magnitudes dentro del mismo. El análisis dinámico parte de la consideración de la situación del organismo en varios momentos y estudia la forma en que han evolucionado los diversos rubros, hasta llegar a una situación determinada. Incluye pues la investigación de tendencias.

El estudio, ya fuere dinámico o estático, se puede rea



lizar a través de cifras absolutas y relativas. Las cifras absolutas son las contenidas en los estados contables. En el análisis mediante cifras relativas se utilizan índices, ratios o cocientes o pruebas, que constituyen una relación entre varias partidas de un estado, o entre varios estados contables o entre cifras extracontables o estadísticas y un estado contable.

### Los Índices o Ratios

En términos generales, índice es el cociente entre dos fenómenos contables ligados por una relación característica. En particular, respecto al ente analizado, es un cociente expresivo entre dos datos característicos de la situación, potencial, actividad, eficiencia o rendimiento del organismo.

El estudio de estos índices constituye un método de análisis, sistemático y expresivo, de la realidad palpable de los organismos públicos.

### Virtudes y Limitaciones del Método de Análisis Mediante el Empleo de Índices o Cocientes.

Para ser útiles, estos índices han de reunir la característica de ser significativos, en número no excesivo y fáciles de determinar. Su virtud fundamental es la sencillez; un índice que exija calculos complicados pierde gran parte de su interés.

Los índices proporcionan una visión orientativa del aspecto que se quiere examinar; es decir, otorgan una base para emitir un juicio, pero éste nunca puede ser sustituido, sino complementado.

No son un mecanismo automático de valor absoluto; en cada caso habrá que determinar su importancia y peso relativo.

Insistimos: el analista que se valga de este instrumento nunca podrá prescindir de su raciocinio en la emisión de su informe.

La discrepancia evidente con que los autores califican la eficiencia de este método consiste en que sus sostenedores olvidan que se trata de un simple instrumento que no sustituye el juzgamiento personal aplicado al caso en particular.

Pretender que cada índice deba alcanzar un valor concreto y determinado para tener cierta significación, sin considerar las circunstancias del caso concreto, llevará el análisis a un fracaso en la mayoría de los casos; los índices son un instrumento de análisis, y una base para seleccionar puntos concretos que deban ser estudiados en profundidad para determinar la causa de presuntas anomalías. Se requiere una profundización del análisis en un grado tal que permita conocer cuando, como y donde adoptar los índices de modo de obtener conclusiones provechosas.

#### Utilización de Índices en la Administración Nacional

En el ámbito de la Contaduría General de la Nación el análisis de estados contables, utilizando el método de índices o cocientes (salvo el realizado en organismos comerciales del Estado) está en el período de investigación, previéndose para un futuro inmediato, el de experimentación.

Es inquietud establecer un método, a la vez ágil y eficiente, al par que simple y práctico, que permita se demarquen las zonas grises de los estados bajo análisis, permitiendo detectar con prontitud los rubros que requieren un estudio en profundidad o una interpretación atípica.

Es preciso advertir al respecto que los diversos índices que comentamos más adelante son muestras de laboratorio.

que intentamos compartir con quienes están en condiciones de colaborar en la determinación de la eficiencia del sistema, para adoptarlos como herramienta de interpretación de estados contables. Creemos que a poco podrá asignarse valor numérico relativo a la crítica incuantificable del control de gestión actual. El gran desafío será: cuanto?. Es decir, la cuantificación de los valores relativos, cuánto es mucho, cuánto es censurable, cuánto es bueno, cuánto es mínimo, cuánto es razonable; a ello se suma la necesidad de dominar los principios generales y los criterios particulares que regulan la selección y aplicación de cada índice.

Con el tiempo llegaremos. Vamos pues a su presentación.

Previamente apuntamos que los elementos de análisis que vamos a comentar no son los únicos, podríamos obtener muchos más con la comparación de éstos mismos o de otros. El estado de ejecución presupuestaria, la Cuenta General del Ejercicio, el activo y pasivo del Tesoro, el estado de incorporación y baja de bienes, el balance de responsables, los estados de recaudación, etc., son fuentes de un sinnúmero de cocientes investigables: todo consiste en encontrarlos; la práctica constante nos indicará como buscarlos y como utilizarlos. El analista debe aprender a encontrar en éstas numerosas fuentes todos los datos que necesita con el fin de que sus conclusiones, y especialmente sus asesoramientos, tengan un verdadero valor.

Indicadores por Cifras Relativas

- 1) Porcentual del crédito comprometido en el ejercicio. Fuente: Ejecución Presupuestaria. Organismos: Centralizados y Descentralizados.

$$\frac{\text{Compromisos contraídos}}{\text{Crédito Autorizado}} \times 100 =$$

- a) Ejecución completa: 100  
b) Ejecución parcial: 100 - z

Investigar: Si hubo exceso de crédito autorizado  
Si se cumplimentó una política de efectuar economías  
Si la ejecución fué deficiente  
Si se postergaron obras  
Si se especuló con fondos de reserva o de economías.

- 2) Porcentual de los compromisos mandados a pagar. Fuente: Ejecución Presupuestaria. Organismos: Centralizados y Descentralizados.

$$\frac{\text{Mandado a Pagar}}{\text{Compromisos Contraídos}} \times 100 =$$

- a) Ejecución ideal: 100  
b) Ejecución parcial: 100 - z

Investigar: Si existe demora en liquidar y/o emitir libramientos.  
Si los proveedores dilatan excesivamente las entregas.  
Si se compromete correctamente.  
Si se especula con las constitución de Residuos Pasivos.

- 3) Porcentual de los compromisos no librados. Fuente: Ejecución Presupuestaria. Organismos: Centralizados y Descentralizados.

$$\frac{\text{Residuos Pasivos}}{\text{Compromisos Contraídos}} \times 100 = \text{o bien: } \frac{\text{Residuos Pasivos}}{\text{Mandado a Pagar}} \times 100$$

- a) Ejecución ideal: 0  
b) Ejecución parcial: 0+ z

Investigar: Sus interrogantes quedan resueltos al investigar el indicador anterior.

- 4) Porcentual de libramientos efectivizados. Fuente: Movimiento de Fondos, Ejecución Presupuestaria. Organismos: Centralizados y Descentralizados.

$$\frac{\text{Pagado}}{\text{Mandado a pagar}} \times 100 =$$

- a) Gestión ideal: 100  
b) Gestión parcial: 100 - z

Investigar: Si los libramientos son correctamente emitidos  
Si la demora de pagos en Tesorería es justificable.  
Si los acreedores son citados a cobrar. Si el método de citación es eficaz.  
Si se especula en inversiones financieras.  
Si existen fondos inmovilizados.

- 5) Porcentual del mandado a pagar y no pagado. Fuente: Movimiento de Fondos, Ejecución Presupuestaria. Organismos: Descentralizados y Centralizados.

$$\frac{\text{Deuda Exigible}}{\text{Mandado a pagar}} \times 100 =$$

- a) Gestión ideal: 0  
b) Gestión parcial: 0 + z

Investigar: Sus interrogantes quedan resueltos al investigar el indicador anterior.

- 6) Porcentual de ejecución extrapresupuestaria. Fuente: Movimiento de Fondos, Ejecución Presupuestaria. Organismos: Centralizados y Descentralizados.

$$\frac{\text{Salidas Extrapresupuestarias}}{\text{Crédito Autorizado}} \times 100 =$$

- a) Gestión ideal: 0  
b) Variantes posibles: 0 + z

Investigar: La existencia de anticipos del Tesoro

El movimiento de cuentas de terceros autorizadas.

La existencia de cuentas de terceros no autorizadas.

La ejecución de cargos de donaciones o legados.

Los procedimientos de retenciones y/o garantías y aquellos en que el ente es mero depositario de los fondos.

Si existe presupuesto extrapresupuestario paralelo.

- 7) Porcentual de fondos inmovilizados. Fuente: Movimiento de Fondos. Organismos: Centralizados y Descentralizados.

$$\frac{\text{Disponibilidades}}{\text{Ingresos de Tesorería}} \times 100 =$$

- a) Gestión ideal: 0  
b) Variantes posibles: 0 + z

Investigar: La existencia de trabajos para terceros en curso o donaciones con cargo a ejecutar o retenciones a reintegrar.

Si existen cuentas a pagar o remuneraciones impagas.

Los ciclos estacionales de ingresos

Las inversiones financieras

La tenencia de fondos ociosos

- 8) Porcentual de Fondos de Reservas por Economías. Fuente: Ejecución Presupuestaria. Cuenta de Inversión. Organismos: Centralizados y Descentralizados.

$$\frac{\text{Fondo de reserva}}{\text{Crédito Autorizado}} \times 100 =$$

- a) Gestión ideal: 0  
b) Variantes posibles: 0 + z

Investigar: Si hubo exceso de crédito autorizado

Si debe reducirse la Contribución del Tesoro

La aplicación que recibe el Fondo

Si el Fondo se ejecuta presupuestariamente

- 9) Porcentual del flujo de recursos. Fuente: Movimiento de Fondos, Ejecución Presupuestaria. Organismos: Descentralizados.

$$\frac{\text{Recaudación Propia} + \text{Libramientos c/ Tesoro}}{\text{Compromisos Contraídos}} \times 100 =$$

- a) Gestión ideal: 100  
b) Variantes posibles: 100 +/- z

Investigar: Si se utiliza la Contribución del Tesoro con prescindencia de la existencia de fondos propios.

Si la ejecución presupuestaria es coherente al ritmo de la recaudación.

Si se ha comprometido deficientemente

Si se ha comprometido excesivamente

Los ciclos estacionales de ingresos

Si puede mejorarse el ritmo de recaudación

- 10) Porcentual de la Necesidad de Financiamiento. Fuente: Cuenta de Inversión. Organismos: Tesoro, Centralizados y Descentralizados.

$$\frac{\text{Recursos Corrientes} + \text{Recursos de Capital}}{\text{Erogac.Ctés.} + \text{Erogac.de Capital} + \text{Transferencias}} \times 100 =$$

- a) Gestión ideal: 100  
b) Variantes posibles: 100 +/- z

Investigar: Los anticipos extrapresupuestarios no reintegrados, del ejercicio.

Las salidas pendientes extrapresupuestarias

Las posibles variantes del flujo estacional de recursos

La inmovilización de disponibilidades

El saldo de subresponsables

Las cuentas del artículo 26

La ejecución de Residuos Pasivos del ejercicio anterior

La correlación con los índices anteriores.



- II) Porcentual del Uso Neto del crédito. Fuente: Deuda Pública  
Movimiento de Fondos. Organismos: Tesoro y Descentraliza-  
dos.

$$\frac{\text{Recursos Corrientes}}{\text{Uso Neto del Crédito}} \times 100 =$$

- a) Gestión ideal: 100 + Z  
b) Variantes posibles: 100 +/- Z

Investigar: El flujo de los recursos corrientes  
Los diversos contratos de crédito, su cum-  
plimiento.  
La gestión de amortización de deudas  
Las deudas no amortizadas en el ejercicio  
Los adelantos efectuados a proveedores y  
contratistas.  
El financiamiento de proveedores.  
El movimiento de deudas avaladas.

**BIBLIOGRAFIA**

- 1) Naciones Unidas Manual de Comptabilité Publique N.Y. 1970
- 2) Contabilidad de Eficiencia para Planeamiento y Control  
ROBERTO BEYER
- 3) Contabilidad Gerencial  
R. N. ANTHONY
- 4) La Auditoría y el Control Interno en el Sector Público  
JORGE I. BENZRIHEN
- 5) Finanzas Públicas  
HERLOFF y NEUMARK
- 6) Contabilidad Pública y Organización, Gestión y Control de la  
Hacienda Pública  
ALFREDO LE PERA
- 7) Hacia un nuevo enfoque de la Contabilidad Pública.....  
JOSE R. REGODESEBES
- 8) La Modernización del Presupuesto  
JOSE A. BLARDUNI
- 9) El Presupuesto Moderno y el Estado Empresario  
JUAN CARLOS R. CUNEO
- 10) El Objetivo de los Estados Contables  
SANTIAGO C. LAZZATI

BIBLIOGRAFIA (Cont.)

- 11) Administración de Empresas - Tomo VIII - B  
EDICIONES CONTABILIDAD MODERNA SAIC
- 12) Proposiciones para el fortalecimiento del proceso de la  
reforma administrativa en la Hacienda del Estado Nacional  
OSCAR JUAN COLLAZO
- 13) Presupuesto Integrado de Gobierno  
ALFREDO LE PERA
- 14) Bases de un Plan de Contabilidad para la República Oriental  
del Uruguay  
CAYETANO A. LICCIARDO
- 15) El Presupuesto Base Cero en la Práctica  
JOHN A. MAC FARLANE
- 16) Ratios Financieros  
GONZALO LLUZAR SERNEGUET
- 17) Los Ratios Normales en el Análisis de Estados  
JOSE ADOLFO SCHETTINI
- 18) Como Analizar un Balance  
A. LOPES DE SA
- 19) La Administración al Alcance de Casi Todos  
VICENTE PEREL

**BIBLIOGRAFIA (Cont.)**

- 20) **Contabilidad Gerencial**  
ENRIQUE G. HERRSCHER
  
- 21) **El Presupuesto del Sector Público**  
BENEDICTO CAPLAN - NORMA R. CAPLAN DE COHEN
  
- 22) **Contabilidad e Inflación**  
SANTIAGO LAZZATI
  
- 23) **Fundamentos de la Contabilidad**  
MARIO BIONDI - MARIA C.T. DE ZANDONA
  
- 24) **Los Indicadores Económicos**  
ALFREDO C. RODRIGUEZ - CARLOS A. RIVERA PEREYRA
  
- 25) **Fuentes y Usos de Fondos de Empresas del Estado - Metodología para su elaboración**  
SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA DE LA NACION
  
- 26) **Contabilidad Integrada del Estado - Contaduría General de la Nación. Trabajo presentado en el Segundo Congreso de Contadurías Generales - Mendoza 1979.**