

INDICE GENERAL

I -Residuos Pasivos, Deuda Pública o Contingencias?

- **Residuos Pasivos**
- **Deuda Pública**
- **Contingencias**

II -Antecedentes

- **Ley N° 2.303 – De Contabilidad de la Pcia.de Misiones**
 - ✓ **Consideraciones Especiales**
 - ✓ **Características del Sistema**
- **Ley N° 24.156 – De Administración Financiera de la Nación**
 - ✓ **Consideraciones Especiales**
 - ✓ **Características del Sistema**

III -Aspectos Generales e Introdutorios

- **Fundamentos**
 - ✓ **Incidencias en la Contabilidad Presupuestaria y del Tesoro**

IV -Conclusiones

- **Función de la Contabilidad Presupuestaria**
- **Función de la Contabilidad del Tesoro**
- **Conclusión conceptual**

V -Propuesta

- **Generales**
- **Para la Provincia de Misiones**

Bibliografía

LOS RESIDUOS PASIVOS

I – RESIDUOS PASIVOS, DEUDA PUBLICA o CONTINGENCIAS ?

Por Cr. Alberto T. Balanda
Contaduría Gral. de la Provincia de Misiones

RESIDUOS PASIVOS

Según la ley de Contabilidad de la Provincia de Misiones, se define a los Residuos Pasivos como:

“Los gastos e inversiones comprometidos durante el ejercicio y debidamente registrados, que al cierre “definitivo” no se hubieren abonado”

Según las Normas Contables Generales de la Hacienda Pública, se define a los Residuos Pasivos como:

“Compromisos contraídos que al cierre del ejercicio, no fueron mandados a pagar, es decir no llegaron a la situación de pago por no haberse cumplido los ciclos accesorios que median entre la etapa del compromiso y la liquidación”

DEUDA PUBLICA

Para la ley de Administración Financiera de la Nación N° 24.156,:

“Los gastos “devengados” y no pagados al 31 de Diciembre de cada año, se cancelarán, durante el año siguiente, con cargo a las disponibilidades en caja y bancos existentes a la fecha señalada”

“Y aquellos gastos comprometidos y no devengados al 31 de Diciembre de cada año se afectarán automáticamente al ejercicio siguiente, imputando los mismos a los créditos disponibles para ese ejercicio.-”

CONTINGENCIAS

Según las Normas Técnicas de la Contabilidad Privada:

“Las contingencias son situaciones o circunstancias existentes a la fecha de cierre de los Estados Contables y que reúnan los siguientes requisitos:

***Un grado elevado de probabilidad de ocurrencia o materialización del efecto de la situación contingente.**

***Cuantificación apropiada de sus efectos**

II – ANTECEDENTES

LEY N° 2.303 – DE CONTABILIDAD – PCIA. DE MISIONES

Promulgada el 9 de Junio de 1.986, como consecuencia de reformas parciales de la anterior Ley de Contabilidad que tenía vigencia desde el año 1.966, que sigue la estructura y el ordenamiento según el llamado “Texto Unificado de Leyes de Contabilidad para las Provincias Argentinas” que propiciara la Nación en la década del 70, establece normas referidas al presupuesto, la administración y la contabilidad del Sector Público Provincial y regula el funcionamiento de Organismos de Planificación (D.G.de Presupuestos), de aplicación y de Controles Internos (Contaduría y Tesorería General de la Provincia, Direcciones de Administración) pudiendo considerarse que refleja la “corriente tradicional” de la Administración de la Hacienda Pública, la información contable necesaria y su exposición.-

Consideraciones Especiales

El Artículo 33 establece:

Se computarán como recursos del ejercicio, los efectivamente ingresados o los acreditados en cuentas provenientes del financiamiento especial de obras.-

El Artículo 37 establece:

La Contabilidad de recursos deberá registrar por conceptos, los importes debidamente ingresados en cajas recaudadoras hasta el 31 de Diciembre de cada año.-

El Artículo 49 establece:

Los créditos del Presupuesto se afectarán a partir del momento en que se proyecte la realización de un determinado gasto.-

Cuando procedimientos administrativos lo determinen, podrá ser adecuada la oportunidad de su registración, pero siempre será anterior a la notificación del acto a terceros vinculados al mismo.-

El Artículo 50 establece:

El crédito deberá ser imputado definitivamente cuando el compromiso haya sido legítimamente contraído de acuerdo a lo prescrito en el artículo 78 de ésta ley.-

El Artículo 78 establece:

Los gastos e inversiones de cada ejercicio se apropiarán en razón de sus compromisos.

A los efectos de la computación contable de esas erogaciones, los créditos del Presupuesto General deberán afectarse en el momento en que por un acto de Autoridad Competente, ajustados a las normas legales de procedimientos, se dé origen a una obligación de pagar una suma determinada de dinero, referible por su importe y concepto, a aquellos créditos.-

Exceptúase del régimen señalado a aquellos gastos e inversiones cuyo monto solo pueda establecerse al practicar la respectiva liquidación que será la que determinará el compromiso.-

El Artículo 60 establece:

Los gastos legítimos realizados contra los créditos del Presupuesto General, serán cancelados mediante “Ordenes de Pago” que emitirán los titulares de las Direcciones de Administración, Servicios Administrativos o Contaduría General, contra la Orden de Disposición de Fondos en poder de la Tesorería.-

El Artículo 62 establece:

Las Ordenes de Entrega de Fondos serán libradas conforme al procedimiento que determine la Contaduría General, a favor de cada uno de las Direcciones de Administración por las transferencias de Fondos con cargo a oportuna y documentada rendición de cuentas.-

El Artículo 67 establece:

La Contaduría General y las Direcciones de Administración de los Organismos Descentralizados, procederán a eliminar de sus registros en el mes de Enero de cada año, todas las deudas del Estado que tengan 10 o mas años de existencia....-

El Artículo 81 establece:

Los gastos e inversiones comprometidos durante el ejercicio y debidamente registrados, que al cierre definitivo no se hubieran abonado se llevarán en cuentas de Residuos Pasivos que será incluida en la Cuenta General del Ejercicio.-

Los pagos que se efectúen posteriormente se imputarán a la cuenta de Residuos Pasivos del ejercicio pertinente.-

Las Cuentas de Residuos Pasivos, individualizados por acreedor, se llevarán separadas y por ejercicio.-

Los Residuos Pasivos que no se hubieren abonados dentro de los dos años del cierre de cada ejercicio se considerarán perimidos a los efectos administrativos, eliminandose de las cuentas respectivas.-

En el caso de reclamación del acreedor, dentro del termino fijado por la Ley común para la prescripción, deberá habilitarse un crédito para atender el pago, en el primer presupuesto posterior.-

El Artículo 82 establece:

La Cuenta General del ejercicio, será preparada por la Contaduría General y constará de las siguientes partes:

1.-De Ejecución del Presupuesto:

a)De la ejecución de Presupuesto de gastos, que deberá reflejar los autorizados por cada crédito, lo comprometido con cargo a los mismos y lo pagado.-

b)De lo calculado y lo efectivamente recaudado en el ejercicio para cada rubro de ingresos.-

c)De los cuadros que reflejan los superávit o déficit, financiero y de caja del ejercicio.-

2.-Del Balance General

Que comprenderá el Estado Patrimonial, el resultado económico del ejercicio y los siguientes estados anexos de la Administración Central:

a)Del Movimiento de fondos, títulos y valores operado durante el ejercicio.-

b)De la Deuda Pública al comienzo y al final del ejercicio.-

c)De los Residuos Pasivos que se refiere el Artículo 81.-

d)De la evolución de los residuos pasivos correspondientes a ejercicios anteriores.

e)De la situación financiera al cierre de ejercicio.-

Características del Sistema

Del análisis de las consideraciones especiales precedentes, se desprende que el Sistema de Ejecución del Presupuesto consta de las siguientes etapas a saber:

AFECTACION PREVENTIVA

COMPROMISO DEFINITIVO

PAGO

Siendo la **AFECTACION PREVENTIVA** la “reserva” de las partidas de créditos en base a estimaciones sobre conceptos y montos que se efectúa en el momento que autoridad competente proyecte la realización de un determinado acto que implique la erogación de fondos.-

El **COMPROMISO DEFINITIVO** se apropia a las partidas del presupuesto, previamente reservadas, cuando se origina una obligación de pagar una suma determinada de dinero.-

Es decir nace un contrato cumplido o la prestación recibida de conformidad, transformándose en una obligación exigible, contándose con la individualización del acreedor y la determinación cierta y exacta de la suma que debe pagarse, aunque no exista la “**liquidación**” del monto devengado de la obligación.-

En determinadas situaciones, previstas en la Ley, se deberá efectuar el registro del **COMPROMISO DEFINITIVO** al practicarse la respectiva “**liquidación**” y no con anterioridad.-

En la ley no existe claridad respecto a la definición expresa de la etapa de **PAGOS**, dado que se expresa:

“ Los gastos legítimos realizados contra los créditos del Presupuesto General, serán “cancelados” mediante ORDENES DE PAGO que emitirán los titulares de las Direcciones de Administración, Servicios Administrativos o Contaduría General”

***Cancelación**: “Acción de anular o dejar sin efecto un documento, fianza, testamento, hipoteca, obligación, etc...-

***Pago**: Medio de extinción de las obligaciones de dar o hacer consistente en el cumplimiento de la presentación a que la obligación se refiera”

-Diccionario Jurídico - Ediciones Contabilidad Moderna – 1.972).-

Es decir que si tomamos el término cancelación de acuerdo a su definición, en el momento de la emisión de la **ORDEN DE PAGO** se concluye las distintas etapas de registración de la ejecución del Presupuesto, dado que se “anula o deja

sin efecto el **"compromiso"** sobre el crédito presupuestario y por ende se debe considerar **"ejecutado"** el Presupuesto referibles por su importe y concepto a ese crédito.-

Además, la emisión de la **ORDEN DE PAGO** no implica la extinción de la Obligación perfeccionándose la misma por el PAGO.-

Por ello, y de la interpretación estricta de la Ley de Contabilidad, se debería registrar únicamente las siguientes etapas de la ejecución del presupuesto, a saber:

AFECTACION PREVENTIVA

COMPROMISO DEFINITIVO

OBLIGACION DE PAGAR

No obstante ello, en el artículo 82 establece respecto a la **"Ejecución del Presupuesto de Gastos"** que deberá reflejar respecto a cada crédito:

- Lo autorizado

- Lo comprometido

- Lo pagado

Es de aclarar que en la implementación práctica, de los registros analíticos y sintéticos, de la ejecución del Presupuesto General, se han implementado cuatro etapas, a saber:

AFECTACION PREVENTIVA

COMPROMISO DE PAGO

OBLIGACION DE PAGO

PAGOS

En determinadas situaciones se registra en la etapa de **"Compromiso Definitivo"** una relación jurídica **"unilateral"** dado que no existe un contrato cumplido o la prestación recibida de conformidad, sino una obligación de las partes de cumplir un

contrato o prestar un servicio, por un lado, y de pagar una suma determinada al perfeccionarse la relación jurídica, por el otro.-

Ejemplo:

La emisión de una ORDEN DE PROVISION o SERVICIOS recepcionadas de conformidad por parte del “Tercero”.-

Registrándose en la etapa de **OBLIGACION DE PAGO** cuando se perfecciona la **ORDEN DE PAGO** respectiva y se solicita los Fondos correspondientes a la Tesorería General de la Provincia.-

En la etapa denominada “**PAGOS**” se registra como “pagado” a las obligaciones extinguidas por dicho medio y cuya documentación, de acuerdo a las normas legales de procedimientos, se encuentran “rendidas” en los registros auxiliares de la Tesorería de la Dirección de Administración, Servicios Administrativos o Contaduría General.-

Es decir, que en determinados momentos, **-salvo el cierre del ejercicio-** no necesariamente el monto acumulado en la etapa de **PAGOS** es coincidente con el monto total de los compromisos presupuestarios cuyas obligaciones están extinguidas en ese ejercicio financiero.-

Es por ello, que de la aplicación del Artículo 81° de la Ley de Contabilidad, la determinación de los Residuos Pasivos de un ejercicio se logra por la diferencia entre las etapas de **PAGOS (-) COMPROMISO DEFINITIVO** lo que en la práctica significa la separación de 2 conceptos de Residuos Pasivos, a saber:

1° - Los gastos “**comprometidos**” y la que a la fecha de cierre, existiendo o no la “**liquidación**” no se determina la obligación financiera y concreta por parte del Tesoro Central, dado que no se

emitió la “**ORDEN DE PAGO**” respectiva y por consiguiente el “**PEDIDO DE FONDOS**” al Tesoro Central.-

***Diferencia entre las etapas de la ejecución presupuestaria denominadas OBLIGACION DE PAGO**

(-) COMPROMISOS DEFINITIVOS.-

2º - Los gastos “**Mandados a Pagar**” y que a la fecha de cierre no fueron pagados.-

***Diferencia entre las etapas de PAGOS (-)OBLIGACION DE PAGOS.-**

Es decir que el monto total de Residuos Pasivos constituidos al cierre del ejercicio financiero, en su conformación encontramos:

- Compromiso sin “liquidación” ni Orden de Pago

- Compromiso “liquidados” sin Orden de Pago

- Compromisos “liquidados” con Orden de Pago

Al ser llevados en “**cuentas separadas**” los Residuos Pasivos constituyen Obligaciones de Pago, ciertas o contingentes, del Tesoro Provincial, **no presupuestarias y “SIN FINANCIAMIENTO”**

Resaltando el echo de que son “**sin financiamiento**”, por lo determinado en los Artículos 33º y 37º de la Ley de Contabilidad respecto a los recursos del ejercicio y por el hecho de ser conceptos “**No presupuestarios**”.-

LEY DE ADMINISTRACION FINANCIERA DE LA NACION N° 24.156

La citada Ley, Promulgada parcialmente el 26 de Octubre de 1.992,- reemplaza al Decreto Ley N° 23.354 del año 1.956, que fuera ratificado por la Ley N° 14.467- LEY DE CONTABILIDAD DE LA NACION,- establece y regula la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional, pudiendo

considerarse que refleja en la misma las “nuevas corrientes” que garantizan el conocimiento y publicidad de los actos de gobierno y administración de la Hacienda Pública, la información contable necesaria y su exposición.-

Consideraciones Especiales

El Artículo 31° establece que:

“Se considerará gastado un crédito y por lo tanto ejecutado el presupuesto de dicho concepto, cuando queda afectado definitivamente al devengarse un gasto”

El Artículo 32° establece :

“en materia de presupuesto de gastos, además del momento del devengado, según lo establece el artículo precedente, deberán registrarse las etapas de compromiso y del pago”

“El registro del compromiso se utilizará como mecanismo para afectar preventivamente la disponibilidad de los créditos presupuestarios y, el del pago, para reflejar la cancelación de las obligaciones asumidas”

El Artículo 34° establece :

“A los fines de garantizar una correcta ejecución de los presupuestos y de compatibilizar los resultados esperados con los recursos disponibles, todas las jurisdicciones y entidades deberán programar, para cada ejercicio, la ejecución física y financiera de los presupuestos...”

“El monto total de las cuotas de compromiso fijadas para el ejercicio no podrá ser superior al monto de los recursos recaudados durante el mismo”

El Artículo 42° establece :

“Los gastos devengados y no pagados al 31 de Diciembre de cada año se cancelarán, durante el año siguiente, con cargo a las disponibilidades en caja y bancos existentes a la fecha señalada:

“Los gastos comprometidos y no devengados al 31 de Diciembre de cada año se afectarán automáticamente al ejercicio siguiente, imputando los mismos a los créditos disponibles para ese ejercicio”

Características del Sistema

Del análisis de las consideraciones especiales precedentes, se desprende que el sistema de Ejecución del Presupuesto propuesto consta de 3 etapas a saber:

COMPROMISOS

COMPROMISOS DEFINITIVOS

PAGOS

Siendo el compromiso la “reserva” del crédito por la autorización de un gasto por autoridad competente – es un acto “unilateral” del circuito “interno” del presupuesto.

Nace de la necesidad del servicio o de la prestación, es la forma de asegurar la afectación de los recursos del ejercicio en que fue contraído, quedando indispensable la autorización para gastar y los recursos con que deben ser atendidos.-

El Compromiso definitivo por aquellos gastos “devengados” en el periodo, se traduzcan o no en una salida de dinero efectivo del Tesoro, considerandose gastado el “crédito” y por lo tanto “ejecutado” el presupuesto por dicho importe y concepto.-

Nace del contrato cumplido o la prestación recibida de conformidad, transformandose en una obligación exigible.

El pago implica la cancelación de la obligación y por ende representa una salida de dinero efectivo del Tesoro.-

Por ello los saldos “Comprometidos” y no “devengados” a la fecha de cierre se deben desafectar del ejercicio cerrado al 31 de Diciembre, se imputará a los créditos disponibles del nuevo ejercicio presupuestario.-

Los gastos “devengados” es decir aquellos en los que se cuenta con la individualización del acreedor y la determinación, cierta y exacta, de la suma que debe pagarse, cuente o nó a la fecha de cierre con la “liquidación” y que no fueron cancelados (pagados) a la fecha de cierre serán atendidos con los saldos disponibles por el Tesoro (Remanente del Ejercicio cerrado), es decir que no se afectan los “recursos” del ejercicio en que se efectúa el pago, sino que aquellos correspondientes al período en que se ha ejecutado el presupuesto por dicho concepto.-

Por ello, la diferencia entre los gastos “devengados” y no pagados de un ejercicio se constituye en una Deuda Pública, con la características de que se cuentan con los “fondos” necesarios para la atención de la misma, no debiendo afectarse “recursos” ni “créditos” del presupuesto vigente.

A los efectos de una mayor claridad presupuestaria, en el momento de la determinación exacta, se debería incrementar el “Calculo de Recursos” y el “Presupuesto de Gastos”, por la suma correspondiente a “Remanentes de Ejercicios Anteriores” a efectos de la atención de la “Deuda” generada en el citado ejercicio.-

Tal procedimiento, de atender la “deuda” con los saldos disponibles del ejercicio es consecuencia de que la facultad de “comprometer” el presupuesto está acotado por “Cuotas” acordadas en función a los recursos “Recaudados” durante el mismo.-

III – ASPECTOS GENERALES E INTRODUCTORIOS

1-Fundamentos

Del análisis de los antecedentes enunciados en el punto I, se desprenden divergencias en la consideración y tratamiento de los denominados “RESIDUOS PASIVOS” fundados en la composición de conceptos que lo comprenden y en la incidencia – cierta o presunta- en la gestión de la Hacienda Pública

Para la Ley de Administración Financiera de la Nación – Ley N° 24.156- Los Residuos Pasivos surgen como consecuencia de los compromisos “definitivos” contraídos que, al cierre del ejercicio “no fueron mandados a pagar” es decir no llegaron a la situación de pago y se fundamenta en la necesidad de apropiar a cada ejercicio los gastos emergentes del uso de la autorización de gastar del respectivo presupuesto a efectos de que los pagos sean atendidos con recursos correspondientes a éstos y no a ejercicios futuros.-

Es de destacar dos definiciones de importancia en la ley, que son:

El “Compromiso Definitivo” nace del contrato cumplido o la prestación recibida de conformidad, transformandose en una “Obligación exigible” a la fecha de cierre.-

Los gastos “devengados” es decir el “compromiso definitivo” que no fueron “mandados a pagar” a la fecha de cierre, serán atendidos con los saldos disponibles por el Tesoro.-

Los compromisos del ejercicio cuyas sumas fueron “Mandadas a Pagar” y no canceladas a la fecha de cierre, constituyen el concepto denominado “Deuda Exigible” .-

Por ello, tanto los Residuos Pasivos como la Deuda Exigible a la fecha de cierre son atendidos con las “disponibilidades” a esa fecha del Tesoro, sin afectar los recursos de ejercicios futuros, garantizando el principio de separación de ejercicios.-

Distinto es el tratamiento en la constitución de los Residuos Pasivos que da la Ley de Contabilidad de la Provincia de Misiones – Ley N° 2.303, del financiamiento de los mismos en los ejercicios futuros y de la extinción de los mismos por el transcurso del tiempo.-

Los Residuos surgen como consecuencia de los compromisos “definitivos” contraídos que, al cierre del ejercicio **“no fueron pagados”**.-

De hecho el concepto de “constitución” es más amplio, dado que abarca los compromisos que no fueron “mandados a Pagar” y aquellos que si bien fueron “mandados a Pagar” a la fecha del cierre no fueron cancelados financieramente.

Pero es de destacar situaciones “especiales” reflejadas en la Ley, que puedan provocar o “realmente” provocan distorsiones “presupuestarias” y al “Tesoro Central” como son:

*Los “Compromisos Definitivos” no siempre nacen del contrato cumplido o la prestación recibida de conformidad, transformándose en una “Contingencia” a la fecha de cierre, con un grado elevado de probabilidad de ocurrencia o materialización con una cuantificación apropiada de sus efectos.- Ya que la fuente documental del registro de esa etapa se da por la recepción de conformidad del “tercero” de la “orden de Provisión” del Bien o Servicio contratado, por ende no se constituye en una “obligación Exigible” a la fecha de cierre del ejercicio.-

*Los Residuos Pasivos constituidos a la fecha de cierre del ejercicio, no tienen fuente de financiamiento preestablecida, ni presente ni futura, dado que la Ley no establece nada al respecto. Se supone que deberán ser atendidos con las disponibilidades al cierre del mismo, pero nada legisla sobre el evento de que dichos remanentes sean insuficientes para la atención de los mismos.-

“Se llevarán en cuentas de Residuos Pasivos, que será incluida en la Cuenta General del Ejercicio” – “Los pagos que se efectúen posteriormente se imputarán a la cuenta de Residuos Pasivos del ejercicio pertinente”.-

*Se establece lisa y llanamente la desafectación de los registros de los Residuos Pasivos por el transcurso del tiempo-**2 años**- si no fueron cancelados en dicho lapso, transformándola en una “deuda” perimida a los efectos administrativos “internos”

En caso eventual de reclamos posteriores por parte de los acreedores, dentro del término fijado por la Ley común para las prescripciones, debe ser tratado como un nuevo “gasto” en las partidas que a tal efecto se incluya en el próximo ejercicio presupuestario al del reclamo.-

Incidencias en la Contabilidad Presupuestaria y del Tesoro

Por las características adoptadas en el modelo de la Ley de Administración Financiera de la Nación, y en especial por la salvaguarda de que no se pueden “ejecutar” créditos por importes superiores al monto de los recursos recaudados durante el mismo, por ello los Residuos Pasivos emergentes de un ejercicio tienen garantizado el financiamiento con la recaudación de los recursos del mismo ejercicio financiero.-

Distinto es el tratamiento y la incidencia presupuestaria adoptados por el Modelo de la Ley de Contabilidad de la Provincia de Misiones, dado que los Residuos Pasivos constituidos deben ser financiados con la recaudación de recursos de ejercicios futuros.-

En el siguiente cuadro se puede observar la incidencia de la constitución de Residuos Pasivos respecto a los montos “Ejecutados de Créditos” y los montos “Pagados” en el ejercicio respectivo.-

Expresado en Millones de Pesos

<u>Ejercicio</u>	<u>Ejecutado</u>	<u>Pagado</u>	<u>R.Pasivos</u>
1.993	615,31	514,98	110,33
1.994	592,19	510,33	81,86
1.995	591,50	491,96	99,54

Si analizamos la recaudación de los Recursos y Financiamiento de dichos períodos y comparamos con la “ejecución” del Pto. de gastos, podemos determinar el “Resultado” presupuestario en cada ejercicio, en la siguiente tabla:

Expresado en Millones de Pesos

<u>Ejercicio</u>	<u>Recaudado</u>	<u>Gs.Ejecutados</u>	<u>Resultado</u>
1.993	577,72	615,31	(37,59)
1.994	607,92	592,19	15,73
1.995	533,38	591,50	(58,12)

Tal situación se agrava en períodos de “crisis financiera” dado que incrementa el “deficit” financiero o la necesidad de un mayor grado de “endeudamiento” del Tesoro a efectos de atender las necesidades básicas “presupuestarias” y los Residuos Pasivos de períodos anteriores.

Expresado en Millones de Pesos

<u>Ejercicio</u>	<u>Residuos Pasivos Pagados</u>	<u>Residuos Pasivos Perimidos</u>
1.993	54,42	20,38
1.994	66,45	6,36
1.995	60,54	29,18

Si relacionamos los cuadros enumerados precedentemente, podemos determinar el “desfinanciamiento Presupuestario” originados como consecuencia de la constitución de los Residuos Pasivos.

Expresados en Millones de Pesos

<u>Ejercicio</u>	<u>Sup/Deficit</u>	<u>R.Pasivos Pagado</u>	<u>Desfinanciamiento</u>
1.993	(37,59)	54,42	(92,01)
1.994	15,73	66,45	(50,72)
1.995	(58,12)	60,54	(118,66)

Del análisis, los procedimientos y tratamientos de los Residuos Pasivos en la Ley de Contabilidad de la Pcia. De Misiones, será válido y sustentable, únicamente en el caso de que existiere el concepto de **Residuos Activos**, es decir interpretado que “El Cálculo de Recursos del Presupuesto” se constituya en “Montos Mínimos” a recaudar en el ejercicio, lo que supone que los “Recursos no recaudados” en el ejercicio, constituyan “Créditos” a recaudar en ejercicios futuros, no perdiendo la identidad de la fuente temporal, de manera de afectar en el momento de la recaudación, al ejercicio correspondiente, para financiar los RESIDUOS PASIVOS constituidos.-

La realidad es distinta, dado que se debe entender la parte del Presupuesto relativo a los “recursos” como “Estimación” sin que esto constituya limites

“Máximos” o “Mínimos”, que lo diferencian del Presupuesto de Gastos en los que constituyen “Máximos” de autorización para gastar.-

Ello ocurre, por la definición de que un ingreso se registra en el momento en que la suma percibida quede a disposición del tesoro, directamente por parte del pago del deudor de la Tesorería o indirectamente por parte de los agentes recaudadores.-

Así como los “gastos” del presupuesto se registran en etapas previamente definidas, Reserva, Compromiso, Obligación de Pago, con sus características legales propias, los recursos y su recaudación están definidas por las siguientes etapas:

La determinación o fijación

La exacción

Ingreso al Tesoro

La determinación o fijación es el momento en que nace el derecho creditorio del Estado a percibir un ingreso, mediante la individualización del deudor,- sujeto de la tributación-, y la liquidación o verificación del monto.-

La exacción es la cobranza o recaudación por parte del Tesoro de determinadas sumas.-

El ingreso al Tesoro se dá en el momento que las sumas ingresadas queda a disposición del Tesoro.-

En aquellos impuestos “predeterminables” se cumple con la secuencia – **determinación- exacción- ingresos-**, al producirse la “**Liquidación**” del Impuesto (determinación), a la fecha del vencimiento del mismo (exacción) y el día que se paga (ingreso)- caso del Impuesto Inmobiliario-

En dichas situaciones, es factible la constitución de **RESIDUOS PASIVOS** por la diferencia entre “La exacción y el ingreso”. Es decir, que los montos

determinados que deben ingresar en un ejercicio financiero determinado, no pierdan su identificación temporal, cualquiera fuere el ejercicio en que se produce **“El ingreso”**.-

No ocurre lo mismo, respecto a las secuencias, cuando se trate de Impuestos **“No determinables”** por parte del Estado, es decir aquellos que el contribuyente manifiesta su **“obligación”** mediante declaraciones juradas. En dichas situaciones, salvo casos especiales de **“verificación”** no se cumple con la etapa de la determinación y las etapas de **“exacción”** y de **“ingreso”** generalmente se presenta simultáneamente en el momento de declaración y pago de los mismos – Impuestos a los Ingresos brutos).-

Es por ello, que la registración de las tres etapas en los recursos, no puede ser genérico, resultando prudente y razonable registrar únicamente la etapa del **“ingreso”** dado que por las características de la mayoría de los impuestos, principalmente los provinciales, es imposible la determinación previa, transformando al **“Calculo de Recursos”** de un ejercicio como un **“Calculo Estimativo”** no limitativo.-

IV - CONCLUSIONES

1.-Función de la Contabilidad Presupuestaria

El presupuesto General, es el eje en torno del cuál funciona la actividad financiera del Estado, en cuya elaboración se debe cumplir con los principios de “Entidad”, “Unidad”, “Integridad” y “Ejercicio Financiero”, reflejado:

*Una serie de autorizaciones para gastar –créditos- y de estimaciones de recursos para financiarlos, susceptibles de ser registrados contablemente.

*Un Balance preventivo-de recursos, gastos y financiamiento-

*Un sistema racional de clasificaciones que permita determinar:

-El origen y destino de los recursos

-El género y la especie de los gastos

La Contabilidad presupuestaria, en sus registros analíticos y sintéticos, deberán registrar la ejecución de los recursos calculados y de los créditos autorizados en el Presupuesto General del ejercicio financiero de la Hacienda Pública.-

Por ello, la Contabilidad Presupuestaria debe dar cumplimiento a los “Principios” referidos a:

ENTIDAD: La información debe pertenecer a antes claramente definidos y diferenciados que se han creado para cumplir determinadas funciones.-

UNIDAD: La información deberá reflejar la “totalidad” de los recursos estimados y gastos autorizados.-

INTEGRIDAD: Los recursos y gastos figurarán por sus montos íntegros, no debiendo compensarse entre sí.-

EJERCICIO FINANCIERO: Lapso determinado de tiempo para la ejecución del Presupuesto, generalmente, del 1º de Enero al 31 de Diciembre de cada año.-

Debiendo contener:

Respecto de los Recursos:

- Los Montos calculados
- Los Montos recaudados
- Los desvíos entre los calculado y lo recaudado

Respecto de los Gastos:

- Las autorizaciones para gastar u modificaciones
- El “uso” de las autorizaciones
- Las sumas “mandadas a pagar”

Respecto al Resultado del ejercicio:

- Diferencia entre los montos recaudados y el uso de las autorizaciones de gasto

Es de destacar la “preeminencia del carácter financiero del Presupuesto”, por ello, el “Resultado del Ejercicio” debe mostrar, **si con los recursos previstos se estuvo en condiciones de obtener los medios necesarios para alcanzar los fines y cumplir las funciones previstas en el Presupuesto de Gasto**”, por lo tanto, los gastos autorizados para un ejercicio, no pueden trasladarse a otro (aunque el servicio o el bien correspondiente se reciba después del cierre) por lo que se debe demostrar, **“con qué recursos se deben atender la decisión de gastar”**

Siendo los objetivos principales:

1.- Brindar Información para:

- La Dirección y toma de decisiones administrativo-financieras referidas a recursos y gastos

- Seguimiento, evaluación y control de la gestión administrativa.-
- Control del cumplimiento del “Plan de Gobierno” y los programas y actividades que lo integran y detección oportuna de los “desvíos”.-

2.- Evitar excesos en el uso del a “autorización para gastar”

3.- Determinar los “Resultados del Ejercicio”

2 – Función de la Contabilidad del Tesoro

La Contabilidad del Tesoro se relaciona con el movimiento de fondos, títulos y valores operado durante el ejercicio, reflejado:

*Los Ingresos y Egresos en dinero en efectivo, determinando su origen, aplicación, el saldo diario de las existencias y el Ente que los lleva a cabo.-

*La “Deuda Exigible” o sea, la diferencia entre las sumas “mandadas a pagar” y las efectivamente pagadas, por integración con la Contabilidad Presupuestaria.-

*Los Ingresos y Egresos derivados del Uso del Crédito (Títulos, Valores, Bonos del Tesoro, Certificados de Cancelación de Deudas y otras formas de crédito) y la atención de sus servicios.-

*Las operaciones relacionadas con los saldos Activos y Pasivos de los años anteriores.-

Siendo los objetivos principales:

1.-Brindar información para:

*Permitir la toma de decisiones administrativo-financieras, referidas a los ingresos y salidas y las operaciones relativas al crédito a corto plazo.-

*Programar los ingresos y egresos del Tesoro y regular los gastos en concordancia con las disponibilidades.-

*Elaboración de cuadros de determinación del Superavit o Déficit de Caja del ejercicio.-

2.- Garantizar el seguimiento, evaluación y control de la gestión administrativa del Tesoro.-

3.- Registrar los movimientos a efectos de permitir la identificación de las cuentadantes y función específica a que están destinados.-

4.- Conclusión conceptual

Del análisis de los contenidos y objetivos de las Contabilidades Presupuestarias y del Tesoro respectivamente se llega a la conclusión de que:

Los conceptos e importes “comprometidos Definitivamente”, que se cuente con la liquidación que genere la obligación de pagar una suma determinada de dinero, que hayan sido o nó “mandados a pagar” y que no fueron atendidos oportunamente por el Tesoro, constituyen una “Deuda Flotante” a ser atendidos en el ejercicio siguiente, debiendo ser mantenidos como tales hasta su extinción y dentro del término fijado por la Ley común para la prescripción.-

Por ello los “**compromisos**” que a la fecha de cierre no fueron perfeccionados “**bilateralmente**” y por ende no es factible la realización de la “**liquidación**” que permita la identificación del concepto y monto, constituyen “**contingencias**” con un elevado grado de probabilidad de ocurrencia o materialización, de cuantificación probable, que por dicha circunstancia deberán ser “**desafectados**” de los registros de dicho ejercicio y “**apropiados**” al ejercicio siguiente.-

Como consecuencia de la aplicación de los principios de “**Unidad**” e “**Integridad**”, los gastos autorizados para un ejercicio no pueden trasladarse a otro por lo que debe mostrarse presupuestariamente con que recursos se atenderán las erogaciones.

Ello implica que la atención de la **“Deuda Flotante”** deberá contar con los créditos presupuestarios correspondientes en el ejercicio de su cancelación, créditos que podrán ser financiados con el **“Superavit” de ejercicios anteriores, financiaciones transitorias y/o “Déficit del Presupuesto”.-**

V – PROPUESTA

La LEY DE ADMINISTRACION FINANCIERA DE LA NACION- N° 24.156-, prevé la financiación de la “Deuda Flotante” con las disponibilidades en caja y bancos a la fecha de cierre del ejercicio es por ello, que esta determinado que los “Gastos” de un determinado ejercicio, no afectado financieramente a ejercicio futuros, lo que permite:

- *Asegurar que el gasto derivado del “mandado de hacer” del Presupuesto se atiende con los recursos estimados para ese fin.**
- *Garantizar la aplicación del principio de separación de ejercicios**
- *Prever la oportuna disponibilidad de fondos para el pago**
- *Asegurar la responsabilidad política emergente de la Ejecución del Presupuesto.**

Las LEYES DE CONTABILIDAD de las Provincias –que a la fecha no efectuaron la adecuación de seguimiento, en términos generales, de los lineamientos de la Ley Nacional N° 24.156- y en particular la Ley N° 2.303 de la Provincia de Misiones, que definen el concepto de “Residuos Pasivos” como diferencia entre los “Compromisos del Presupuesto” y el “Pago” de los mismos, **NO PERMITEN:**

- *Asegurar que el gasto derivado del “mandado de hacer” del Presupuesto se atiende con los recursos estimados para ese fin.**
- *Garantizar la aplicación del principio de separación de ejercicios.**
- *Prever la oportuna disponibilidad de fondos para el pago.**
- *Asegurar la responsabilidad política emergente de la Ejecución del Presupuesto.**

Por ello, de optar las mismas, por no ajustarse a los lineamientos de la Ley Nacional , “deberían” proponer modificaciones parciales, a efectos de suprimir

el concepto de “Residuos Pasivos” y de la habilitación de una “Cuenta” para la administración de los mismos, cuando no cuenten con la “financiación” correspondiente.-

PROPUESTA PARA LA PROVINCIA DE MISIONES

MODIFICACION DE LA LEY DE CONTABILIDAD VIGENTE

Modificación de “APROPIACION DEL GASTO”

“Los gastos e inversiones de cada ejercicio se apropiarán en “razón de sus compromisos”.-

“A los efectos de la imputación contable de esas erogaciones, los créditos del Presupuesto General quedarán “ejecutados” por dichos conceptos, cuando queda afectado definitivamente al “devengarse un gasto, ajustados a las normas legales de procedimientos y cuya liquidación genere la obligación de pagar una determinada suma de dinero.-

Eliminación de los conceptos de RESIDUOS PASIVOS

Incorporación de:

“Los gastos e inversiones afectados definitivamente durante el “ejercicio y debidamente registrados, que al 31 de Diciembre de cada año no se hubieren abonados, constituirán “Deuda Flotante” del ejercicio siguiente”.-

“Los pago que se efectúen posteriormente, se imputarán presupuestariamente en el ejercicio pertinente”.-

“A los efectos de su control, los créditos presupuestarios correspondientes se generarán en la jurisdicciones respectivas, individualizandose por ejercicio financiero de origen”.-

“Dicha “Deuda Flotante” se mantendrá dentro del término fijado por la Ley común para la prescripción”.-

Modificación del actual Artículo 72º:

Incorporación como segundo párrafo:

“En el proyecto de Presupuesto de Gastos del Ejercicio Financiero se incorporarán los créditos necesarios para la atención de la “Deuda Flotante” proveniente de ejercicios financieros de años anteriores, facultándose al Poder Ejecutivo a la incorporación posterior a los créditos necesarios para la atención de la “Deuda Flotante” del ejercicio financiero inmediato anterior, que será atendido con el Superavit de Ejercicios Anteriores, financiaciones transitorias y/o déficit del Presupuesto”

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

CONTABILIDAD ANALITICA: Carlos Mallo – Instituto de Planificación Contable –
Madrid España

COMPENDIO DE RESOLUCIONES TECNICAS: CECYT – Federación Argentina de
Consejo Profesionales de Ciencias Económicas

**NORMAS CONTABLES PROFESIONALES DE APLICACIÓN A LA
CONTABILIDAD DE LA HACIENDA PUBLICA** – Comisión Especial Area Sector
Público-Federación Argentina de Consejo Profesionales de Ciencias Económicas

**LEY N° 24.156 – DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y DE LOS SERVICIOS
DE CONTROL DEL SECTOR PUBLICO NACIONAL**

LEY N° 2.303 – DE CONTABILIDAD DE LA PROVINCIA DE MISIONES