

MEMORIAS

TERCER CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES

SANTA FE - 1980

M E M O R I A S

**TERCER CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES**

SANTA FE - 1980

COMISION ORGANIZADORA

Ministro de Hacienda y Economía
Don Rolando Rafael Fazio

Subsecretario de Hacienda
C.P.N. Raúl Rafael Galluccio

Contador General de la Provincia
C.P.N. Silvio Néstor Zuchiatti

Subcontador General de la Provincia
C.P.N. Daniel Juan Leorza

Secretaria Técnica
Sra. Lucy Acebal de Prósperi

Contador Mayor
C.P.N. Américo José Demaría

REGLAMENTO DEL III CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES

- SANTA FE 1980 -

Entidad Organizadora, Sede y Fecha

Artículo 1° - El III Congreso Nacional de Contadurías Generales es organizado por la Contaduría General de la Provincia de Santa Fe, en la ciudad capital de la misma, entre los días 28 de octubre al 1° de noviembre de 1980.

Finalidad

Artículo 2° - El III Congreso Nacional de Contadurías Generales tendrá como finalidad, mediante la labor coordinada de las Contadurías Generales, la investigación y análisis de las tareas que le son inherentes, con el objeto de uniformar criterios adoptados, tendiendo con ello a la jerarquización técnica de la misma.

Comisión Organizadora

Artículo 3° - Todas las tareas relativas a la planificación, organización y ejecución estarán a cargo de la Comisión Organizadora del III Congreso Nacional de Contadurías Generales constituida al efecto, la que fija su domicilio en la Contaduría General de la Provincia de Santa Fe -Centro Cívico Gubernamental- 7° Piso - Santa Fe (Código Postal 3.000). Para el mejor desarrollo de sus funciones la Comisión mencionada requerirá la colaboración directa de las Contadurías Generales a través de la Mesa Coordinadora de Contadurías Generales.

Participantes

Artículo 4° - Podrán participar del Congreso:

- a) Los delegados de las Contadurías Generales, debidamente acreditados, quienes tendrán derecho a voz, y a los efectos de las decisiones que se adopten emitirán un voto por entidad representada.
- b) Los expositores e invitados especiales quienes por su reconocida trayectoria en la docencia, investigación y actuación administrativa y profesional, puedan contribuir a enriquecer con su aporte las jornadas del Congreso.

Inscripciones

Artículo 5° - Las inscripciones al Congreso, de los participantes señalados en el artículo 4° se recibirán hasta el 30 de setiembre de 1980 en la sede establecida precedentemente.

Metodología del Congreso

Artículo 6° - El III Congreso Nacional de Contadurías Generales se desarrollará de acuerdo a la siguiente estructura:

- a) Plenario Inaugural.
- b) Comisiones de Trabajo.
- c) Exposiciones.
- d) Plenario de Clausura.

El lugar y horario de las reuniones será fijado por la Comisión Organizadora y se celebrarán cualquiera sea el número de participantes que concurra.

Artículo 7° - El Plenario Inaugural tendrá como objeto proceder a la apertura del Congreso, la elección de la Mesa Directiva del III Congreso Nacional de Contadurías Generales y la constitución de las Comisiones de Trabajo.

La Mesa Directiva estará conformada por un Presidente, un Vicepresidente y un Secretario General, quienes serán elegidos entre los participantes encuadrados en el artículo 4° inciso a).

El Plenario de Clausura resolverá las proposiciones presentadas por las Comisiones de Trabajo, la elección de la sede y fecha del próximo Congreso Nacional y cualquier otro tema incluido en el orden del día.

Las decisiones de los plenarios se adoptarán por simple mayoría de votos. En caso de empate el Presidente de la Mesa Directiva tendrá doble voto.

Artículo 8° - Las Comisiones de Trabajo discutirán las colaboraciones presentadas por las Contadurías presentes.

El número y temario a desarrollar por las mismas quedará a criterio de la Mesa Coordinadora de Contadurías Generales; el que será comunicado a las Contadurías Generales antes del 15 de junio de 1980. Los participantes al Congreso deberán conjuntamente con su inscripción al mismo, determinar el orden de prioridad con que desean ser incluidos en las distintas Comisiones que se formen.

Artículo 9° - La Comisión Organizadora nombrará en cada Comisión de Trabajo un Coordinador, quien invitará a los integrantes de ésta a que designen un Presidente y un Secretario; lo que debe recaer preferentemente en representantes de Contadurías que no aporten colaboraciones a esa Comisión.

El Presidente dirigirá los debates, resolverá todas las cuestiones de procedimiento que se presenten en el curso de las deliberaciones y expondrá en el plenario de clausura las conclusiones a que se arribe en su Comisión.

El Secretario secundará al Presidente en su accionar y resumirá en actas las opiniones vertidas y las conclusiones finales.

Ambos, conjuntamente con otros tres representantes preferentemente de Contadurías que no aporten trabajos a la Comisión, elaborarán las conclusiones finales que someterán al resto de los integrantes de la Comisión de Trabajo.

Todas las decisiones se adoptarán por simple mayoría de votos, y en caso de empate el Presidente tendrá doble voto.

Colaboraciones al Congreso

Artículo 10° - Los participantes al Congreso podrán presentar trabajos escritos para que sean debatidos en el mismo; los que a sus efectos revestirán el carácter de opinión u opiniones personales de los autores del mismo; y no juicio del Congreso.

Artículo 11° - Los trabajos para ser tratados en el Congreso deberán reunir estos requisitos:
a) Versarán sobre temas determinados por la Mesa Coordinadora de Contadurías Generales.
b) Deberán ser inéditos o reelaborados especialmente para el Congreso.

c) Deberán presentarse antes del 22 de setiembre de 1980 en la sede de la Comisión Organizadora.

Artículo 12° - En cuanto a su forma los trabajos deberán reunir los siguientes requisitos:

- a) Estarán escritos a máquina, a dos espacios, de un solo lado de la hoja, en papel blanco tamaño carta.
- b) Deberán presentarse en original y treinta copias.
- c) Estarán cubiertos por una carátula en la que se indique:
 - Nombre del Congreso
 - Título del Trabajo
 - Datos del Autor o Autores
- d) Mencionarán la bibliografía consultada, así como también el Autor, Título de la Obra y Editor de las citas incluidas.
- e) No tendrán límite en cuanto a su extensión.

Artículo 13° - Solamente el Plenario de Clausura, y en virtud de los juicios emanados de las respectivas Comisiones de Trabajo, decidirá la publicación de aquellos que constituyan un verdadero aporte técnico en las materias incluidas en el temario; lo cual se realizará de la manera más conveniente y oportuna.

Certificado de Asistencia

Artículo 14° - La Comisión Organizadora entregará un Certificado de Asistencia a los participantes del Congreso.

Mesa Consultiva

Artículo 15° - La Mesa Consultiva tendrá como finalidad tratar los siguientes trabajos:

- a) Los que no respondan al temario del Congreso.
- b) Los que deriven las Comisiones de Trabajo por causa de no haberse recepcionado en término de acuerdo a lo establecido en el Artículo 11° inciso c) .
- c) Los que por su naturaleza merezcan estudio especial, según lo resuelto en el Plenario de Clausura, teniendo en consideración las recomendaciones efectuadas por las Comisiones de Trabajo.

Artículo 16° - La Mesa Consultiva elevará sus conclusiones a la Mesa Coordinadora de Contadurías Generales dentro del plazo que ésta fije .

Disposiciones Generales

Artículo 17° - Las situaciones no previstas en el presente Reglamento o la interpretación que pudieran dar lugar las mismas, serán resueltas por la Comisión Organizadora del III Congreso Nacional de Contadurías Generales.

DECRETO PROVINCIAL N° 1365 - 12 de Mayo de 1980

Visto el Expediente N° 186247 del registro del MINISTERIO DE HACIENDA Y ECONOMIA por el cual la Contaduría General de la Provincia solicita auspicio oficial para la realización del "III Congreso de Contadurías Generales", cuyo desarrollo ha sido previsto para los días 21 al 25 de octubre próximo; y

CONSIDERANDO:

Que en la reunión de Contadurías Generales celebrada en la ciudad de Posadas el día 5 de diciembre pasado se aceptó la propuesta formulada por la Provincia de Santa Fe para establecer en ésta la sede del III Congreso Nacional;

Que los anteriores Congresos fueron demostrando de acuerdo al incremento del número de participantes y la cantidad y calidad de trabajos presentados, el éxito de tales eventos;

Que los temas a desarrollar, como así también las disertaciones programadas, tienden al esclarecimiento de ideas y procedimientos comunes a las mencionadas instituciones, cuyo fin ulterior es servir de apoyo técnico a las acciones del gobierno encauzadas por el Poder Ejecutivo;

Que en consecuencia y de acuerdo a lo expuesto el Poder Ejecutivo considera procedente acordar auspicio oficial al mencionado Congreso;

Por ello;

EL GOBERNADOR DE LA PROVINCIA

D E C R E T A :

ARTICULO 1° - Declárase de interés provincial al "III CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES", que organizado por el Ministerio de Hacienda y Economía a través de la Contaduría General de la Provincia se celebrará en esta ciudad entre los días 21 al 25 de octubre próximo.

ARTICULO 2° - A tal efecto créase la Comisión Organizadora del III Congreso de Contadurías Generales, la que estará integrada por el Señor Ministro de Hacienda y Economía Don Rolando Rafael Fazio, el Señor Subsecretario de Hacienda C.P.N. Raúl Rafael Galluccio, el Contador General de la Provincia C.P.N. Silvio Néstor Zuchiatti, el Sub-Contador de la Provincia C.P.N. Daniel Leorza, la Secretaria Técnica Señora Lucy Acebal de Prósperi y el Contador Mayor C.P.N. Américo José Demaría.

ARTICULO 3° - Autorízase a la citada Repartición a solicitar la colaboración que fuese necesaria de los distintos Organismos de la Administración Pública para el mejor cumplimiento de la misión encomendada.

ARTICULO 4° - El presente decreto será refrendado por los Señores Ministros de Hacienda y Economía y de Gobierno.

ARTICULO 5° - Regístrese, comuníquese, publíquese y archívese.

FIRMADO:

VICEALMIRANTE (R) D. JORGE ANIBAL DESIMONI
Gobernador de la Provincia de Santa Fe.

ROLANDO RAFAEL FAZIO
Ministro de Hacienda y Economía.

CAPITAN DE NAVIO (R) D. EDUARDO MAXIMO SCIURANO
Ministro de Gobierno.

NOTA: En virtud de ser el día 22 de octubre de 1980 la fecha de realización del "Censo Nacional de Población y Vivienda - 1980", se decidió prorrogar en una semana la convocatoria del "III Congreso Nacional de Contadurías Generales". En consecuencia, el mismo se llevó a cabo en la ciudad de Santa Fe, desde el 28 de octubre al 1° de noviembre de 1980.

DECRETO MUNICIPAL N° 2610 - 27 de Octubre de 1980

VISTO:

Que entre los días 28 de octubre al 1° de noviembre próximo se realizará en nuestra ciudad el III CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES, organizado por el Ministerio de Hacienda y Economía a través de la Contaduría General de la Provincia; y,

CONSIDERANDO:

Que el mencionado evento congregará la presencia de un importante número de representantes del País, dado el alcance de los temas a desarrollar, resultando en consecuencia oportuno que este Departamento Ejecutivo proceda a declarar de Interés Municipal el mismo, y que se confiera la bienvenida a los participantes;

Por ello;

EL INTENDENTE MUNICIPAL

DECRETA:

- Art. 1° - Declárase de Interés Municipal el III CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES, a llevarse a cabo en nuestra ciudad entre los días 28 de octubre al 1° de noviembre del año en curso.
- Art. 2° - Otórgase en nombre de esta Municipalidad la bienvenida a los señores representantes al citado Congreso.
- Art. 3° - Comuníquese, publíquese, dése al D.M.M. y R.M.-

FIRMADO:

CNL. MIGUEL ALFREDO COQUET
Intendente Municipal de Santa Fe

SR. ANTONIO DOMINGO RAFFA TESSI
Secretario de Gobierno.

NOMINA DE ASISTENTES AL

III CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES

PANELISTAS:

Jaime Rodolfo Collazo
Manuel Joaquín de Juano
Oscar Mario Jorge
Jorge R. Nardelli
Cayetano Licciardo
Alberto G. Fernández

DELEGADOS:

NACION

Jorge Benzrihen
Alberto F. Lecay
José Carlos Moure

BUENOS AIRES

Horacio Inocencio Chicote
Guillermo Larrivey
Jorge Luis Visiglia

CATAMARCA

Carlos A. Galván
Luis R. Montenegro

CORDOBA

Angel Alberto Amichi
Italo J. Borgogno
David Costa
Francisco Fernández
Hugo Néstor Gerlero
Clemente A. Namur
Juan Carlos Vallejo

CORRIENTES

Carlos Alfredo Frid
Remigio Mezzi
Sara Ana Zibelmam

CHACO

Ricardo Emilio Carballa

CHUBUT

Hugo Ariel Paverini
Julio Alberto Zazetti

ENTRE RIOS

Oscar Andrés Hoet
Gualberto J. Ocampo
Norberto R. Puy
Pedro D. Volpe

FORMOSA

Bibiana Babbini
Ermina Mabrín
Carlos Oscar Estrella

JUJUY

Ana G. Xynos de Salvatierra
Luis Salvador Fortuni

LA RIOJA

Raúl Alberto Arias
Nelda Susana Juárez

LA PAMPA

Beatriz C. Poma de Araníz
Ana María Lema de Bilbao

MENDOZA

Esther Araujo
Roberto Bolorinos
Juan Cabrera Rueda
Eustaquio Canton
Carlos H. Palomino

MISIONES

Ramón Ulises Cima
Edmundo Noziglia

RIO NEGRO

José Antonio Ale
Jorge Alberto Nardacchione
Mariano Spaciuk Kuz

SANTIAGO DEL ESTERO

René Jorge Herrera

SALTA

Adela Patricia Amado
Arturo Arteaga Pinto
Lea Cortés de Tréjo
Luis Costa Lamberto

SAN JUAN

Héctor F. Olarte
Raúl Miguel Olazábal
Mario A. Sarmiento

SAN LUIS

Jorge Raúl Cuello
Luis Daniel Gutierrez
Elena Pérez Iraola

SANTA CRUZ

Horacio Ricardo Rovitti

SANTA FE

Raúl Alcántara
Amadeo Biagioni
Américo Demaría
María Rosa de Gavilán
María Cristina Gonnet
Orfelía Norma I. de Guardati
Daniel J. Leorza

Dolli de Kleisinger
Juan José Maspons
Rubén H. Michlig
Lucy A. de Prósperi
Vilma D. de Zanier
Silvio Néstor Zuchiatti

INVITADOS ESPECIALES

UNIVERSIDAD NACIONAL DE BUENOS AIRES

Alfredo Le Pera

SUBSECRETARIO DE HACIENDA Y FINANZAS
- PROVINCIA DE FORMOSA -

Oscar Rodriguez

TRIBUNAL DE CUENTAS DE MISIONES

Ricardo Baltazar Meaca
Luis A. Copello

UNIVERSIDAD NACIONAL DE SALTA

Gustavo E. Wierna

DIRECCION GENERAL DEL MINISTERIO
DE GOBIERNO Y EDUCACION
- PROVINCIA DE SAN LUIS -

Carlos A. Sombra

TRIBUNAL DE CUENTAS DE SANTA FE

Clemente L. Giordano
Hugo Galiano
Enrique Monteverde
Heriberto Ranzini
Bernardo Salzman
Oscar F. Luna
Nilda de Bettello
Raúl E. Zandomeni
José Luis Bettello
Alfredo V. Bergagna
Hugo D. Quaino
Edmundo A. Pinés
Julio A. Espósito
César N. Maragno
Alejandro Frabotta

DIRECCION PROVINCIAL DE
OBRAS SANITARIAS DE SANTA FE

Elsa A. Marchante

MUNICIPALIDAD DE SANTA FE

Sara Beatriz Peña
Enrique Gambogi
María Dominga Donatucci de Aranda

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL DEL LITORAL

Roberto C. Ippólito
Oscar Alberto Costa

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD CATOLICA DE SANTA FE

Guillermo A. Puebla
Livio Pautasso
Natalio Talarico

COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS
ECONOMICAS - SANTA FE -

Gerardo Eichmann

ENTE INTERPROVINCIAL TUNEL
SUB-FLUVIAL "HERNANDARIAS"

Ester del Carmen Asensio
Jacinta E. Ricardini

DIRECCION PROVINCIAL DE VIVIENDA
Y URBANISMO DE SANTA FE

Analia Jaime de Cardoni
José Jorge Rivera
Stella M. Francesconi de Vázquez
Glady M. Aguirre

DIRECCION PROVINCIAL DE VIALIDAD
DE SANTA FE

Carlos A. Beltrame
Jorge A. Ferrari
Jorge E. Consentino

DIRECCION PROVINCIAL DE LA ENERGIA
DE SANTA FE

Jorge E. Bullo
Eduardo Sadonio

CAJA DE JUBILACIONES DE LA
PROVINCIA DE SANTA FE

Nilo Germán Ruffener
José María Velázquez

CAJA DE ASISTENCIA SOCIAL
DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

Jorge A. Bossio

INSTITUTO AUTARQUICO PROVINCIAL
DE OBRA SOCIAL DE SANTA FE

María Elizabeth De Nardo
Myrta de Cantoia
Gladys Novoa de Chiesa

DIRECCION SECTORIAL DE PLANIFICACION
Y CONTROL DE GESTION DEL MINISTERIO
DE HACIENDA Y ECONOMIA DE LA
PROVINCIA DE SANTA FE

Adriana Marzioni

DIRECCION DE ADMINISTRACION DEL
MINISTERIO DE BIENESTAR SOCIAL
DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

Héctor E. Pacheco
José H. García
Raúl E. Riboldi

DIRECCION DE ADMINISTRACION DE LA
GOBERNACION DE LA PROVINCIA DE
SANTA FE

Jorge N. Adrover
Daniel A. Guardati
Miguel A. Huerta

DIRECCION DE ADMINISTRACION DEL
MINISTERIO DE HACIENDA Y ECONOMIA
DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

Cecilia Bertrán
Enrique Pancera
Silvia B. Ganin de Bonaglia

DIRECCION DE ADMINISTRACION DEL
MINISTERIO DE OBRAS PUBLICAS
DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

Carlos A. Tacca
Mario Ramón Senn
Silvia B. Croppi de Chingolani

DIRECCION DE ADMINISTRACION DEL
PODER JUDICIAL DE LA PROVINCIA DE
SANTA FE

Alfredo C. Passero

DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE
FISCALIA DE ESTADO DE LA
PROVINCIA DE SANTA FE

Roberto Ramirez

DIRECCION DE ADMINISTRACION DEL
MINISTERIO DE AGRICULTURA Y GANADERIA
DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

Marta B. Cutchet
Raúl José Cavallero
Horacio M. Sánchez Pagura

DIRECCION DE ADMINISTRACION DEL
MINISTERIO DE GOBIERNO DE LA
PROVINCIA DE SANTA FE

Rubén Darío Martín
Nayade S. Donatucci
Nilda L. Barco de Villafañe

DIRECCION DE ADMINISTRACION DEL
MINISTERIO DE EDUCACION Y CULTURA
DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

Gesualdo J. Nardi
Emilce L. Píccolo
Neria R. Machado de Alvarez

DIRECCION GENERAL DE FINANZAS
DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

Carlos A. Ronchi
Osvaldo D. Cepeda

TESORERIA GENERAL DE LA
PROVINCIA DE SANTA FE

Mario A. Daneri

CONTADURIA GENERAL DE LA
PROVINCIA DE SANTA FE

Hernán Orué
Carlos Bonneau
Gladys G. de Beltrame
Silvia R. de González
Efrén José Vera

III CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES

SANTA FE - 1980

PROGRAMA DE ACTIVIDADES

MARTES 28 DE OCTUBRE

Plenario de Apertura

- 9.00 hs. Entrega de credenciales y material de trabajo.
- 10.00 hs. Himno Nacional.
- 10.10 hs. Palabras de bienvenida.
- 10.20 hs. Palabras de apertura a cargo del Contador General de la Provincia de Mendoza C.P.N. Carlos A. Palomino.
- 10.30 hs. Actuación del Coro Polifónico de la Provincia.
- 11.15 hs. Elección de la Mesa Directiva del III Congreso Nacional de Contadurías Generales.

Almuerzo de Recepción

- 12.30 hs. Centro Operativo Experimental "Angel Gallardo" del Ministerio de Agricultura y Ganadería de la Provincia.

Exposiciones

- 17.30 hs. "Utilización del computador para tareas de Auditoría" por el C.P.N. Jorge Reinaldo Nardelli.
- 19.00 hs. "Capacidad normativa de las Contadurías Generales" por el C.P.N. Jaime Collazo.

MIÉRCOLES 29 DE OCTUBRE

Sesión de Comisiones

- 8.00 hs. Primera Sesión.
- 17.00 hs. Segunda Sesión.

JUEVES 30 DE OCTUBRE

Sesión de Comisiones

- 8.00 hs. Redacción de conclusiones.

Reunión de Contadores Generales

- 10.30 hs. Mesa Redonda.

Tarde libre.

VIERNES 31 DE OCTUBRE

Exposiciones

- 10.00 hs. "Importancia de la regulación jurídica sobre la Contabilidad Pública" por el Dr. Manuel de Juano.
- 16.30 hs. "Nueva estructura presupuestaria implantada por la Nación a partir del Ejercicio 1980" por el Dr. Cayetano Licciardo, el C.P.N. Alberto Fernández y el C.P.N. Oscar Mario Jorge.

SABADO 1° DE NOVIEMBRE

Plenario de Clausura

- 8.30 hs. Tratamiento de las conclusiones de las Comisiones de Trabajo.
- 11.30 hs. Designación próxima sede. Entrega de certificados a los asistentes.
- 12.00 hs. Palabras de un Congresal.
- 12.10 hs. Palabras de clausura a cargo del Contador General de la Provincia de Santa Fe C.P.N. Silvio Néstor Zuchia tti.

Cena de Clausura

- 22.00 hs. Salón "Novel".

PROGRAMA PARA ACOMPAÑANTES

MARTES 28 DE OCTUBRE

- 12.30 hs. Almuerzo de recepción en el Centro Operativo Experimental "Angel Gallardo" del Ministerio de Agricultura y Ganadería de la Provincia de Santa Fe.
- 17.30 hs. Visita a ciudad Circuito Zona Norte. Basílica Nuestra Sra. de Guadalupe. Complejo turístico Piedras Blancas.

MIÉRCOLES 29 DE OCTUBRE

- 9.30 hs. Excursión a la localidad de San Carlos: Fábrica de cristales finos; talleres de tallado. Almuerzo Club Central San Carlos. Fábrica de caramelos Lerithier. Fábrica moderna de productos lácteos "La Angelita"

JUEVES 30 DE OCTUBRE

- Mañana Libre.
- 13.00 hs. Almuerzo "Quincho del Chiquito".
- 16.00 hs. Túnel Sub-Fluvial "Hernandarias".
- 17.00 hs. Visita Ciudad de Paraná.

VIERNES 31 DE OCTUBRE

- 9.00 hs. Visita ciudad Circuito Zona Sur. Convento y Museo San Francisco. Museo Rosa Galisteo de Rodríguez. Catedral Metropolitana. Casa de Gobierno. Antigua alfajorería "Merengo".
- Tarde Libre.

SABADO 1° DE NOVIEMBRE

- 22.00 hs. Cena de clausura. Salón "Novel".

ACTO INAUGURAL

En la ciudad de Santa Fe, a los veintiocho días del mes de Octubre de 1980 y siendo las 10 horas, da comienzo el acto inaugural del III Congreso Nacional de Contadurías Generales, en la sala del Centro Cultural Provincial con la asistencia del Excelentísimo Señor Gobernador de la Provincia de Santa Fe, Vicealmirante (R) Jorge Aníbal DESIMONI; el Señor Ministro de Hacienda y Economía, Don Rolando Rafael FAZIO; el Señor Ministro de Educación y Cultura, Capitán de Navío (R) Eduardo Alberto CARRERAS; el Señor Ministro de Bienestar Social, Comodoro (R) Francisco Roberto PITARO; el Señor Ministro de Obras y Servicios Públicos, Ingeniero Alberto Juan RENARD; el Señor Ministro de Agricultura y Ganadería, Ingeniero Agrónomo Ernesto Emilio GIRARDI; el Jefe de la Guarnición Militar Santa Fe, Coronel Pedro Elías SERE; el Intendente Municipal de la ciudad de Santa Fe, Coronel (R) Miguel Alfredo COQUET; el Secretario General de la Gobernación, Coronel (R) Carlos S. FEROGGIO; el Secretario General del Consejo Provincial de Desarrollo e Interino de la Secretaría General de Acción Comunal, Contador Público Nacional Carlos A. PAGANINI; el Señor Fiscal de Estado, Doctor Héctor GAGGIAMO; el Señor Rector de la Universidad Nacional del Litoral, Doctor Jorge DOUGLAS MALDONADO; el Señor Decano de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral, Contador Público Nacional Realdo CHIANALINO, el Señor Decano de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Católica de Santa Fe, Contador Natalio TALARICO; el Señor Presidente del Tribunal de Cuentas, Doctor Clemente Livio GIORDANO; el Señor Subsecretario de Hacienda de la Provincia, Contador Público Nacional Raúl GALLUCCIO, el Señor Subsecretario de Economía de la Provincia, Licenciado Eduardo Oscar VILAR; el Señor Subsecretario de Industrias de la Provincia Reinaldo LANTERI DIEZ, subsecretarios municipales, invitados especiales y delegados de las Contadurías Generales del país.

La ceremonia dio comienzo con la entonación por parte de los presentes del Himno Nacional Argentino.

A continuación hizo uso de la palabra el Presidente de la Mesa Coordinadora de Contadurías Generales y Contador General de la Provincia de Mendoza, Señor Carlos H. PALOMINO.

Para declarar inauguradas las sesiones del III Congreso Nacional de Contadurías Generales habló a continuación el Señor Gobernador de la Provincia de Santa Fe, Vicealmirante (R) Jorge Aníbal DESIMONI.

Se dio lectura luego al Decreto Provincial N° 1365, y al Decreto Municipal N° 2610 en los cuales se declara de interés provincial y municipal respectivamente al evento.

Actuó a continuación el Coro Polifónico de la Provincia de Santa Fe, bajo la dirección del maestro Francisco MARAGNO.

Luego de un breve cuarto intermedio, se inician las deliberaciones. Hace uso de la palabra el presidente de la Mesa Coordinadora de Contadurías Generales Contador Carlos H. PALOMINO, quien procede a dar lectura al artículo 7° del Reglamento del Congreso. A continuación propone que la Mesa Directiva del III Congreso Nacional de Contadurías Generales esté compuesta por: Presidente, Contador General de la Provincia de Santa Fe: Silvio Néstor ZUCHIATTI; Vice-Presidente, Contador General de la Provincia de Misiones: Edmundo NOZIGLIA y Secretario General, Contador General de la Provincia de Río Negro: Jorge NARDACCHIONE.

Se aprueba por unanimidad, con un voto de aplausos la propuesta de la Mesa Coordinadora. Se invita a los Señores designados a tomar participación activa de la Mesa Directiva.

Ubicadas las autoridades de la Mesa Directiva del III Congreso Nacional de Contadurías Generales y según la metodología del mismo, el Contador ZUCHIATTI invita a los presentes a un cuarto intermedio hasta las 17,30 horas en que comenzarán las exposiciones.

Discurso pronunciado por el Señor Gobernador
de la Provincia de Santa Fe:
VICEALMIRANTE (R) D. JORGE ANIBAL DESIMONI

Señoras, Señores:

Las Contadurías Generales del país se han reunido hoy en nuestra Provincia y ello constituye un gran halago para sus gobernantes.

Congregar en nuestra capital a sus dignos representantes constituye un signo positivo de una aspiración a la que siempre hemos tenido; cual es lograr el mejoramiento de la Administración Pública en general.

Una Provincia como la de Santa Fe que asume en estos momentos el importante rol de desarrollar plenamente su economía a través de vastos programas no puede postergar la ineludible obligación de lograr una Administración eficiente y moderna.

La modernización administrativa demanda de técnicos y profesionales formados y experimentados. Para lograr ello y permitir que la Administración Pública pueda ser eficaz ejecutor de los planes de Gobierno debe ella estructurarse de tal manera que la haga permeable a las características y necesidades locales y regionales, pero sin perder por un momento el bien común del país.

Es imprescindible la existencia de una estrecha relación entre los recursos humanos disponibles del Sector Público y los programas de formación y adiestramiento de ese personal. Solamente un personal público preparado podrá recepcionar y hacer propias las metas de un proceso.

Es por ello que tenemos fundadas esperanzas para que de este Congreso que cuenta con la participación de distinguidos estudiosos surjan principios orientadores que permitan el mejoramiento y unificación de las técnicas contables utilizadas por las Contadurías Generales.

En alguna medida ello forma parte de una de las principales inquietudes de este proceso de reorganización nacional de lograr cada día una Administración Pública más eficiente, más estable y que mire con ojos constructivos sus funciones hacia el bien común de la ciudadanía toda.

Señoras y Señores, doy a ustedes la bienvenida y les reitero que es un gran honor tenerlos congregados en nuestra Provincia y deseo que las conclusiones a que arriben en este importante evento puedan concretarse en hechos positivos para el accionar público general.

Muchas gracias.

Discurso pronunciado por el Señor
Contador General de la Provincia
de Mendoza:
C.P.N. CARLOS H. PALOMINO.

Autoridades provinciales, municipales y del orden nacional, invitados especiales, compañeros congresales, señoras, señores:

Con la misma satisfacción que hace poco más de un año, agradecera vuestra visita a Mendoza, quiero ahora augurar el mejor de los éxitos en la realización de este Tercer Congreso Nacional de Contadurías Generales, para orgullo de quienes lo organizan y en beneficio de todos sus participantes.

Nos toca asistir a esta tercer gran reunión de trabajo en la querida Provincia de Santa Fe, que ha sido siempre ejemplo de iniciativa, pujanza y sacrificio. Estuvo presente en los momentos más comprometidos de la historia de nuestra patria, nos enseñó en San Lorenzo a defender lo nuestro y nos legó después una enseña distintiva para que nunca más se confundiera con la de ninguna nación del universo.

Los frutos de estas convenciones ya han sido palpados por todos y cada uno de nosotros. Sus beneficios comienzan ya ha trascender de lo particular a lo general. Digo esto, porque he advertido que por sobre las verdaderas enseñanzas obtenidas del análisis de temas específicos, surge el provecho del intercambio de procedimientos, de legislación en la materia y hasta del convivir de las demás Contadurías, lo que hace que tengamos ideas más claras de como somos en cada ámbito, tanto nacional como provincial, qué medios tenemos y como los usamos. Asimismo nos han acercado material abundante para perfeccionarnos o sentirnos seguros de lo que hacemos.

Concientes de las verdaderas metas alcanzadas y de la responsabilidad y entereza que es necesaria aportar para seguir adelante, los integrantes de la Contaduría General de Santa Fe, con el apoyo incondicional del Gobierno de su Provincia, tomaron a su cargo la organización de este Tercer Congreso y están demostrándonos a cuanto aspiran y son capaces.

Por su deseo de dar cuanto antes su colaboración, quiero extender mi reconocimiento a la Contaduría General de Misiones que también puso su sede a nuestra disposición.

Sólo me resta agradecer la cordial bienvenida de que hemos sido objeto y pedir a Dios se cumpla el anhelo de sus organizadores, para bien de la Patria.

Muchas gracias.

TRABAJOS PRESENTADOS Y CONSIDERADOS

POR LAS COMISIONES

COMISION N° 1 - Tema: "Interrelación Administrativa Contable de los Servicios Administrativos con las Contadurías Generales".

- "Estructura orgánico-funcional de la Contaduría General y su relación con los Servicios Administrativos y de Contabilidad". Autor: Contaduría General de la Provincia de San Luis.
- "Interrelación administrativa-contable de los Servicios Administrativos con la Contaduría General". Autores: Contadores Italo J. Borgogno, Hugo N. Gerlero, David Costa y Licenciado Angel A. Amichi-Contaduría General de la Provincia de Córdoba.
- "Interrelación de la Contaduría General y los Servicios Administrativos". Autores: Licenciado Raúl H. Alcántara; Contadores Norma I. de Guardati, Dollí N. P. de Kleisinger, Daniel J. Leorza y Sr. Juan J. Maspons - Contaduría General de la Provincia de Santa Fe.

COMISION N° 2 - Tema: "Análisis e Interpretación de los Estados Contables en el Sector Público".

- "El análisis de Estados Contables en la Contabilidad Integrada del Estado". Autores: Alberto F. Lecay, Roberto C. Santángelo - Contaduría General de la Nación.
- "El Rol de las Contadurías Generales en el análisis e interpretación de Estados Contables de los Entes Descentralizados". Autores: Contadores Lea Cortés de Trejo, Luis Costa Lamberto - Contaduría General de la Provincia de Salta.
- "Cómputo del resultado financiero del presupuesto y de la ejecución del Ejercicio de la Administración Nacional". Autor: Doctor Alfredo Le Pera.
- "Método y aplicación práctica del análisis e interpretación de Estados Contables en el Sector Público". Autores: Contadores Amadeo A. Biagioni, Américo J. Demaría, María R. B. de Gavilán y Srta. María C. Gonnet - Contaduría General de la Provincia de Santa Fe.

COMISION N° 3 - Tema: "¿Ley de Contabilidad o de Administración?. Fundamentos de las principales definiciones que debe contener".

- "Pautas para la Reforma de la Ley de Contabilidad". Autores: Contadores Luis M. Arzelán, Lea Cortés de Trejo, Gustavo E. Wierna - Contaduría General de la Provincia de Salta.
- "Comentarios sobre algunos aspectos de la Ley de Contabilidad". Autores: Contadores Rubén Michlig, Vilma D. de Zanier, Silvio N. Zuchiatto y Sra. Lucy A. de Prósperi - Contaduría General de la Provincia de Santa Fe.

TRABAJOS PRESENTADOS EN CALIDAD DE APORTES

- "Instituto Provincial de Seguros de Salta - Análisis comparativo de la situación económica, financiera y patrimonial. Ejercicios 1975-1979".

Autores: Contadores Arturo Arteaga Pinto, Adela Patricia Amado -
Contaduría General de la Provincia de Salta.

- "Evolución de la Obra Pública. Período 1969-1979".

Autores: Contador Arturo Arteaga Pinto, Sr. Manuel Abraham Perez -
Contaduría General de la Provincia de Salta.

COMISION N° 1

Tema: INTERRELACION ADMINISTRATIVA CONTABLE DE LOS SERVICIOS
ADMINISTRATIVOS CON LAS CONTADURIAS GENERALES.

COMISION N° 1

AUTORIDADES:

Presidente: Raúl Miguel OLAZABAL (Provincia de San Juan).
Secretario: René Jorge HERRERA (Provincia de Santiago del Estero).

DELEGADOS:

Jorge Luis VISIGLIA (Provincia de Buenos Aires).
Luis R. MONTENEGRO (Provincia de Catamarca).
Italo J. BORGOGNO (Provincia de Córdoba).
David COSTA (Provincia de Córdoba).
Carlos Alberto FRID (Provincia de Corrientes).
Ricardo Luis CARBALLA (Provincia de Chaco).
Julio Alberto ZAZETTI (Provincia de Chubut).
Gualberto J. OCAMPO (Provincia de Entre Ríos).
Pedro D. VOLPE (Provincia de Entre Ríos).
Carlos Oscar ESTRELLA (Provincia de Formosa).
Luis Salvador FORTUNI (Provincia de Jujuy).
Raúl Alberto ARIAS (Provincia de La Rioja).
Juan CABRERA RUEDA (Provincia de Mendoza).
José Antonio ALE (Provincia de Río Negro).
Jorge Raúl CUELLO (Provincia de San Luis).
Luis David GUTIERREZ (Provincia de San Luis).
Raúl ALCANTARA (Provincia de Santa Fe).
Orfelía N. I. de GUARDATI (Provincia de Santa Fe).
Daniel J. LEORZA (Provincia de Santa Fe).
Dolli N. P. de KLEISINGER (Provincia de Santa Fe).
Juan José MASPONS (Provincia de Santa Fe).

INVITADOS ESPECIALES:

Luis A. COPELLO (Provincia de Misiones).
Carlos A. SOMBRA (Provincia de San Luis).
Clemente L. GIORDANO (Provincia de Santa Fe).
Heriberto RANZINI (Provincia de Santa Fe).
Julio A. ESPOSITO (Provincia de Santa Fe).
César N. MARAGNO (Provincia de Santa Fe).
Elsa A. MARCHANTE (Provincia de Santa Fe).
María Dominga D. de ARANDA (Provincia de Santa Fe).
Guillermo PUEBLA (Provincia de Santa Fe).
Roberto C. IPPOLITO (Provincia de Santa Fe).
Gerardo EICHMANN (Provincia de Santa Fe).
Analía J. de CARDONI (Provincia de Santa Fe).
José Jorge RIVERA (Provincia de Santa Fe).
Stella M.F. de VAZQUEZ (Provincia de Santa Fe).
Glady M. AGUIRRE (Provincia de Santa Fe).
Jorge E. CONSENTINO (Provincia de Santa Fe).
Jorge E. BULLO (Provincia de Santa Fe).
María Elizabeth DE NARDO (Provincia de Santa Fe).
Raúl E. RIBOLDI (Provincia de Santa Fe).
Miguel A. HUERTA (Provincia de Santa Fe).
Cecilia BERTRAN (Provincia de Santa Fe).
Enrique PANCERA (Provincia de Santa Fe).
Silvia G. de BONAGLIA (Provincia de Santa Fe).
Silvia C. de CHINGOLANI (Provincia de Santa Fe).
Alfredo C. PASSERO (Provincia de Santa Fe).
Roberto RAMIREZ (Provincia de Santa Fe).

Raúl José CAVALLERO (Provincia de Santa Fe).
Nayade S. DONATUCCI (Provincia de Santa Fe).
Gesualdo J. NARDI (Provincia de Santa Fe).
Emilce L. PICCOLO (Provincia de Santa Fe).
Neria R. M. de ALVAREZ (Provincia de Santa Fe).
Hernán ORUE (Provincia de Santa Fe).
Gladys G. de BELTRAME (Provincia de Santa Fe).

ESTRUCTURA ORGANICO-FUNCIONAL DE LA CONTADURIA GENERAL

Y SU RELACION CON LOS SERVICIOS ADMINISTRATIVOS Y DE CONTABILIDAD

CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SAN LUIS

I N T R O D U C C I O N :

El presente trabajo, elaborado sobre la base de la Ley de Contabilidad de la Provincia de San Luis, su reglamentación y las disposiciones vigentes que la complementan, tiene por finalidad presentar un es que ma de la estructura y normas que son aplicables a un sistema contable descentralizado a través de distintos servicios administrativos jurisdic cio nales, creados a los fines de centralizar y coordinar en las mismas, el trámite de ejecución de gastos en sus diferentes etapas, como así también el movimiento de pagos.

Tales objetivos fueron previstos en la legislación de ésta Provincia, encontrándose la misma abocada a su puesta en práctica. De ahí el interés por el tratamiento de éste tema que se irá ampliando con otros si mi lares de organismos que cuenten con una organización legal compatible.

DE LA CONTADURIA GENERAL:

A efectos del encuadramiento legal que rige a la Contaduría General de la Provincia, se presentan las disposiciones que al efecto prevé la Ley de Contabilidad y Administración Financiera:

La Contaduría General es el organismo central de la administración financiera del Estado, con las atribuciones y funciones que se determinan en la presente Ley. Dependerá a los efectos de su funcionamiento administrativo del Ministerio de Economía, manteniendo sus relaciones funcionales con el mismo por intermedio de la Subsecretaría de Hacienda.

Atribuciones y Funciones:

- a) Ejercer el control administrativo sobre las formas en que se realiza la percepción de las rentas fiscales y su inversión, informando sobre los intereses públicos comprometidos.
- b) Asesorar a los distintos organismos en materia de Hacienda Pública.
- c) Intervenir en la ejecución de los gastos observando el cumplimiento de las disposiciones que rigen la misma.
- d) Proyectar el Reglamento Orgánico de Contabilidad y dictar las normas complementarias de trámite, registración y control previa conformidad del Tribunal de Cuentas, como así también su Reglamento Interno.
- e) Supervisar el cumplimiento del Reglamento Orgánico de Contabilidad y efectuar los arqueos y auditorías que estime conveniente.
- f) Requerir de las Tesorerías, Contadurías, Organismos Recaudadores y en general, organismos que administren fondos públicos, la remisión de informaciones o estados periódicos. Por su parte deberá suministrar a la Subsecretaría de Hacienda, la información que ésta solicite.
- g) Dirigirse a los organismos públicos de cualquier jurisdicción en forma directa.

Estructuralmente, la Contaduría General está a cargo del Contador General. Componen asimismo dicho organismo el Subcontador General, Cuerpo de Contadores, Delegados Contables y demás personal que le asigne la Ley de Presupuesto. El Subcontador General subroga al titular en caso de ausencia o impedimento, siendo a su vez subrogado por el Jefe de Cuerpo de Contadores.

El Contador General será designado en acuerdo legislativo, para períodos sucesivos y sólo podrá ser removido por faltas graves y con la aprobación de la Legislatura. Las condiciones requeridas para ocupar los cargos de Contador General, Subcontador General y Jefe del Cuerpo de Contadores son poseer título de Contador Público Nacional, o haberse desempeñado en alguno de dichos cargos en un período continuo o discontinuo no inferior a cinco años. Sobre éste particular, se aclara que la Cosntitución provincial establece que el período de duración del Contador General en sus funciones es de cuatro años, pudiendo ser reelegido mientras dure su buena conducta y eficiencia en el cargo.

A continuación se presenta un esquema sintético de las misiones y funciones vigentes en la Provincia, en base al organigrama de Contaduría General que se adjunta.

1 - DEL CONTADOR GENERAL

Misión: tendrá como objetivo ejercer el control administrativo sobre las formas y procedimientos que se emplearán en la percepción de las rentas fiscales y su inversión, asesorando a las reparticiones de la Administración Pública en materia de Hacienda Pública e intervenir en la ejecución de los gastos conforme con lo dispuesto por la Ley de Contabilidad y Reglamentaciones complementarias, haciendo registrar toda operación que tenga incidencia económica y/o financiera en las finanzas del Estado.

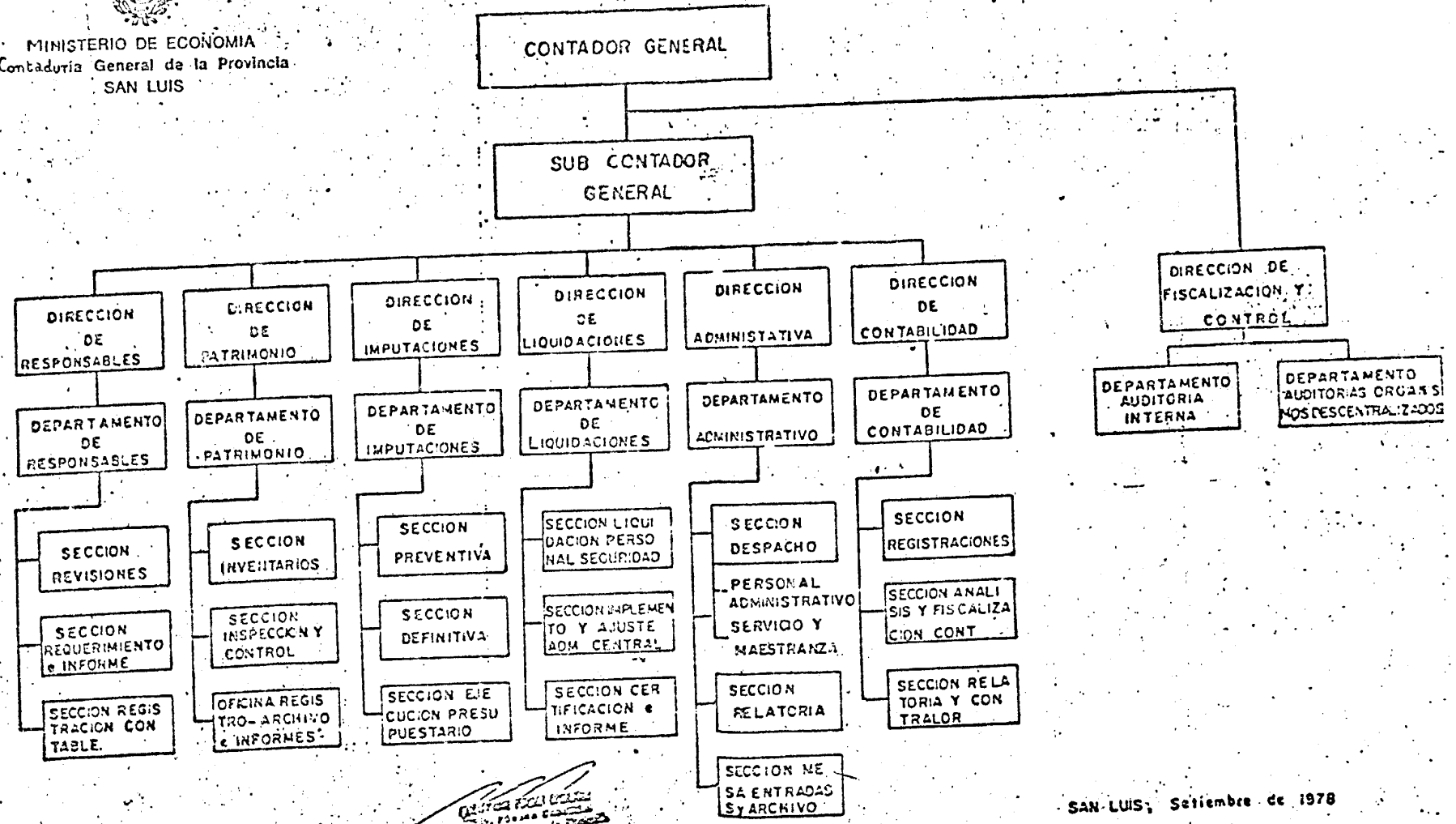
Funciones:

- a. Asesorar al Poder Ejecutivo en materia de su competencia.
- b. Ejercer el Control Administrativo sobre la forma en que se realiza la percepción de las rentas fiscales y su inversión, informando so bre los intereses públicos comprometidos.
- c. Supervisar y controlar los movimientos de los fondos producidos por Tesorería General de la Provincia y arquear periódicamente sus exis tencias.
- d. Verificar los balances y rendiciones de cuentas.
- e. Comunicar ante quien corresponda las violaciones que se hubieran co metido a la Ley de Contabilidad.
- f. Intervenir en la ejecución de los gastos de acuerdo con lo dispues- to por la Ley de Contabilidad.
- g. Proyectar el Reglamento Orgánico de Contabilidad y dictar las nor- mas complementarias de trámite, registración y contol, previa con- formidad del Tribunal de Cuentas, como así también el Reglamento Or gánico.
- h. Supervisar el cumplimiento del Reglamento Orgánico de Contabilidad y la ejecución de los arqueos y auditorías que estime conve niente.
- i. Requerir de las tesorerías, contadurías, organismos recaudadores y en general, organismos que administren fondos públicos, la rendi ción de informaciones o estados periódicos.
- j. Suministrar a la Subsecretaría de Hacienda, todo tipo de informa- ción que ésta solicite.
- k. Asignar las funciones y tareas a los funcionarios auxiliares de las dependencias que conforman los distintos niveles del Organismo a su cargo.
- l. Efectuar rotación de personal cuando lo crea conveniente o lo exi jan razones de mejor servicio.
- ll. Supervisar toda gestión o tramitación realizada en Contaduría Gene- ral de la Provincia, rubricándola con su firma.
- m. Supervisar y controlar el análisis de cada rendición de cuentas en sus aspectos legales, formales, numéricos y documentales remitiénd las, al Honorable Tribunal de Cuentas para su fallo definitivo.



MINISTERIO DE ECONOMIA
 Contaduría General de la Provincia
 SAN LUIS

ORGANIGRAMA



[Handwritten signature]
 Contaduría General de la Provincia
 San Luis, 19 de Septiembre de 1978

SAN LUIS, Setiembre de 1978

- n. Disponer los sistemas de registraciones contables principales, complementarios, a los efectos de determinar el resultado financiero y económico del ejercicio para la Administración General.
- ñ. Elevar y poner a disposición del Honorable Tribunal de Cuentas, toda información y documentación que éste requiera dentro de los plazos que las normas reglamentarias vigentes han establecido.

2 - DEL SUBCONTADOR:

Funciones:

- a. Reemplazar temporariamente al Contador General en caso de ausencia o impedimento.
- b. Supervisar la correcta ejecución de todas las medidas que adopta la Contaduría General.
- c. Asistir al Contador General en lo que respecta a la organización interna y funcional de la Contaduría General, asumiendo las tareas que le sean adjudicadas por el mismo con las responsabilidades que surjan de ellas.
- d. Controlar periódicamente la labor desarrollada por las diferentes Direcciones tomando conocimiento de las necesidades de urgente tramitación, propiciando las soluciones adecuadas.

3 - DIRECCION DE RESPONSABLES

Misión: Atender y supervisar el despacho de rendiciones de cuentas de los responsables del manejo de fondos y valores, ejerciendo relación con los distintos organismos de la Administración Pública; cumplir y hacer cumplir las normas y procedimientos instituidos por la ley de contabilidad y administración financiera, su Reglamentación y demás normas complementarias, ejerciendo el control funcional de las Direcciones de Administración en el ámbito de su competencia.

Funciones:

- a. Supervisar y verificar que los agentes que integran la dirección, departamentos y secciones cumplan y hagan cumplir las normas y reglamentaciones vigentes.
- b. Determinar la responsabilidad provisoria sobre agentes y funcionarios que, por su desempeño irregular hayan ocasionado un perjuicio al fisco, elevando las actuaciones por vía jerárquica hasta la determinación del Tribunal de Cuentas de la Provincia.
- c. Registrar en las fichas de rendiciones de cuentas todas las modificaciones que en éstas se produzcan, a fin de mantener el fichero actualizado.
- d. Contabilizar los Balances de Caja Diarios enviados por Tesorería General de la Provincia.
- e. Registrar e informar las solicitudes de fondos permanentes de la Administración Central.
- f. Tramitar y contabilizar los cargos provenientes de aportes nacionales.
- g. Confeccionar detalles de rendiciones pendientes y observadas en /

cumplimiento a lo establecido por la Ley de Contabilidad y su Reglamentación.

- h. Contabilizar las distintas órdenes de pago, balance de Caja de Tesorería General e ingresos de Rendiciones de Cuentas.
- i. Asesorar a los distintos subresponsables sobre la correcta inversión de fondos, conforme a las leyes, decretos y toda otra norma en vigencia sobre el particular.

4 - DIRECCION DE PATRIMONIO

Misión: Cumplir y hacer cumplir las normas establecidas por la Ley de Contabilidad y su reglamentación, normas complementarias, ejerciendo el control funcional de las Direcciones de Administración en el ámbito de su competencia.

Funciones:

- a. Ordenar inspecciones patrimoniales a las distintas reparticiones previa conformidad de sus superiores.
- b. Requerir de las reparticiones en los términos y formas fijadas por las disposiciones vigentes, la documentación que estime conveniente, manteniendo relación con las Direcciones de Administración y demás organismos estatales.
- c. Estudiar normas y procedimientos relacionados con la actualización de los registros patrimoniales.
- d. Confeccionar y codificar los formularios de implementación a fin de mantener actualizado el sistema por computación del parque automotor correspondiente a la Administración Central, organismos descentralizados, empresas del estado y/o organismos autárquicos y autónomos.
- e. Solicitar a la Subsecretaría de Asuntos Agrarios y por su intermedio al Departamento de Inmuebles Fiscales Rurales toda información relacionada sobre los inmuebles fiscales.
- f. Solicitar a los establecimientos de propiedad del Estado Provincial, los datos sobre el estado de los semovientes, donde conste el estado de conservación, calidad, nacimientos, muertes, traslados, etc.
- g. Determinar la responsabilidad por la tenencia de los bienes del Estado Provincial.

5 - DIRECCION DE IMPUTACIONES:

Misión: Atender la contabilización de la evolución del crédito presupuestario autorizado haciendo uso del nomenclador general de gastos. Sugerir nuevas normas o procedimientos a aplicar en materia de gastos públicos. Ejercer el control funcional de las Direcciones de Administración en el ámbito de su competencia.

Funciones:

- a. Verificar el cumplimiento de leyes, decretos, reglamentaciones y resoluciones.
- b. Certificar la disponibilidad del crédito presupuestario.

- c. Verificar previo al libramiento de Orden de Pago su afectación de fondos, nacionales, provinciales o extrapresupuestarios, para su posterior autorización de pago a favor de acreedores que corresponda, según el destino de los mismos.
- d. Mantener relaciones de coordinación necesarias con la Dirección Provincial de Presupuesto, Dirección de Sistematización y Cómputo de Datos, Direcciones de Administración y Contabilidad de los distintos Ministerios y demás reparticiones estatales.
- e. Efectuar conciliaciones mensuales de saldos y Ordenes de Pago con la Dirección de Contabilidad.

6 - DIRECCION DE LIQUIDACIONES

Misión: Supervisar la recopilación e implementar toda la información previa al procedimiento de las liquidaciones de sueldos y jornales de la Administración Pública Provincial, ejerciendo el control funcional de las Direcciones de Administración en el ámbito de su competencia.

Funciones:

- a. Supervisar y controlar el procesamiento de las liquidaciones de sueldos y jornales efectuadas por la Dirección de Sistematización y Cómputo de Datos.
- b. Prestar asesoramiento a los organismos Descentralizados y Autárquicos cuando así lo soliciten en materia de su competencia.
- c. Mantener actualizados los registros de los empleados de las distintas reparticiones en que se liquidan haberes por intermedio de la Contaduría General afiliados a sindicatos y de los que utilizan los servicios de cooperativas.
- d. Extender certificaciones de servicios a los efectos de las tramitaciones para acogerse a los beneficios jubilatorios.

7 - DIRECCION ADMINISTRATIVA

Misión: Atender la recepción y distribución de toda la documentación que ingrese de los distintos Ministerios, Reparticiones Nacionales, Provinciales, entidades y personas privadas etc., que deberán ser considerados por el señor Contador General, ejerciendo el control funcional de las Direcciones de Administración en el ámbito de su dependencia.

Funciones:

- a. Clasificar el despacho diario y girarlo a consideración de las distintas Direcciones para su estudio e informe.
- b. Emitir circulares y resoluciones que sean adoptadas por el Contador General.
- c. Controlar diariamente la asistencia de personal, suscribiendo las planillas de asistencia y comunicando las respectivas novedades a la Dirección de Personal.
- d. Mantener actualizada la información sobre leyes, decretos y toda otra disposición de interés para la Contaduría General.
- e. Preparar los informes que corresponde a los distintos expedientes en los que tome intervención Contaduría General.

8 - DIRECCION DE CONTABILIDAD

Misión: Realizar la centralización de todos los actos administrativos, contables y financieros relacionados con la hacienda pública de la Provincia, de conformidad con lo establecido en la Ley de Contabilidad y Administración Financiera, su Reglamentación y demás disposiciones complementarias. Centralizar, controlar y registrar todo el movimiento contable que se produzca, tales como ingresos de recursos ya sean de origen nacional, provincial o extrapresupuestarios, como asimismo sus egresos. Mantener relación de coordinación con la Subsecretaría de Estado de Hacienda, Dirección Provincial de Rentas, Tesorería General de la Provincia y otros entes estatales tributarios para canalizar los recursos de la Provincia, ejercer el control funcional de las Direcciones de Administración en el ámbito de su competencia.

Funciones:

- a. Contabilizar la evolución de los gastos de personal y otros gastos de inversiones de acuerdo con las reglamentaciones vigentes.
- b. Recibir y disponer las comunicaciones de las Reparticiones competentes de las correspondientes acreditaciones de los ingresos, que provengan de recaudaciones que perciban las dependencias del estado provincial por diferentes conceptos.
- c. Hacer observar el estricto cumplimiento de la Ley de Contabilidad y Administración Financiera, su reglamentación y demás disposiciones cuya aplicación resulta específicamente de su competencia en los servicios que centraliza.
- d. Realizar la confección de la Cuenta General del Ejercicio.
- e. Verificar, controlar y dar la conformidad a los Certificados de Obras Públicas que se ejecuten en el ámbito Provincial.
- f. Controlar y dar la conformidad a los Estados de Cuentas Mensuales practicados por los Servicios de Contabilidad.
- g. Confeccionar los Estados Mensuales de Movimientos de Fondos y de Ejecución Presupuestaria.

9 - DIRECCION DE FISCALIZACION Y CONTROL

Misión: Ejercer el contralor contable a través de auditorías a los distintos Organismos de la Administración Pública Provincial en todos sus niveles, vigilando el estricto cumplimiento de la Ley de Contabilidad

Funciones:

- a. Reemplazar en caso de ausencia temporaria o impedimento al Subcontador con todas las atribuciones y las que para esos casos le fije el Reglamento Interno de la Contaduría General.
- b. Sugerir y fundamentar al Contador General la realización de auditorías de las diferentes Unidades Administrativas de la Administración Pública.
- c. Ordenar inspecciones, arqueos y compulsas a organismos contables de las Reparticiones centralizadas y descentralizadas. Asesorar a las distintas Reparticiones de la Administración Pública Provincial sobre los distintos procedimientos contables a seguir en los mismos.

CONTADURIA GENERAL

Funciones y Facultades

A. De Control :

1. Sobre la ejecución de los gastos y utilización de los créditos presupuestarios: la ejecución de todo gasto público deberá ajustarse al control de la Contaduría General, quien prestará conformidad acerca de la tramitación cumplida y en cuanto a la disponibilidad de crédito presupuestario y legalidad del gasto. Asimismo realizará la oportuna liquidación e imputación definitiva del mismo.

Simultáneamente con la liquidación del gasto y como parte de ésta operación, se dispondrá la afectación de los créditos y el libramiento de la orden de pago. Estas operaciones se instrumentarán en la forma que fije la Contaduría General.

2. Sobre todo acto administrativo vinculado con la Hacienda Pública: cuando considere que el mismo no se encuadra dentro de las normas legales y reglamentarias vigentes. La observación legal suspende toda tramitación basada en la vigencia del acto observado y debe ser comunicada al Tribunal de Cuentas dentro de las veinticuatro horas, quien tendrá que expedirse dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes sobre la validez de la observación, ratificándola o dejándola sin efecto, considerándose en este último caso como no hecha y sin efecto alguno.
3. Sobre las operaciones financieras realizadas por la Tesorería General: a tal efecto Contaduría General recibirá diariamente toda la documentación relativa al movimiento de fondos operado. Tesorería General no efectuará pagos ni recibirá ingresos cuya respectiva documentación no haya sido previamente intervenida por la Contaduría General.
4. Sobre el Inventario de Bienes del Estado Provincial: todos los bienes reales del dominio privado del Estado Provincial forman parte del Inventario General de Bienes de la Provincia. La Contaduría General dispondrá cuando lo estime conveniente o se lo solicite el Ministerio de Economía relevamiento totales o parciales. Esta será también atribución del Tribunal de Cuentas.

Respecto a las modificaciones de dominio que sufran los inmuebles fiscales, Escribanía de Gobierno comunicará las mismas a Contaduría General mediante copia del testimonio de la respectiva escritura.

5. Sobre el uso y destino de los fondos entregados a los responsables: las rendiciones de cuentas deberán presentarse ante la Contaduría General de la Provincia. En caso de retardo de la presentación, el citado organismo exigirá su presentación empleando gradualmente las siguientes medidas de apremios: a. requerimiento conminatorio con fijación de plazos.

b. comunicación al titular del respectivo organismo y al Tribunal de Cuentas.

c. suspensión de todo nuevo pago a la dependencia incluyendo los sueldos del responsable remiso.

d. formación de oficio de la cuenta atrasada y su remisión con los antecedentes necesarios al Tribunal de Cuentas.

La Contaduría General analizará cada rendición de cuentas en sus aspectos legales, formales, numéricos y documentales, remitiéndola al Tribunal de Cuentas para su fallo definitivo.

En caso de observarse algún documento, o de ser necesario corregir errores numéricos o de ampliarse la información, la Contaduría General lo comunicará al responsable quien en un plazo de treinta días corridos regularizará la situación, pudiendo dicho organismo ampliar el plazo hasta sesenta días en casos justificados. En el caso de incumplimiento de los plazos serán de aplicación las medidas prescriptas en el párrafo anterior.

La Contaduría General deberá remitir al Tribunal de Cuentas las rendiciones analizadas, en un plazo de sesenta días corridos de recibidas sin objeciones. El citado plazo puede ampliarse en treinta días corridos si mediaren razones que los justifiquen.

B. De Registración:

1. De todo hecho o acto que tenga incidencia económica o financiera sobre la Hacienda del Estado: Las registraciones se efectuarán en alguno de los sistemas de contabilidad previstos en la presente Ley sobre la base de documentación fehaciente. La registración contable se estructurará en forma adecuada para permitir la confección de estados, balances y cuentas que concurren a hacer posible la medición y juzgamiento de la responsabilidad y del mérito de la gestión.

En cuanto a los instrumentos y procedimientos de registración, plan de cuentas a utilizar, y la información a suministrar por parte de los distintos organismos, se instrumentará el Reglamento Orgánico de Contabilidad, el cual también establecerá la información que contendrá el estado mensual de Tesorería.

Contaduría General registrará las operaciones en forma centralizada, mientras que las Delegaciones Contables y Contadurías de los poderes Legislativo y Judicial y de las entidades autárquicas lo harán analíticamente.

El registro de las operaciones se integrará con los siguientes sistemas:

- 1 - Contabilidad de presupuesto.
- 2 - Contabilidad del Tesoro.
- 3 - Contabilidad de Bienes Reales.
- 4 - Contabilidad de Responsables.
- 5 - Contabilidad Económica Principal.
- 6 - Contabilidad auxiliar de Deuda Pública.

La Contabilidad Económica Principal determinará el resultado financiero y económico del ejercicio para la Administración General, con tal fin, recibirá información sintética de los otros sistemas.

La Contabilidad del Presupuesto registrará:

- a. Con relación al Cálculo de Recursos: los importes calculados y lo recaudado para cada rubro integrante del mismo.
- b. Con relación a cada uno de los créditos del Presupuesto: el importe original y sus modificaciones; los importes afectados; las otras etapas de utilización de los créditos.
- c. Con relación a los conceptos incluidos en las diferentes clasificaciones de crédito, según lo que establezca el Reglamento Orgánico de Contabilidad y la Reglamentación.

La Contabilidad del Tesoro tendrá a su cargo la registraci3n de entradas y salidas de fondos y valores en la Tesorería General, como así también, la Tesorería de entidades autárquicas.

La Contabilidad de Bienes Reales tendrá a su cargo la registraci3n de la existencia y movimiento de los bienes de tal carácter que tengan el dominio privado del Estado. Su tarea posibilitará la habilitaci3n de inventarios permanentes y la determinaci3n de la responsabilidad por la guarda y mantenimiento de esos bienes.

La Contabilidad de Responsables registrará los importes por los que deberán rendir cuentas todas aquellas personas que tienen a su cargo la administraci3n de fondos o valores del Tesoro.

La Contabilidad auxiliar de la Deuda Pública registrará las autorizaciones para la emisi3n de Letras de Tesorería, empréstitos y otras formas de uso del crédito público, como así también, todo lo referente a la negociaci3n, circulaci3n y amortizaci3n.

Cuenta General del Ejercicio: La Contaduría General de la Provincia formulará la Cuenta General del Ejercicio, la que será intervenida por el Tribunal de Cuentas y el Ministerio de Economía, remitiéndose posteriormente a la Legislatura en los plazos establecidos al efecto.

La Cuenta General del Ejercicio contendrá los siguientes estados de mostrativos:

- a. De la utilizaci3n de los créditos del Presupuesto General indicando para cada uno de ellos:
 1. Monto original, modificaciones e importe al cierre del ejercicio.
 2. Monto de las afectaciones y saldo no utilizado.
- b. De la ejecuci3n del Presupuesto General con relaci3n al Cálculo de Recursos, indicando para cada rubro lo calculado, lo recaudado y la diferencia.
- c. De la aplicaci3n de los Recursos con afectaci3n especial.
- d. De las afectaciones diferidas conforme lo establecido en la Ley de Contabilidad.
- e. De los gastos ejecutados sin la existencia de los créditos presupuestarios suficientes para su imputaci3n, de acuerdo con las excepciones previstas por la Ley de Contabilidad.
- f. Del resultado financiero del ejercicio, obtenido de la comparaci3n de los créditos afectados y los recursos computados.
- g. Del resultado económico del ejercicio.
- h. Del movimiento de fondos y valores operado durante el ejercicio.
- i. De la situaci3n del Tesoro, indicando valores activos, pasivos y el saldo.
- j. De los gastos aprobados y no liquidados y que serán reapropiados al ejercicio siguiente.
- k. De la Deuda Pública, discriminada según su plazo de vencimiento, con el detalle de intereses pagados. Los datos serán al comienzo y al cierre del ejercicio.

1. De la existencia de Bienes Reales al principio y al cierre del ejercicio.

Las Contadurías de las entidades autárquicas y de los Poderes Legislativo y Judicial deberán remitir a la Contaduría General de la Provincia, en el plazo fijado en la Ley de Contabilidad, la información mencionada con anterioridad

c. DE INTERPRETACION

1. De normas legales: sobre este particular la Ley de Contabilidad establece que a los efectos de la interpretación de las normas que fija la misma como así también la Ley de Presupuesto y sus respectivas reglamentaciones, corresponde al Tribunal de Cuentas previo dictamen de Asesoría de Gobierno y opinión de la Contaduría General de la Provincia.

DE LOS SERVICIOS DE CONTABILIDAD.

DIRECCIONES GENERALES DE ADMINISTRACION:

A los efectos de la centralización de las operaciones administrativo-contables correspondientes a cada jurisdicción, la Ley de Contabilidad prevé el funcionamiento de las Direcciones Generales de Administración, estableciendo que en los Poderes Legislativo, Judicial, en cada Ministerio y en la Secretaría General de la Gobernación, funcionarán Direcciones Generales de Administración las cuales tendrán para su área de competencia, las siguientes funciones:

- a) Centralizar y coordinar el trámite de ejecución de gastos en sus diferentes etapas, autorizando y aprobando los mismos dentro de los montos que al efecto se establezcan.
- b) Prever en tiempo y forma el suministro de bienes.
- c) Coordinar la preparación del Presupuesto General.
- d) Dirigir el funcionamiento de las Habilitaciones de Pago de la Jurisdicción.
- e) Supervisar el movimiento de personal.
- f) Registrar y supervisar el movimiento y existencia de bienes reales de uso y consumo de la respectiva jurisdicción.
- g) Cumplir y hacer cumplir a los Subresponsables, las disposiciones emergentes del reglamento de Rendiciones de Cuentas.

Dependencia Orgánica:

Las Direcciones Generales de Administración, dependerán directamente del titular de la respectiva jurisdicción administrativa, entendiéndose por tal el conjunto de organismos y dependencias agrupados por el Presupuesto General y dentro del Poder Legislativo, Judicial y de cada Ministerio, Secretaría y Entidad Autárquica.

En cuanto a la relación funcional de las Direcciones de Administración, la misma será mantenida con la Contaduría General de la Provincia, Tesorería General, Dirección General de Presupuesto y la Dirección de Personal.

Facultades: Los titulares de las Direcciones, están facultados para solicitar a las Reparticiones mencionadas anteriormente, la información que es time necesaria para el adecuado cumplimiento de sus funciones.

Responsabilidad : Los Directores de Contabilidad y Administración son responsables de su gestión ante la Contaduría General y el Tribunal de Cuentas, aplicándose al efecto las disposiciones pertinentes de la Ley de Contabilidad. Cuando estos funcionarios dentro de sus respectivas jurisdicciones, tomaren conocimiento de actos o resoluciones que importen una trasgresión a las normas legales en vigor, darán inmediata intervención a la Contaduría General, a los efectos de que ésta adopte las medidas que estime convenientes de acuerdo a la Ley de Contabilidad.

La Contaduría de la Provincia dictará las normas, directivas e instrucciones a que deberán ajustarse en todo momento las relaciones entre la misma y las Direcciones de Administración, como así también las relativas a asuntos vinculados con registraciones contables, trámites de documentación, y empleo de formularios oficiales.

En caso de incumplimiento de las normas, directivas e instrucciones mencionadas anteriormente, la Contaduría General de la Provincia, sin perjuicio de las sanciones a la que se haga pasible el responsable podrá paralizar el curso de la documentación que no se ajuste a las mismas, o que no contengan los requisitos necesarios, devolviéndola con las observaciones que juzgue pertinentes a la Dirección remitente. La Contaduría de la Provincia queda también facultada para proceder en la misma forma establecida en el párrafo anterior, cuando el incumplimiento verse sobre cualquiera de las atribuciones y deberes que en materia de Contabilidad y administración de fondos y bienes se establezcan.

Estructura orgánica: Se presenta a continuación la organización tipo de una Dirección de Administración basada en el esquema existente de acuerdo a la Ley de Contabilidad de la Provincia de San Luis.

Manual de Misiones y Funciones:

1. DIRECCION

Misión: Asumir y dirigir todas las funciones de los servicios administrativos-contables de la jurisdicción, y la administración de los servicios generales, centralizándolos, perfeccionándolos, y adoptándolos al cumplimiento de los planes generales de gobierno. Asistir al titular de la jurisdicción en el cumplimiento de las funciones del área.

Funciones:

- a. Proponer el proyecto de presupuesto para su jurisdicción, instruyendo al respecto a las demás reparticiones de su dependencia, para la presentación en tiempo y forma de los respectivos anteproyectos.
- b. Asistir en la elaboración de proyectos de políticas, planes y programas operativos del área de su competencia. Evaluar sus resultados.
- c. Llevar centralizada la registración contable de los Organismos del Ministerio, en sus aspectos de movimiento de fondos, presupuesto, responsables y patrimonial.
- d. Requerir las necesidades de bienes y servicios, efectuar su adquisición y coordinar su distribución, debiendo cumplir y hacer cumplir los requisitos que sobre la materia establezca la Ley de Contabilidad y Administración Financiera, el régimen de contrataciones y demás normas complementarias vigentes.
- e. Intervenir en todos los pedidos de transferencias y/o refuerzos de créditos del Presupuesto General de la Repartición.

- f. Centralizar la gestión patrimonial de la jurisdicción, registrando y fiscalizando la existencia de todos los bienes que constituyen el patrimonio a cargo de aquella. Confeccionar y elevar a Contaduría General de la Provincia en los términos y formas fijados por las disposiciones vigentes, planilla de bienes patrimoniales y resumen general, manteniendo relación directa con el departamento de patrimonio de Contaduría General.
- g. Intervenir en todos los asuntos que se relacionen con la recaudación, recepción, inversión y depósito de fondos especiales y demás bienes del Ministerio, así como en los casos de asignación de créditos especiales, transferencias al sector privado, etc., cuya inversión sea necesario planificar.
- h. Exigir a los subresponsables la presentación en tiempo y forma de las rendiciones de cuentas, Estados de Ejecución del Presupuesto, y planillas de bienes patrimoniales, aplicando las sanciones pertinentes por incumplimiento.
- i. Velar por el estricto cumplimiento de la Ley de Contabilidad y Administración financiera, de su reglamentación y demás disposiciones cuya aplicación resulte específicamente de su competencia y de los Servicios que centralice.

1.1. DEPARTAMENTO CONTABLE

Misión: Efectuar la registración analítica contable conforme a la legislación y proceder a la confección de balances y realización de la Cuenta de Inversión. Coordinar sus funciones con la Contaduría General en forma permanente.

Funciones:

- a. Registrar y realizar el control contable, financiero y patrimonial de la Jurisdicción.
- b. Realizar la administración y contralor de la contabilidad de los servicios de cuentas especiales.
- c. Realizar la preparación de la Cuenta General del Ejercicio.
- d. Efectuar el registro e inventario de los bienes patrimoniales de la administración central de la Jurisdicción.
- e. Fiscalizar y analizar la documentación por cargos y descargos, previo a la remisión al Tribunal de Cuentas.
- f. Adoptar cualquier norma que a los efectos de coordinación administrativo-contable, determine Contaduría General.

1.2. DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO

Misión: Asistir a la Dirección en la coordinación de la gestión administrativa y ejecutar los actos administrativos correspondientes.

Funciones:

- a. Confeccionar notas, informes y trámites de labores inherentes al Departamento.
- b. Intervenir en el contralor y fiscalización de las normas y disposiciones que hacen a la administración del personal

- c. Organizar y ordenar el archivo y documentación a cargo como así también registro de entrada y salidas de expedientes.

1.3. DEPARTAMENTO DE TESORERIA

Misión: Realizar la recepción de las remesas de fondos de la Tesorería General de la Provincia y otros movimientos de fondos, efectuando los pagos correspondientes y el consecuente control.

Funciones:

- a. Planificar conjuntamente con la Dirección, la distribución de fondos de las reparticiones de la Jurisdicción, de acuerdo a los requerimientos formulados y a las disponibilidades existentes.
- b. Recibir las transferencias de Tesorería General y preparar el depósito en las cuentas bancarias del organismo.
- c. Confeccionar y firmar cheques, en orden conjunta con el Director o subrogante, de acuerdo a las Ordenes de Pago y/o entregas debidamente documentadas.
- d. Recibir y distribuir los fondos correspondientes a sueldos de la Jurisdicción, efectuando los pagos directos al personal de la Dirección y a los de la Jurisdicción cuando así corresponda.
- e. Realizar conciliaciones periódicas de las cuentas corrientes bancarias.
- f. Reunir las documentaciones de pagos y/o entregas efectuadas, dando traslado al departamento contable para su posterior registración y rendición.
- g. Confeccionar los cargos a los responsables de cada repartición de la Jurisdicción, por transferencias de fondos.
- h. Confeccionar partes diarios de movimiento de fondos de la Jurisdicción.

1.4. DEPARTAMENTO DE COMPRAS Y SUMINISTROS

Misión: Realizar toda la tramitación pertinente para la adquisición de bienes y servicios para la Jurisdicción.

Funciones:

- a. Realizar las inspecciones y requerir la información que considere necesaria, a fin de verificar los datos declarados por el proveedor en el pedido.
- b. Emitir opinión en los procedimientos que se realicen para la aplicación de sanciones a los proveedores.
- c. Velar el cumplimiento estricto de las cláusulas generales de la licitación.
- d. Llevar los registros de útiles, de cotización, de suministros, de órdenes de compra y repuestos de automotores.
- e. Recepcionar y controlar los bienes recepcionados por la Dirección.

1.5. DEPARTAMENTO DE AUDITORIA Y EVALUACION DE GESTION

Misión: Aplicar como organismo de control, los sistemas de organización y diseños de formularios de acuerdo a las normas impartidas por la Dirección de Organización y Métodos, a los efectos de lograr niveles adecuados de eficiencia y eficacia de los organismos del área.

Funciones:

- a. Observar las necesidades de elaboración de un sistema de control de gestión para el área de su competencia y hacer llegar las mismas a la Dirección de Organización y Métodos.
- b. Coordinar las acciones del área de su competencia.
- c. Controlar la gestión administrativo contable del área de su competencia
- d. Velar por el cumplimiento de las normas vigentes en materia de organización y procedimientos que sean dictadas por la Dirección de Organización y Métodos, así como también toda otra disposición de incumbencia para la jurisdicción

SERVICIO DEL TESORO

El Tesoro de la Provincia se integra con los fondos, títulos y valores ingresados en sus organismos mediante la ejecución del Cálculo de Recursos, y también los ingresos correspondientes a situaciones en que la administración sea depositaria, tenedora temporaria o ejecute gastos por cuentas de terceros. Los movimientos del Tesoro estarán bajo la supervisión de la Subsecretaría de Hacienda la que establecerá la regulación de pagos a aplicarse.

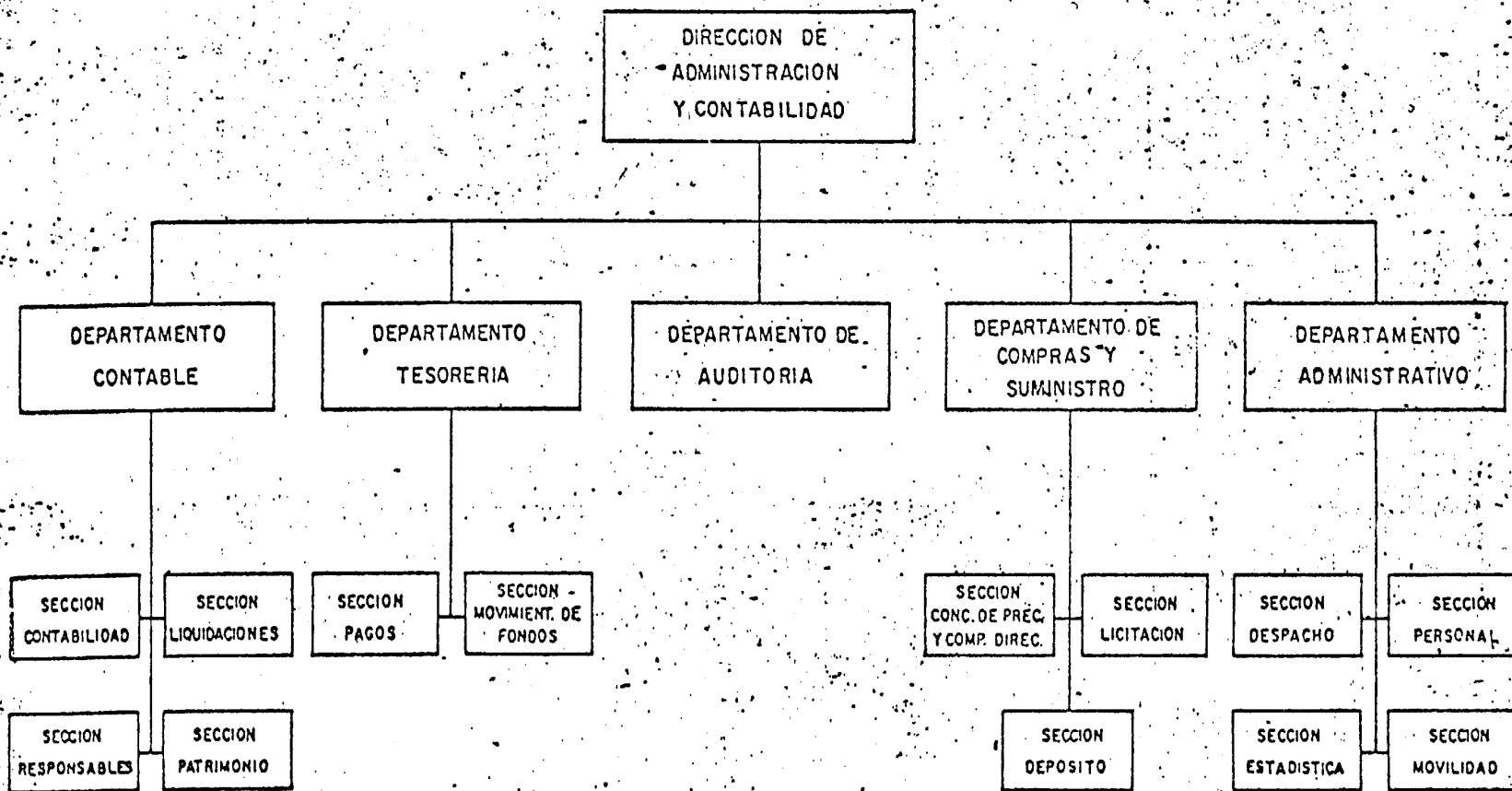
La Tesorería General de la Provincia será la encargada de centralizar los ingresos, egresos y demás movimientos del Tesoro sin perjuicio del funcionamiento de las Tesorerías de los Poderes Legislativo y Judicial y las Entidades Autárquicas, que mantendrán una relación funcional directa con aquella. A los efectos de descentralizar funciones, podrán establecer se Habilitaciones de Pago dependientes de la respectiva Dirección General de Administración.

Responsabilidad de la Tesorería General

- a. Guarda y custodia de los fondos integrantes del Tesoro.
- b. Cumplimentar las ordenes de pago y suministrar a la Subsecretaría de Hacienda la información que le requiera.
- c. Proporcionar diariamente a la Contaduría General la documentación relativa al movimiento de fondos operado.
- d. No efectuar pagos ni recibir ingresos cuya respectiva documentación no haya sido previamente intervenida por Contaduría General.

Mensualmente la Contaduría General formulará el Estado de Tesorería correspondiente al período inmediato anterior.

Como ya se mencionó, la Tesorería General no podrá efectuar pagos sin haber recibido la orden respectiva. Esta orden será confeccionada en la Contaduría General, habiéndose efectuado previo a la emisión de la misma por parte del Contador General, las imputaciones y registraciones



del gasto. Las órdenes de pago podrán ser libradas a favor de un acreedor o beneficiario determinado o de un agente o funcionario habilitado al efecto, por ejemplo el Tesorero General, o bien para registrar variaciones patrimoniales que no impliquen movimientos de fondos y valores. Perimirán a los efectos administrativos a la finalización del año siguiente al de su emisión, a tal efecto en el primer proyecto de la Ley de Presupuesto posterior, deberá preverse los créditos necesarios a fin de reapropiar los gastos cuya orden de pago hubiera perimido.

A efectos de proporcionar diariamente a la Contaduría General la documentación relativa al movimiento de fondos operado, se ha instrumentado la confección del denominado Balance Diario de Caja, el cual incluye toda la información referente a la ejecución del Cálculo de Recursos en el parte diario de recaudación enviado por la Dirección de Rentas, todo otro depósito efectuado en las cuentas oficiales, libramientos de cheques referidos a la efectivización de las órdenes de pago recibidas y todo otro movimiento de fondos y valores que haya sido previamente intervenido por la Contaduría General. Esta, volcará la información del Balance Diario de Caja en los registros correspondientes a la Contabilidad de Ingresos y Egresos, confeccionando mensualmente el Estado de Movimiento de Fondos y Valores.

DE LA EJECUCION DE LOS GASTOS Y UTILIZACION DE LOS CREDITOS PRESUPUESTARIOS.

Se considera utilizado el crédito presupuestario cuando queda afectado definitivamente por la liquidación de un gasto imputable al mismo y formalmente aprobado. Dicha liquidación corresponde, al recepcionarse bienes o servicios, al cumplirse la condición que haga exigible una deuda o al disponerse el pago de aportes, subsidios o anticipos, originándose en general una entrega de fondos por parte del Tesoro.

Contaduría General, ante toda emisión de Orden de Pago, imputará definitivamente el gasto con cargo a la partida presupuestaria de la Repartición solicitante. Este control se realiza a efectos de mantener centralizada la información sobre la disponibilidad presupuestaria de las distintas reparticiones, no obstante la ejecución real de los créditos presupuestarios la harán las reparticiones a las que se le asignaron los fondos, cumpliendo con las siguientes etapas del gasto:

1 - Imputación Preventiva: Consiste en una afectación precaucional del crédito que se efectúa no bien se tiene conocimiento de una posible utilización de la partida presupuestaria. El asiento se realiza en base a un monto estimativo cuando luego de decidida la erogación, existe autorización de funcionario competente para la prosecución del trámite por el que dispone la compra o la provisión de bienes y servicios encuadrados dentro de las normas legales sobre ejecución presupuestaria. No podrán aprobarse gastos susceptibles de traducirse en afectaciones de créditos de ejercicios futuros, salvo en las siguientes circunstancias:

- a) Obras o trabajos públicos con un plazo de ejecución que abarque más de un ejercicio.
- b) Cuando se formalicen operaciones de crédito público, convenios con organismos estatales, o programas de ejecución de obras, trabajos o inversiones con financiamiento especial.
- c) Se contrate la provisión diferida de bienes o servicios.
- d) Se adquieran bienes de capital a recepcionar dentro del ejercicio y con financiación de carácter comercial.

Gasto Público: Requisitos.

La ejecución de todo gasto público, deberá ajustarse a los siguientes requisitos:

- a) Fundamentación del mismo en base a las funciones o programas de trabajo del organismo titular de los créditos.
 - b) Autorización previa por parte de funcionarios competentes e imputación preventiva de su importe estimado, con excepción de los pagos de servicios públicos tarifados, los legal o contractualmente previstos, y aquellos que por razones de urgencia en su tramitación no hubieran podido ajustarse al citado requisito, siempre que sean originados por prestaciones a efectuarse dentro del ejercicio económico vigente.
 - c) Conformidad de la Contaduría General acerca de la tramitación cumplida y en cuanto a la disponibilidad de créditos presupuestarios y a la legalidad del gasto.
 - d) Su aprobación por parte de funcionario competente, y su oportuna liquidación e imputación definitiva, a través de la Contaduría General
- 2 - Compromiso: Cuando luego de observado el cumplimiento de los requisitos necesarios por parte del funcionario competente, se formaliza ante el proveedor, la solicitud de compra de bienes y/o servicios.
- 3 - Imputación Definitiva: Se considera utilizado un crédito presupuestario, cuando queda afectado definitivamente por la liquidación de un gasto imputable al mismo y formalmente aprobado. Dicha liquidación corresponde al recepcionarse bienes o servicios, al cumplirse la condición que haga exigible una deuda o al disponerse el pago de aportes, subsidios o anticipos; originándose en general, una entrega de fondos por parte del Tesoro.

Cumplidos los trámites citados, y previa verificación del cumplimiento de las normas de procedimiento, se procederá a su liquidación a efectos de determinar la suma cierta que deberá pagarse.

Un gasto determinado estará en condiciones de ser liquidado cuando por su concepto y monto cuente con crédito suficiente y su trámite se encuentre adecuado y suficientemente documentado. Simultáneamente con la liquidación del gasto y como parte de ésta operación, la Contaduría General dispondrá la afectación de los créditos y el libramiento de la Orden de Pago. Estas operaciones se instrumentarán en la forma que fije la Contaduría General.

Compromisos no liquidados: Régimen de reapropiaciones.

Los gastos por adquisición de bienes aprobados durante un ejercicio, pero que no hubieran llegado a la etapa de la liquidación al cierre del mismo, serán reapropiados al presupuesto siguiente; incorporándose a éste, por Decreto, los créditos necesarios para la imputación de aquellos.

Se entiende por adquisición de bienes todo acto de compra que se realice por alguna de las formas previstas en la Ley de Contabilidad.

Las disposiciones legales autorizando y adjudicando la compra y las correspondientes Ordenes de Provisión, deberán ser dictadas y emitidas respectivamente antes del 31 de diciembre de cada año. Los créditos presupuestarios se afectarán preventivamente con el compromiso definitivo, y definitivamente con la liquidación del gasto. A los efectos de la reapropiación del crédito al presupuesto siguiente, deben tomarse aquellos gastos

que se encuentren adjudicados y emitidas sus correspondientes Ordenes de Provisión antes del 31 de diciembre, produciéndose su entrega o recepción durante el siguiente ejercicio presupuestario, originando su liquidación y pago e imputándolo definitivamente a los créditos reapropiados solicitados, que a tal efecto se consideran en el nuevo ejercicio afectados preventivamente.

Las reparticiones que realicen adquisiciones de bienes encuadradas en los casos mencionados, deberán remitir a Contaduría General un detalle de las mismas por duplicado, debiendo contener:

1. Número de expediente de compra.
2. Decreto o Resolución adjudicatatoria o autorizante a contratar.
3. Concepto del gasto.
4. Nombre del acreedor.
5. Fecha de emisión de la Orden de Provisión.
6. Monto de la compra.

Contaduría General recibirá los mencionados detalles por intermedio de las Direcciones de Administración correspondientes, hasta el día 10 de enero de cada año. A partir de dicha fecha no será considerado ningún pedido de reapropiación perdiéndose el crédito correspondiente al presupuesto anterior, apropiándose el gasto al presupuesto vigente.

Aquellas reparticiones que tengan a su cargo la emisión de certificados de obras, a los efectos de la reapropiación, deberán tomar las mediciones efectuadas hasta el 31 de diciembre, independientemente del posterior libramiento del certificado, y remitirlo en el detalle solicitado.

CONSIDERACIONES GENERALES:

Con respecto al criterio adoptado para determinar la utilización de los créditos (directamente relacionados con la determinación del resultado del ejercicio), se adopta clara y concretamente el que establece que aquella se considera cuando se procede a la liquidación de un gasto imputable a dicho crédito. Es decir, existirá una directa correlación entre la utilización de los créditos y el monto de los libramientos emitidos contra los mismos, desapareciendo el régimen de los Residuos Pasivos que además de constituir de hecho un presupuesto paralelo, se limita a reflejar una etapa del gasto de simple alcance interno.

En general, el sistema explicado en cuanto al registro de operaciones determina el resultado financiero y el económico del ejercicio. Es decir, que además del resultado presupuestario financiero, se logran resultados económicos por medio de la cuenta ahorro y la cuenta capital, y un balance de la Hacienda Pública que muestra la incidencia positiva o negativa de la gestión anual del patrimonio estatal.

En cuanto al servicio del Tesoro, la descentralización de funciones de la Tesorería General resulta un punto fundamental del esquema propuesto; con ello se logrará una mayor unidad y coordinación en la utilización y rendición de fondos con una directa incidencia en el promedio de los saldos sin aplicación. La aplicación de éste esquema no significa disminuir las facultades de administrar fondos y ejecutar directamente determinados tipos de gastos por parte de las reparticiones; incluso el ejercicio de dicha facultad puede verse facilitado ya que, las Habilitaciones de Pago pueden actuar en coordinación directa con las reparticiones pudiendo administrar anticipos.

El régimen de fondos permanentes y cajas chicas se verá mejorado sustancialmente en cuanto a amplitud y agilidad.

En cuanto al mecanismo previsto para la utilización de los fondos con afectación específica, el mismo resulta de utilidad para superar situaciones de iliquidez en la Tesorería, ya que pueden utilizarse transitoriamente los fondos depositados en cuentas distintas y con afectación específica hasta que se organice un sistema de fondos unificados.

El aspecto más saliente de la estructura y competencia que se propone para el Servicio de Contabilidad, consiste en establecer que el mismo estará a cargo exclusivamente de la Contaduría General de la Provincia, y de las Contadurías de las Entidades Autárquicas y de los otros poderes, y que la registración analítica de la ejecución presupuestaria será función de dichas Contadurías y de las Delegaciones Contables. Es decir, que por una parte la Contaduría General deberá descentralizar sus funciones, y por otra, dichas funciones de registración estarán exclusivamente en la órbita de la Contaduría General y sus Delegaciones Contables. Se entiende que con ello se logrará acelerar el trámite de ejecución de gastos y simplificar las tareas de registración, descargando simultáneamente al titular de la Contaduría General de muchas tareas de rutina.

Se considera que la dependencia de la Contaduría General de la Provincia del Ministerio de Economía, debe ser simplemente a los efectos administrativos, ya que una dependencia jerárquica no condice con su carácter de organismo de origen constitucional con facultades de control y observación de todos los actos financieros del gobierno, que son justamente aquellos que se tramitan por el mencionado Ministerio.

La creación de las Direcciones Generales de Administración, presenta la ventaja de la diferenciación de las funciones administrativas y contables, ya que la centralización en una dependencia de los servicios de apoyo administrativo, significaría que, simultáneamente funciones de registración y de control se realizan en el organismo, lo cual no se ajusta a principios básicos de organización administrativo-contable.

La relación funcional directa con la Contaduría General, tiende a afirmar la necesaria coordinación de carácter horizontal que debe existir entre organismos de nivel técnico.

NOTAS Y BIBLIOGRAFIA CONSULTADA:

1. Ley de Contabilidad de la Provincia de San Luis N° 3683.
2. Decreto Reglamentario N° 1757/78.
3. Ley Provincial N° 3350/70 (Direcciones Generales de Administración).
4. Decreto N° 4899/78 y 4900/78 (Misiones, Funciones y Estruct. Contaduría General).
5. Estudios remitidos por las distintas Contadurías Generales del país sobre el régimen existente en cada Provincia referente a la interrelación de la Contaduría con los Servicios Administrativos y del Tesoro.

INTERRELACION ADMINISTRATIVA - CONTABLE
DE LOS SERVICIOS ADMINISTRATIVOS
CON LAS CONTADURIAS GENERALES

Cr. Italo J. BORGOGNO

Cr. Hugo N. GERLERO

Cr. David COSTA

Lic. Angel Alberto AMICHI

INTRODUCCION:

A efectos de ubicar en su exacta dimensión los alcances que un estudio de ésta naturaleza pueda lograr, los suscriptos estiman conveniente que previo al análisis del tema específico - Interrelación administrativa-contable de los Servicios Administrativos con las Contadurías Generales - es necesario conocer objetivamente como está estructurada la Administración Pública de la Provincia de Córdoba, sus basamentos legales y los organismos responsables, que tienen asignado el control del gasto público.

REGIMEN DE CONTROL EN LA PROVINCIA DE CORDOBA

En nuestra Provincia el régimen de control se ejerce fundamentalmente por tres entidades u organismos con funciones específicas bien definidas:

- 1) Tribunal de Cuentas de la Provincia - Origen Constitucional.
- 2) Contaduría General de la Provincia - Origen Legislativo.
- 3) Servicios Administrativos - Origen Legislativo.

Se trata a continuación de analizar cada uno de estos organismos, su funcionamiento y la legislación vigente al respecto.

I) TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE CORDOBA

El origen del Tribunal de Cuentas de la Provincia está consignado en la Constitución Provincial que dispone: "Sin perjuicio de la atribución conferida por el inciso 15 del art. 83, la aprobación o desaprobación de la percepción e inversión de caudales públicos hechos por todos los funcionarios y administradores de la Provincia estará a cargo de un Tribunal de Cuentas.

El Tribunal de Cuentas intervendrá preventivamente en todas las órdenes de pago y las que autoricen gastos sin cuyo visto bueno no podrán cumplirse salvo en lo que se refiere a los últimos cuando hubiere insistencias por acuerdo de ministros, debiendo entonces el Tribunal, si mantiene sus observaciones, poner dentro de los quince días todos los antecedentes en conocimiento de la legislatura".

Se advierte de inmediato dos caracteres bien precisos al respecto: el fundamento constitucional que tiene este organismo como así también su intervención previa a todo acto Administrativo que autorice el gasto público.

En términos generales, podemos decir que la intervención del Tribunal de Cuentas respecto del gasto público está referida a:

- a) En encuadre legal del gasto en concordancia con los dispositivos de la Ley de Contabilidad N° 5116 - T.O. Ley N°6395 y sus decretos reglamentarios.
- b) Su expresión cuantitativa según disponga la Ley Anual de Presupuesto.

Este organismo se rige por la Ley N°5438/72 llamada Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas que contiene los siguientes capítulos:

- Capítulo I - que hace referencia a sus autoridades y organización.
- Capítulo II - Funciones.
- Capítulo III - Facultades.
- Capítulo IV - Sujetos del control
- Capítulo V - Normas administrativas de para-control.
- Capítulo VI - De las cuentas de los responsables.
- Capítulo VII - Normas Jurisdiccionales
- Capítulo VIII- Del juicio de Cuentas
- Capítulo IX - Del juicio Administrativo
- Capítulo X - Ejecución de las Resoluciones Condenatorias
- Capítulo XI - Disposiciones generales
- Capítulo XII - Disposiciones transitorias
- Capítulo XIII- Disposiciones finales

II) CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA

La CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA es el órgano central del contralor interno y asesoramiento contable de la Administración General del Estado Provincial, en cumplimiento de las funciones de fiscalización, contabilización y asesoramiento encomendadas por la LEY DE CONTABILIDAD, y demás normas legales vinculadas a su gestión específica.

Su fundamento legal está determinado por:

- Ley de Contabilidad N° 5116 - T.O. Ley N°6395 y sus decretos reglamentarios.
- Sistema de Suministros de la Provincia - Decreto N°1882/80.

Según lo dispuesto por Art. 11° de la Ley de Contabilidad N° 5116 - T.O. Ley N°6395 -

"Todos los actos relativos a la faz preventiva ejecutiva y crítica del Presupuesto General como así los derivados de la recaudación o vinculados con la gestión del Patrimonio del Estado, deben estar documentados y registrados contablemente". Asimismo dispone que "compete a la Contaduría General de la Provincia la centralización y registro en forma sintética de toda la información de la Administración Central y Entidades Autárquicas de Erogación".

La estructura del sistema de registro contable de conformidad a la Ley de Contabilidad Artículos 112 y 116 - estará formada por:

- a) - Contabilidad de Ejecución del Presupuesto estará en un todo de acuerdo con la o las clasificaciones que adopte el Presupuesto General y registrará los gastos efectuados conforme a las etapas establecidas en el dispositivo legal que se menciona.
- b) - Contabilidad del Patrimonio - registrará todos los bienes de propiedad privada del Estado, los derechos, las deudas o pasivos que el mismo tenga y las variaciones sufridas.
- c) - Contabilidad del Movimiento de Fondos y Valores - registrará todo ingreso, egreso o transferencia que se opere en el Tesoro Provincial.
- d) - Contabilidad de Responsables - registrará los cargos y descargos que se formulan a cada uno de los funcionarios, personas o entidades obligadas a rendir cuentas.

Esta estructura deberá permitir la obtención del resultado económico traducido en ahorro e inversión y del resultado financiero traducido en las variaciones de las disponibilidades y exigibilidades de corto plazo o inmediatas.

El Capítulo VIII de la Ley mencionada establece que la Contaduría General de la Provincia funcionará bajo la dirección de un Contador General y Sub-Contador General, cargos que deberán ser provistos sin excepción por personas que posean títulos de Contador Público en validez nacional y con una antigüedad mínima en la Administración Pública de cuatro y dos años respectivamente. Secundarán al Contador y Sub-Contador el personal superior y subalterno que determine la Ley de Presupuesto General con las funciones establecidas en su reglamento interno.

FUNCIONES - Art. 125 -

La Contaduría General de la Provincia tendrá por función:

- a) - Ejercer la Superintendencia de las Direcciones Generales de Administración de los Servicios Administrativos.
- b) - Llevar de una manera sintética la contabilidad consolidada de todas las reparticiones de la Administración Central y Entidades Autárquicas de Erogación.
- c) - Ejercer control y emitir informes sobre la Ejecución del Presupuesto por parte de cada uno de los servicios administrativos de la Administración Central y Entidades Autárquicas de Erogación.
- d) - Preparar la cuenta General del Ejercicio.
- e) - Interpretar y aplicar las disposiciones legales y reglamentarias en materia contable y como consecuencia dictar normas e instrucciones para su cumplimiento obligatorio.
- f) - Asesorar a los organismos de la Administración General en materia de competencia.
- g) - Fiscalizar con arreglo a las disposiciones legales las actividades de la Administración General en sus aspectos financiero-patrimoniales.
- h) - Controlar la emisión, distribución e inutilización de Valores Fiscales.
- i) - Dictar las instrucciones obligatorias sobre métodos de registración, remisión de información, preparación de balances, estados financieros y demás instrucciones contables, para todos los Organismos de la Administración Central y Entidades Autárquicas de Erogación sin excepción.
- j) - Dictar las normas a aplicar para la obtención de los costos de los diferentes servicios administrativos.
- k) - Dictaminar sobre los actos observados por el Director de la Dirección General de Administración del servicio administrativo e insistidos por el Superior.
- l) - Organizar el archivo administrativo contable de la Administración Central y Entidades Autárquicas de Erogación.
- m) - Las demás funciones establecidas en esta Ley las que se le adjudiquen por Leyes especiales.

FACULTADES - Art. 126 -

La Contaduría General de la Provincia tendrá facultades para:

- a) - Proponer al Poder Ejecutivo la reglamentación de la presente Ley y sus modificaciones.
- b) - Inspeccionar las Direcciones Generales de Administración de los Servicios Administrativos y los organismos de la Administración Central.
- c) - Intervenir las entradas y salidas de los fondos y valores de la Tesorería General de la Provincia y arquear sus existencias.
- d) - Verificar arqueos en las Direcciones Generales de Administración y dependencias que manejen fondos de la Provincia.
- e) - Verificar el desarrollo de todas las operaciones económico-financieras y patrimoniales controlando documentos y comprobantes que se originen en aquellas.
- f) - Vigilar la regularidad y exactitud de las operaciones contables y sus registros.
- g) - Efectuar todos los controles sobre los aspectos económico-financieros y patrimoniales de la gestión de la Administración General en tiempo y forma que crea conveniente.
- h) - Aplicar, cuando lo considere procedente, multas de hasta el 10% del sueldo nominal mensual a los responsables en caso de transgresiones y disposiciones legales y reglamentarias de carácter obligatorio dictadas por la misma.
- i) - Proponer a la Superioridad los nombramientos y promociones del personal de su dependencia previo Concurso o Examen conforme a la reglamentación respectiva.
- j) - Dictar el reglamento Interno en un todo de acuerdo con las disposiciones de esta Ley y la Reglamentación que en su consecuencia se dicte y distribuir el personal dentro del Organismo.

Asimismo la Contaduría General está facultada a decidir por sí, sin otra instancia sobre las soluciones idóneas a todos los problemas de tipo contable que pudieran surgir, todo ello sin perjuicio de los deberes y responsabilidades a cargo del Tribunal de Cuentas.

III) DIRECCIONES DE ADMINISTRACION DE LOS SERVICIOS ADMINISTRATIVOS.

Las direcciones de Administración están definidas en el Capítulo X de la Ley de Contabilidad y Decretos Reglamentarios cuando establece que son los Organos a cuyo cargo se encuentra la prestación de los Servicios Administrativos de cada sector en que se divida la Administración Pública al respecto.

Son Organos de carácter técnico cuya finalidad de creación responde fundamentalmente a la necesidad de satisfacer centralizadamente y en forma ágil y económica los requerimientos que formulan las distintas Reparticiones y Dependencias agrupadas en cada sector evitándose de tal modo, esfuerzos y tareas que no son de competencia específica.

Su encuadre legal está reglamentado por:

- 1) - Ley de Contabilidad N°5116, T.C. Ley N°6395, y Decretos Reglamentarios.
- 2) - Ley Anual de Presupuesto.
- 3) - Ley Normativa de Ejecución del Presupuesto.
- 4) - Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.
- 5) - Circulares de Contaduría General de la Provincia, Tribunal de Cuentas, Dirección de Presupuesto y Dirección General de Personal.

En la Administración Pública de la Provincia de Córdoba funcionan en la actualidad los siguientes Servicios Administrativos prestados por las Direcciones que se detallan a continuación:

GOBERNACION

- Dirección de Administración y Personal de la Secretaría General de Coordinación y Programación.

MINISTERIO DE GOBIERNO

- Dirección de Administración del Ministerio de Gobierno.
- Dirección de Administración de la Policía de la Provincia.
- Dirección de Administración y Personal de la Intervención Poder Legislativo.
- Departamento de Administración del Servicio Penitenciario Provincial.

MINISTERIO DE BIENESTAR SOCIAL

- Dirección de Administración y Personal de la S.E. Coordinación y Programación Social.
- Dirección de Administración y Personal de la S.E. de Promoción y Asistencia Social.
- Dirección de Administración y Personal de la S.E. de Salud Pública.
- Dirección de Administración de la Caja de Jubilaciones, Pensiones y Retiros de Córdoba.
- Dirección de Administración y Personal de la S.M.Cultura y Educación.
- Departamento Contable del Instituto Pcial. Vivienda.

MINISTERIO DE ECONOMIA

- Dirección de Administración y Personal del Ministerio de Economía.
- Dirección de Administración de la S.E. Obras y Servicios Públicos.
- Dirección de Administración y Personal de la S.E. de Agricultura y Ganadería.
- Departamento de Administración Personal de la Dirección Provincial de Vialidad.
- Departamento de Administración de la Dirección Provincial de Hidráulica.
- Oficina de Contaduría de la Dirección Provincial de Arquitectura.

OTRAS

- Dirección de Administración del Poder Judicial.
- Dirección de Administración y Personal del Tribunal de Cuentas de la Provincia.

De conformidad al Decreto N°1881/80 reglamentario de la Ley N° 5116 - T.C. Ley N°6395.

Cada una de las Direcciones de Administración estará constituída básicamente por las siguientes Areas:

- a) - Area Contable
- b) - Area de Compras y Suministros
- c) - Area de Personal
- d) - Area de Organización y Métodos

Además contará con una Oficina Sectorial de Presupuesto.

El Poder Ejecutivo determinará previo dictamen de la Contaduría General específicamente y con criterio restrictivo los servicios administrativos y su campo de Acción (Art. 140).

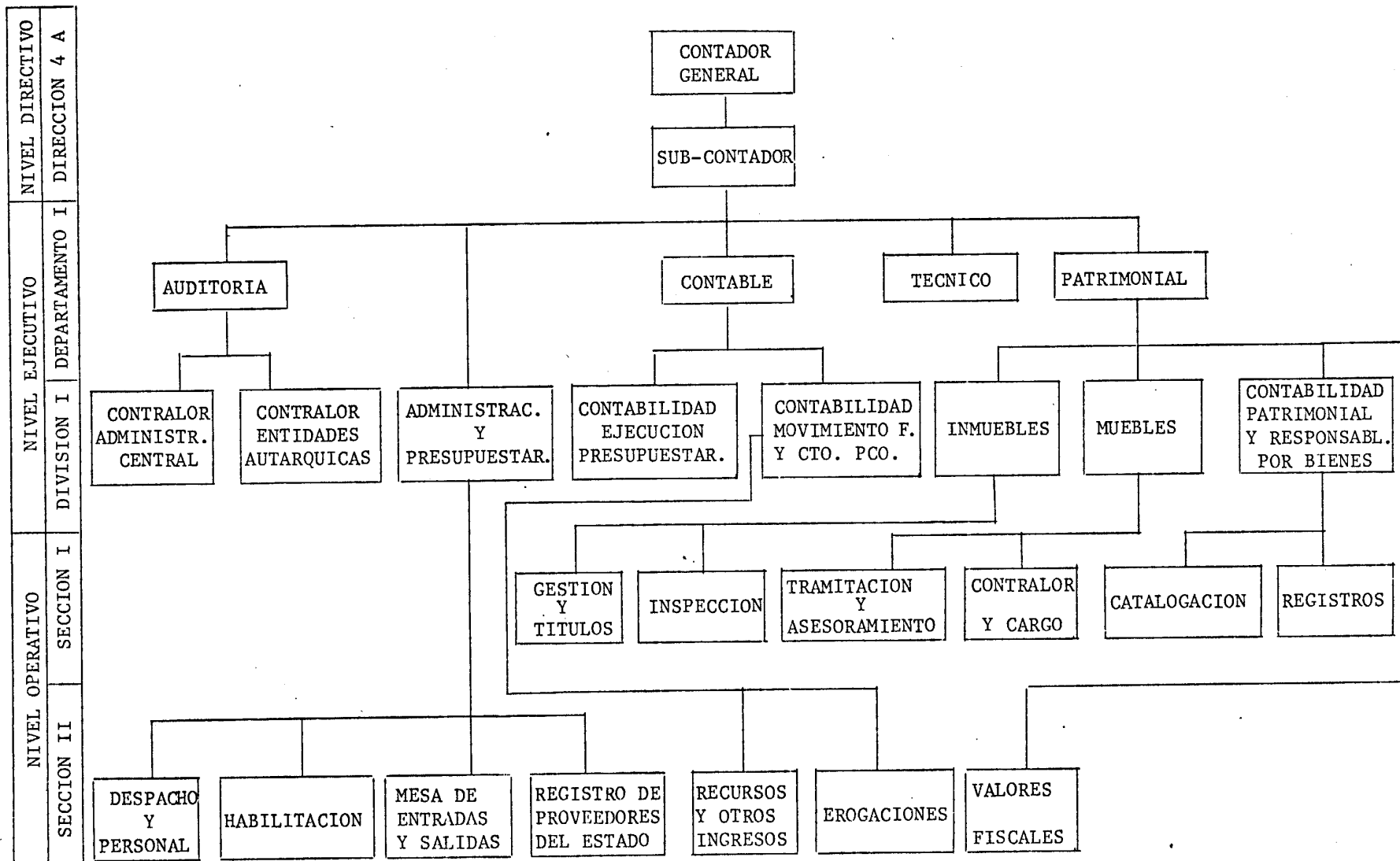
Funciones:

Son funciones de las Direcciones de Administración:

- a) - Preparar el Proyecto de Presupuesto y cuando corresponda el Cálculo de Recursos del respectivo Servicio Administrativo.
- b) - Llevar centralizada la Contabilidad analítica de los Organismos del Servicio Administrativo al cual corresponda.
- c) - Ajustar todo el proceso contable y los sistemas de registración a las instrucciones que imparta la Contaduría General de la Provincia.
- d) - Ajustar y liquidar los haberes y demás retribuciones del personal como así también los otros gastos de su jurisdicción y confeccionar los libramientos de pago o entrega.
- e) - Intervenir y controlar cuando corresponda en todos los asuntos que se relacionen con la recepción, recaudación, inversión o depósitos de fondos y valores, como así también de los bienes afectados al Servicio Administrativo.
- f) - Rendir cuenta de los valores y efectivo recibidos al Tribunal de Cuentas.
- g) - Informar en todos los asuntos de su competencia que le sean sometidos a consideración, recabando cuando sea pertinente, el de la Contaduría General.
- h) - Observar todo acto que llegado a su conocimiento constituye una transgresión a disposiciones legales.
- i) - Ejercer el control interno de los Organismos bajo su jurisdicción.
- j) - Intervenir en la gestión previa y en la ejecución de todas las contrataciones con los alcances establecidos en la Reglamentación.
- k) - Emitir órdenes de provisión de fondos de conformidad a la Ley de Contabilidad.
- l) - Cumplimentar los pagos cuando corresponda de acuerdo a la Reglamentación.
- m) - Toda otra función que se le asigne.

Cada dirección de Administración estará a cargo de un Director que dependerá administrativamente de sus respectivos superiores jerárquicos y técnicamente de la Contaduría General. Deberá poseer el título de

CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA





GOBIERNO DE CORDOBA
Ministerio/Dirección de Administración

Documento de
Contabilidad

Ejercicio

Fecha ____/____/____

Expediente

CONCEPTO

Afectación
Preventiva Nº

Compromiso Nº

Nº de Orden	Asiento	Categoría Programática (1)	Activ. o Proy.	PR	PA	EP	DT	Importe	Concepto	
1										
2										
3										
4										
5										
6										
7		a) Afectación Preventiva								
8										
9		b) Compromiso								
10										
11										
12										
13										
14										
15										
16										
17										
Total/Subtotal									Total del Folio	

Formulario 1

(1) DE NIVEL LEGAL

Registrado:

PASE A:

.....
Firma Responsable



GOBIERNO DE CORDOBA
Ministerio/Dirección de Administración

Orden de
Pago
Directa N°

- 73 -

Ejercicio	Expediente	Decreto (1) o Resol.	Fecha	Ministerio	Fecha de Emis.	Financiamiento	
						R. Grales	Otros Recursos

Nombre (Cargo de cuenta) _____

Importe (Letras) _____

Números

Imputación

Nº de Orden	Asiento	Categoría Programática (1)	Activ. o Proye.	PR	PA	SP	DT	IMPORTE
1								
2								
3	<i>Orden de Pago Directa</i>							
4								
5								
6								
7								

Que se aplicará al pago de: _____ Referencia Compromiso N° _____

Código	Nombre y/o Concepto	Vencimiento	Fecha de Conformación de Factura	Descuento		Importe
				%	Tiempo	

(1) Tachar lo que no corresponde
(2) De nivel legal

FORMULARIO N° 2

Firma responsable _____



GOBIERNO DE CORDOBA
Ministerio/Dirección de Administración

REPARTICION

COMPROMISO Nº

ORDEN DE
PAGO DE
SUELDO Nº

- 75 -

Ejercicio	Expediente	Fecha Libramiento

Importe en Letras:

Números

Nº de Orden	Asiento	Categoría Pro-gramática (1)	Activ. o Proy.	PR	PA	SP	DT	Importe	Denominación
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7		<i>Orden de Pago de Sueldos.</i>							
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									
17									

FORMULARIO 3

TOTAL/SUBTOTAL

Total del Folio

DISTRIBUCION	
Dirección Gral. de Administr.	
CAJA DE JUBILACIONES	
Aporte Personal	
Aporte Patronal	
Total	

Financiamiento		De acuerdo a:		
Rentías Grates.	Otros Recursos	Decreto (1) Resolución	FECHA	MINISTERIO

(1) Tachar lo que no corresponde
(2) De nivel legal

Firma Responsable



GOBIERNO DE CÓRDOBA
Ministerio/Dirección de Administración

Liquidación
Parcial N°

- 77 -

Ejercicio	Expediente

Liquidación Parcial Contra Orden de Pago Anticipada N°	
--	--

Fecha Emisión

Financiamiento

Importe	
---------	--

IMPUTACION

N° de Orden	1970	Asien.	Anexo	Item	Fin.	Func.	Sec.	Sect.	X	X	PR	PA	SP	DT	Importe
	1971		X	X	X	X	X	X	Proy. o sub	Act. o Progr.					
1															
2															
3															
4															
5															
6															

Liquidación Parcial

Que se aplicará al Pago de:

Referencia: Compromiso N°

Código	Nombre y/o Concepto	Vencimiento	Fecha de Conformación de Factura	Descuento		Importe
				%	Tiempo	

(1) Tachar lo que no corresponda

FORMULARIO 5

Firma responsable

Gobierno de Córdoba
 Ministerio/Dirección de Administr.

Rendición de Cuentas Nº
 Resumen de gastos correspondientes
 a fondos permanente y caja chica

Ejercicio	Expediente	Fecha

Comprometido	<input type="text"/>
Ordenado pagar	<input type="text"/>
Pagado	<input type="text"/>

Nº de Orden	Asiento	Categoría Programática (1)	Activ. o Proy.	PR	PA	SP	DT	Importe	Denominación
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									
17									

Rendición de Cuentas

Formulario 12

(1) DE NIVEL LEGAL

Registrado:

PASE A:

Total/Subtotal

Total del folio

.....
 Firma Responsable

GOBIERNO DE CORDOBA
Planilla de Egresos

(Ejecución de Presupuesto)

Fecha

Hoja

Tesorería

Egresos Correspondientes al

Juris. No	No de Orden	Orden entrega No	Orden Pago No	Pend. Imp.		Trans. entre ctas.	Dif. Imp.	Devol. de Imp.	Res. Fas.	O.T. años Anter.	Ejer. Pres.	Código No	Importo		Comprob. No	Cheque No	CONCEPTO
				Reten.	Emb.												
<p>Planilla de Egresos Ejecución de Presupuesto</p>																	

Total sub/total

Controló

Tesorero

Contador Público con validez nacional y dos años de antigüedad en la Administración Pública.

Son atribuciones del Jefe de Servicio:

- a) - Emitir los libramientos de pago y entrega.
- b) - Disponer la adquisición de bienes y servicios cuando corresponda, en un todo de acuerdo a lo prescripto en la Ley de Contabilidad y los montos que le fije la Ley Normativa de Ejecución del Presupuesto.
- c) - Las demás funciones que se le asignen por vía reglamentaria.

INTERRELACION DE LA CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA CON LOS SERVICIOS ADMINISTRATIVOS.

La Ley de Contabilidad N° 5116, T.O. Ley N° 6395 y sus Decretos Reglamentarios dispone que "es competencia de Contaduría General de la Provincia la centralización y registración en forma sin-tética de toda la información de la Administración Central y Entidades Autárquicas de Erogación".

Asimismo dispone que dentro de las funciones de los Servicios Administrativos corresponde "llevar centralizada la contabilidad analítica de los organismos del Servicio Administrativo que corresponda".

En concordancia con este dispositivo legal, se verá en qué forma se relacionan estos Organismos para lograr los objetivos determinados por la Ley.

La estructura orgánica dada a Contaduría General de la Provincia (Ver Organigrama adjunto) pretende el ordenamiento necesario para alcanzar los fines para los cuales fue creada.

Es menester recordar que la estructura del sistema de registración contable de conformidad a la Ley de Contabilidad Art. 112 al 116, estará formada por:

- a) - Contabilidad de la Ejecución del Presupuesto.
- b) - Contabilidad del Patrimonio.
- c) - Contabilidad del Movimiento de Fondos y Valores.
- d) - Contabilidad de Responsables.

Siguiendo este esquema y simplemente por razones de ordenamiento se analizará en primer lugar los puntos a) y c) mencionados precedentemente.

a) CONTABILIDAD DE EJECUCION DEL PRESUPUESTO

Corresponde a los Servicios Administrativos la registración analítica de las distintas etapas de utilización del crédito. Al respecto la Ley de Contabilidad dispone que se considerará a los efectos contables, las siguientes etapas en el proceso de utilización del crédito presupuestario:

- a) - Afectación Preventiva
- b) - Compromiso
- c) - Obligación

Afectación Preventiva - Art. 48: Los créditos del presupuesto se afectarán preventivamente a partir del momento en que se proyecte la realización de una determinada erogación.

Se considerará que se proyecta la realización de una determinada erogación en el momento en que la autoridad competente atento al monto y tipo de erogación proyectada, otorga su visto bueno para la realización de la gestión interna. En todos los casos, todo proyecto de erogación deberá determinar claramente: monto y concepto de la erogación.

Compromiso - Art. 49: El crédito se comprometerá en el momento en que por un acto de autoridad competente ajustado a las normas legales de procedimiento se haya dispuesto la ejecución de obras o trabajos, la adquisición de provisiones, la prestación de servicios o la realización de aportes o erogaciones sin contraprestación.

Exceptúanse del régimen señalado aquellas erogaciones cuyo monto sólo puede establecerse al practicarse la respectiva liquidación, que será la que determinará el compromiso.

Obligación - Art. 50: La obligación referible por su importe y concepto al crédito comprometido, se alcanzará en el momento en que se produzcan:

- a) - La certificación de la recepción de las provisiones.
- b) - La certificación de la ejecución de los trabajos obras públicas y otros.
- c) - La certificación de la prestación de servicios.
- d) - El vencimiento de los servicios de la deuda.
- e) - Todo otro caso cuando se ordena pagar.

Los formularios en uso para la registración de la ejecución presupuestaria en las erogaciones, son: (ver modelos adjuntos)

Formulario N° 1: Documento de Contabilidad

Se utiliza para:

Afectación Preventiva, sus ajustes y descargos por contrasiento.

Compromiso, sus ajustes y descargos por contrasiento.

Estos documentos de contabilidad son confeccionados por los Servicios Administrativos. La registración de la Afectación Preventiva está a cargo de los Servicios Administrativos, manualmente. En el caso de los Compromisos, una copia de cada documento es remitida por los Servicios Administrativos a la Contaduría General para su procesamiento por computación.

Formulario N° 2 - Orden de Pago Directa

Se utiliza en la oportunidad de disponer el pago de una erogación ya sea por pago anticipado o posteriormente a la recepción del bien o servicio como consecuencia de la liquidación.

Formulario N° 3 - Orden de Pago de Sueldos

Se utiliza con el fin que su nombre indica y contiene las dos etapas: Compromiso y Ordenado a Pagar a los efectos de su contabilización son confeccionados por los Servicios Administrativos y su registro se realiza mediante el procesamiento por computación, a través de la Contaduría General.

Formulario N°4 - Orden de Pago Anticipada

No se registra en la contabilidad de ejecución presupuestaria. Puede decirse que se utiliza para la tramitación legal del ordenamiento del pago. Es confeccionada por los Servicios Administrativos interviniendo el Tribunal de Cuentas para su visación-y luego es radicada en Tesorería General para cumplimentar el pago en base a la Liquidación Parcial.

Formulario N°5 - Liquidación Parcial con cargo a la Orden de Pago Anticipada

Este formulario es confeccionado por los Servicios Administrativos y completa el Ordenado a Pagar; por lo tanto se efectúa su registro por computación.

Formulario N°12 - Rendición de Cuentas de Fondos Permanentes y Cajas Chica

Se confecciona por los Servicios Administrativos y corresponde a las rendiciones de cuentas presentadas al Tribunal de Cuentas de la Provincia. Para su contabilización corresponde registrar las tres etapas - compromiso, ordenado pagar y pagado - correspondiendo a los Servicios Administrativos en la oportunidad de la habilitación de cada Fondo Permanente y Caja Chica.

Registración de la Ejecución Presupuestaria - Erogaciones - Control de la Información

La Ley de Contabilidad establece la estructura del Presupuesto determinando las clasificaciones que deberán observarse tanto en lo atinente a gastos como en lo concerniente a recursos. Asimismo dispone que anualmente el Poder Ejecutivo deberá aprobar el Nomenclador de Gastos para el Ejercicio.

Dicho nomenclador deberá indicar claramente los gastos a incluir dentro de cada uno de los créditos autorizados. En caso de no existir modificaciones en el nomenclador de gastos de un Ejercicio respecto al anterior, seguirá en vigencia en éste teniéndose por aprobado para el nuevo Ejercicio.

De conformidad a la autorización otorgada por la Ley al Poder Ejecutivo, la estructura del Presupuesto de la Provincia de Córdoba responde al Clasificador de Recursos y Erogaciones dado por el Decreto N° 2146/77.

En esta parte se trata únicamente de la clasificación de las erogaciones.

1) Institucional:

Esta clasificación de las erogaciones responde a la estructura organizativa del Estado y refleja las unidades institucionales del Gobierno que ejecutará el Presupuesto.

Dentro del ámbito del Poder Ejecutivo, se consideran como jurisdicciones al Area de dependencia inmediata del Titular del Poder Ejecutivo y a cada uno de los Ministerios que lo componen.

Cada jurisdicción está compuesta a su vez por Unidades Institucionales las que se agrupan en Administración Central y Organismos Descentralizados, según sea su situación de autarquía de acuerdo a las leyes que las rigen.

2) Por Finalidad y Función:

Responde esta clasificación a la necesidad de informar sobre la naturaleza de los servicios que el Estado brinda a la comunidad a la vez que permite inferir la importancia asignada a cada uno de ellos en particular.

Se entiende por Finalidad las metas hacia las que con su acción se dirige el gobierno y por Funciones las acciones generales tendientes al cumplimiento de aquellas.

3) Por Programas:

Se asignan los créditos presupuestarios (recursos humanos, materiales y financieros) no a unidades institucionales del gobierno, sino a programas de acción. El gasto público bajo este aspecto queda clasificado por Unidades Programáticas pudiendo resultar uno o varios los objetivos encomendados a la misma.

Las principales categorías programáticas son: Programa - Subprograma - Actividad - Proyecto - Obra - Actividades centrales - Actividades comunes.

4) Económica:

Pone de manifiesto determinadas gravitaciones o efectos económicos de los gastos del gobierno mostrando claramente la parte de los mismos que se destinan a las operaciones corrientes del Estado y a la parte que se destina a la creación de Bienes de Capital.

Son sus principales denominaciones:

Erogaciones Corrientes: Bienes materiales e inmateriales financieros -
- Amortización de la Deuda Pública que contribuyen a modificar el patrimonio del Estado.

Erogaciones Figurativas: Destinadas a integrar recursos de organismos descentralizados cuyas erogaciones figuran también en el presupuesto del organismo receptor.

5) Por Objeto del Gasto:

Esta clasificación muestra la desagregación de las erogaciones según la naturaleza específica del gasto. Tiene como objetivos principales el control del monto del gasto público y refleja la demanda del Gobierno. Es decir que la finalidad de este clasificador es identificar las cosas que el Gobierno compra y clasificar el sentido de la demanda de acuerdo con los diferentes sectores de la economía. Los niveles de desagregación son: Partida Principal - Partida Parcial - Partida Sub-parcial - Detalle.

Procesamiento y Control de la Información:

Contaduría General de la Provincia receipta la información respecto a las erogaciones presupuestarias de los Servicios Administrativos, de Tesorería General de la Provincia y de la Dirección de Presupuesto, de esta última en cuanto se producen modificaciones del crédito.

Los Servicios Administrativos envían de manera continua, durante el mes, los formularios 1,2,3,5, y 12 cuya descripción ya fue efectuada precedentemente.

Estos documentos de Contabilidad son clasificados por cada número de formulario e inmediatamente foliados a efecto de su procesamiento por computación.

A medida que se analiza el proceso de registración presupuestaria se podrá advertir claramente los controles que se efectúan en las etapas diferentes del gasto.

El primer control está orientado a la verificación aritmética de los importes consignados.

Cumplida esta parte inicial se envía la información del Centro de Procesamiento Electrónico, lo que se hace normalmente en dos tandas o cargas durante el mes.

Los Servicios Administrativos deben informar dentro de las 48 horas a partir del último día del mes mediante nota de cierre de información, el número de cada uno de los últimos documentos emitidos en dicho período. Cabe consignar que toda información es procesada para generar estados mensuales de ejecución del presupuesto.

Tesorería General de la Provincia remite mediante Formulario 23 lo que se denomina Planilla de Egresos de Ejecución del Presupuesto la que contiene fundamentalmente el N° de Orden de Pago, Jurisdicción, Concepto, Importe, N° de Comprobante de Caja, N° de Cheque, etc.

Esta planilla de egresos lleva el mismo proceso de control que los documentos de contabilidad y luego enviados al Centro de Datos al cierre de cada mes. Asimismo la Dirección de Presupuesto envía de manera continua formularios que consignan las variaciones del crédito originadas en leyes, decretos y resoluciones, que una vez verificadas son enviadas al Centro de Datos para su procesamiento y posteriormente archivadas en la Repartición.

Con estos elementos de información el Centro de Procesamiento de Datos emite un listado de información analítica, efectuando un control de errores de totales que son inmediatamente confrontados con los documentos de Contabilidad (formularios: 1-2-3-5-12, planilla de egresos de ejecución del presupuesto y formulario de variación del crédito). Verificada esta situación se informa cuales son las correcciones a efectuar, las que perforadas nuevamente producen un nuevo listado de información analítica ya salvados los errores producidos.

Asimismo el Centro de Datos confecciona un estado de control de altas, que surgen cuando se perforan documentos que consignan programas o partidas que no figuran en el Presupuesto.

Puede darse esta situación por error en la confección de los documentos para contabilidad por los Servicios Administrativos o bien por la omisión de la información en las modificaciones del crédito - una vez verificada la causa que motiva esta circunstancia se conforma o no el alta que se menciona - si se da el primer caso, se la incorpora en la información para su perforación y procesamiento.

Otro elemento de control está dado por el listado de observación de lo pagado, lo que permite detectar órdenes de pago no computadas, pagos excedidos, etc. Todas estas posibles situaciones deben ser controladas a efectos de salvar los errores que se hayan producido al confeccionar los formularios de ejecución del presupuesto.

Lo que se denomina Estado de Actualización es otro de los elementos que integran el control y que se refiere a los excesos producidos cuando se confrontan el compromiso con el crédito autorizado, el ordenado

pagar con lo comprometido, el pagado con el ordenado a pagar.

De igual manera se emite un Listado de Movimientos por programas y por partida a último nivel de desagregación - Estado que es enviado a los Servicios Administrativos para su conformación, una vez que han sido controlados con los registros que aquellos tienen implementados de acuerdo a la Ley.

Se advierte a esta altura de lo expuesto, que el sistema de computación para registrar el gasto en sus diferentes etapas, está estructurado de tal manera que permite generar controles automáticos que consignan claramente los errores que se puedan producir. De tal forma, se hace viable la tarea de salvar los mismos a efecto de producir los estados de ejecución en forma correcta.

Una vez efectuado el proceso que mencionamos se procede a la impresión de los estados de ejecución presupuestaria, que se presentan combinando las clasificaciones presupuestarias y a distintos niveles de agregación.

Veremos en forma sintética cada uno de ellos:

1) Institucional y Por Objeto del Gasto - consolidado:

Administración General - Consolidado Administración Central - Consolidado Organismos Descentralizados.

Anexos que contienen las diversas áreas de la Administración: Dependencia Titular P.E. - Ministerios de: Gobierno - Economía - Bienestar Social - Tribunal de Cuentas - Poder Judicial.

Consigna montos del crédito presupuestario autorizado por Ley de Presupuesto y sus modificaciones (rectificación, compensación y refuerzos) - lo ejecutado o compromiso - lo obligado y ordenado pagar y lo pagado.

Con porcentajes de: lo comprometido con relación al crédito; lo ordenado pagar con relación a lo Comprometido; lo pagado con relación a lo ordenado a pagar.

2) Finalidad y Económica: similar al anterior.

3) Institucional y Programática: similar al anterior.

4) Por Objeto del Gasto: Por unidad de organización titular de los créditos presupuestarios consigna montos del crédito modificaciones - crédito definitivo - comprometido - ordenado a pagar. Porcentajes de lo comprometido relacionado con el crédito definitivo. Lo ordenado pagar relacionado con lo comprometido.

6) Por Programas: Por unidad de organización responsable de la ejecución de uno o más programas. Los montos ídem al anterior - de lo ordenado pagar con relación a lo comprometido. Además de los estados citados precedentemente Contaduría General obtiene por computación:

7) Listado de Ordenes de pago: que contiene el listado por procedencias de todas las órdenes de pago a último nivel de desagregación legal y que refleja si dichos documentos han sido cumplidos total o parcialmente y el saldo que falta cumplimentar.

8) Listado de Ejecución de Residuos Pasivos:

El Art. 49 de la Ley N° 5116 - T.O. Ley N° 6395 dispone al referirse al

compromiso que el "crédito se comprometerá en el momento en que por un acto de autoridad competente ajustado a las normas legales de procedimiento se haya dispuesto la ejecución de obras o trabajos, la adquisición de provisiones, la prestación de servicios o la realización de aportes o erogaciones sin contraprestación.

Exceptúanse del régimen señalado aquellas erogaciones cuyo monto sólo puede establecerse al practicarse la respectiva liquidación que será la que determinará el compromiso".

Asimismo el Art. 71 define los "Residuos Pasivos" como: "las erogaciones que dieron lugar a compromisos durante el ejercicio y debidamente registrados que al cierre definitivo no hubieran alcanzado la etapa de obligados o que habiéndola alcanzado no estuvieran incluídos en libramientos, se llevarán a una Cuenta de Residuos Pasivos que será incluída en la cuenta General del Ejercicio". El art. 72 determina que "los Residuos Pasivos que no hubieran sido incluídos en libramiento dentro de los dos años siguientes al cierre del Ejercicio en que fueron incorporados a la respectiva cuenta, se considerarán perimidos a los efectos administrativos, eliminandose de la misma".

Los dispositivos legales citados precedentemente determinaron la conveniencia de incorporar el registro contable al Sistema de Computación.

Su procesamiento previo requiere los mismos controles que ya fueron considerados para la obtención de los estados de ejecución presupuestaria. El listado obtenido por tal concepto refleja el movimiento de los residuos pasivos por ejercicio y por programas a último nivel de desagregación.

9) Listado de Cuentas Especiales

Su obtención se refiere al movimiento de las cuentas especiales o fondos especiales que figuran en el Presupuesto. Contiene el crédito autorizado, lo comprometido y lo ordenado pagar por programas a último nivel de desagregación legal, con porcentajes que relacionan el crédito autorizado con lo comprometido y lo comprometido con lo ordenado pagar.

La legislación vigente sobre el tema figura en el art. 65 de la Ley de Contabilidad N°5116 - T.O. Ley N°6395 y Decreto Reglamentario N°1881/80.

FONDOS PERMANENTES:

Es factible considerar bajo el título de "Fondos Permanentes", una de las figuras más importantes en la relación Administrativa-Contable de la Contaduría General de la Provincia con los Servicios Administrativos.

A través del análisis que se pueda desarrollar, se observará en que medida ésta figura incide fundamentalmente en la gestión de ejecución presupuestaria de erogaciones por parte de los Servicios Administrativos.

El fundamento legal de los Fondos Permanentes está dado por el Art. 145 del Dcto. 1881/80, reglamentario de la Ley de Contabilidad N°5116 (T.O. Ley N°6395), cuando dice:

1°) Toda extracción de fondos se verificará a la orden del beneficiario, mediante el instrumento bancario habilitado al efecto, con dos firmas por lo menos, las que serán autorizadas por el Contador General de la Provincia, a propuesta del Director de Administración o quien haga sus veces y bajo su responsabilidad.

2°) Se entenderá por Fondos Permanentes aquellos puestos por la

Tesorería de la Provincia o Tesorería de las Entidades Autárquicas a disposición del responsable, a los efectos de satisfacer los pagos efectuados y de acuerdo a las disposiciones vigentes y proveer los fondos a las Cajas Chicas integradas en el sistema.

La habilitación de los Fondos Permanentes será dispuesta por el Poder Ejecutivo por conducto del Ministerio de Economía o por los titulares de las Entidades Autárquicas en sus respectivos organismos.

En cada Dirección de Administración funcionará un Fondo Permanente siendo su responsable el respectivo Director o quien haga sus veces; podrán no obstante crearse otros cuando razones fundadas así lo exijan.

3°) Las Cajas Chicas, que funcionarán en aquellas reparticiones o dependencias en que se establezca su habilitación por la máxima autoridad de cada sector, dispondrán de los fondos que les fueran provistos a los efectos de satisfacer el pago de gastos menores.

4°) El régimen de Fondos Permanentes y Cajas Chicas deberá ser considerado de carácter complementario a un sistema de suministros y de centralización de pagos.

5°) En su caso, debe entenderse que los responsables de los distintos Fondos Permanentes y los titulares de las reparticiones o dependencias en que funcionan Cajas Chicas, se encuentran facultados para realizar gastos y pagos ad-referendum de las autoridades correspondientes, a través de este régimen y dentro de las limitaciones legales y reglamentarias y aquellas otras que establezca el funcionario competente.

6°) Los Fondos Permanentes serán utilizados para efectuar gastos y pagos que no superen individualmente el monto que con carácter general se encuentre vigente para la contratación directa, según la excepción del inciso a) del art. 84 de la Ley de Contabilidad.

Debe entenderse que el monto aludido no refiere a los casos que en particular pueden autorizarse dentro de la misma norma.

Podrá no obstante, el Poder Ejecutivo fijar otros montos en particular, en atención a los fundamentos que se aportan.

Las Cajas Chicas serán utilizadas dentro de los mismos alcances y fines, debiendo fijarse el monto máximo con que podrán operar al disponerse su habilitación, no pudiendo exceder éste el que rija en general para los Fondos Permanentes.

7°) En el momento de su habilitación se fijará el monto máximo con que podrán contar cada uno de los Fondos Permanentes y Cajas Chicas.

Cuando razones operativas así lo justifiquen, el Poder Ejecutivo podrá disponer la modificación del monto máximo que haya autorizado para cada Fondo Permanente. En la necesaria intervención previa que compete a la Contaduría General de la Provincia, ésta informará - en cada caso - su procedencia, en particular con relación a la rendición de cuenta de tales fondos.

Esta facultad será ejercida en sus respectivas áreas por los titulares de las siguientes Reparticiones: Dirección Provincial de Vialidad; Dirección Provincial de Hidráulica; Caja de Jubilaciones, Pensiones y Retiros de Córdoba; Dirección Provincial de Arquitectura; Instituto Provincial de la Vivienda e Instituto Provincial de Atención Médica.

8°) No podrán efectuarse desdoblamiento o parcializaciones de gastos tendientes a eludir las limitaciones en cuanto a montos máximos es tablecidos en el presente régimen.

9°) Podrán utilizarse los Fondos Permanentes y las Cajas Chicas para efectuar anticipos en ocasión de comisiones de servicios a fin de ser destinados a gastos por viáticos, pasajes y aquellos emergentes del funcio namiento del vehículo utilizado, siempre dentro de los límites estableci- dos en el punto 6).

10°) Los fondos serán depositados en cuenta corriente bancaria a la orden del responsable, de acuerdo a lo establecido en el Art. 138 de es ta Reglamentación. Podrá mantenerse en efectivo hasta la suma equivalente a los montos que se establezcan conforme al punto 6).

11°) Los Fondos Permanentes serán reintegrados por el importe de las rendiciones por pagos de gastos debidamente documentados. El pedido de reintegro no podrá en ningún caso ser inferior al 10% del importe asignado al Fondo Permanente.

En el caso de las Cajas Chicas, el responsable de cada uno de los Fondos Permanentes establecerá el régimen a que se ajustarán las que se en cuentren bajo su dependencia, dentro de las normas de la presente reglamen- tación y las instrucciones que imparta la Contaduría General.

12°) Al cierre del ejercicio, el responsable del Fondo Permanen- te deberá, dentro de los 10 días de dicha fecha rendir la totalidad del mismo adjuntando certificación bancaria y estado de caja certificado.

Con posterioridad al cierre del ejercicio no se podrá librar ór- denes de entrega a los efectos de reconstituir el Fondo Permanente del E- jercicio fenecido.

13°) Aquellas órdenes de entrega que quedaran pendientes en Te- sorería General de la Provincia al cierre del Ejercicio, caducarán por los importes no provistos.

14°) Las rendiciones de gastos abonados por intermedio del Fondo Permanente se elevarán mensualmente de acuerdo a lo establecido en la Ley.

En el caso en que en el período comprendido entre dos rendicio- nes de cuenta se abonara por intermedio del Fondo Permanente, gastos por un monto superior al 40% de los fondos asignados al mismo, podrá efectuar se la rendición de dichos gastos al momento de darse esta situación a los efectos de la emisión de la orden de entrega para la reconstitución de di cho fondo.

Del dispositivo legal citado precedentemente, se deduce que en cada Dirección de Administración funcionará un Fondo Permanente bajo la responsabilidad de su respectivo Director, sin perjuicio de crearse otros cuando razones fundadas así lo exijan.

Su habilitación es dispuesta por el Poder Ejecutivo con inter- vención del Ministerio de Economía. Al efectuarse la autorización para su utilización se habrá de fijar el monto máximo con el que se podrá operar.

En la práctica, el sistema de Fondos Permanentes funciona de la siguiente manera:

La Ley Anual de Presupuesto fija el valor del Índice 1 (uno) a que se re- fiere la Ley Normativa de Ejecución del Presupuesto, N°5901 - T.O. Ley N°6300 y sus modificatorias. Para el ejercicio 1980 este valor está fijado

en la suma de \$ 1.200.000.- (UN MILLON DOSCIENTOS MIL PESOS). De tal manera los Servicios Administrativos podrán efectuar gastos y pagar hasta el Índice 3 (tres), que es el límite fijado para la contratación directa.

Es decir que los Directores de Administración deberán indefectivamente abonar a través del Fondo Permanente todos aquellos gastos que no superen el valor del Índice 1 (uno). Entre el Índice 1 (uno) - \$ 1.200.000 y el Índice 3 (tres) - \$ 3.600.000.-, podrán optar entre el pago directo o la emisión de la orden de pago correspondiente para su atención por Tesorería General de la Provincia.

En la actualidad para la Administración Central están habilitados los Fondos Permanentes que se detallan en planilla anexa.

Asimismo están en funcionamiento para atender los gastos de las Cuentas Especiales los siguientes fondos:

POLICIA DE LA PROVINCIA

Fondo "E" - IPAM	Dctos. N° 1677/73 - 5050/73
Fondo "F" - Servicio Adicional (10%) - Capital	Ley N° 4982
Fondo "G" - Servicio Adicional (10%) - Interior	
Fondo "H" - REPARACOR (Reg. Prov. de Armas Cba.)	Dcto. N° 1236/75
Fondo "I" - Donación Municip. de Cba.	Ordenanza 4608/61 Dcto. N° 742/61
Fondo "J" - Producidos Varios	Dcto. N° 3494/73
Fondo "K" - Produc. Verific. Pque. Autom.	Dcto. N° 3127/74

SECRETARIA DE ESTADO DE OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS

Fondo "K" - Administr. Terminal Omnibus Cba.	Dcto. N° 4752/71
Fondo "L" - Fdo. Produc. Parques y Paseos	Dcto. N° 3308/74

MINISTERIO DE ECONOMIA

Fondo "Desarrollo Industrial"	Dcto. N° 3036/76
Fondo "Ingresos Especiales Minería"	Dcto. N° 6105/76
Fondo "Secr. Estado de Comercio y Turismo"	Dcto. N° 800/78
Fondo "Dirección de Comercio Interior"	Dcto. N° 800/78

SECRETARIA MINISTERIO DE CULTURA Y EDUCACION

Fondo "Producido de Espectáculos"	Dcto. N° 1122/62
Fondo "Multas Juegos Prohibidos"	Ley 5882 -Art.9
Fondo "Producido de Talleres"	Dcto. N° 1122/62

SECRETARIA DE ESTADO DE PROMOCION Y ASISTENCIA SOCIAL

Fondo "Protección al Menor"	Ley N° 4873
Fondo "Código de Faltas"	
Fondo "Patronato de Presos y Liberados"	

Es de significativa importancia destacar que Contaduría General de la Provincia ha implementado un mecanismo que permite analizar el comportamiento o la dinámica de utilización de los Fondos Permanentes habilitados en los Servicios Administrativos. El mismo está referido a los Índices de Rotación que se obtienen de la siguiente relación.

$$\frac{\text{monto total de rendición mensual (form.12)}}{\text{monto total de fondo autorizado}} = \% \text{ de utilización o Índice de Rotación.}$$

De esta manera, considerando que el porcentaje de rendición o índice de rotación no debe ser inferior a un 60%, conviniendo que este valor representa un óptimo-mínimo, se puede determinar en primera instancia un resultado cuantitativo de la utilización de los Fondos Permanentes autorizados

El análisis cualitativo debe estar referido a los aspectos que abarcan la naturaleza y contenido del gasto que se atiende mediante estos fondos. Para ello se hace necesario verificar el Formulario 11, cuya confección está a cargo del Servicio Administrativo, donde se consignan todos los datos en forma discriminada - fecha, factura, proveedor, concepto e importe. Este registro que es obligatorio llevar a cada Servicio Administrativo no es enviado a Contaduría General sino que se sintetiza por el Formulario 12 (Rendición de Cuentas) por objeto del gasto y a último nivel de desagregación legal.

Cabe destacar a esta altura del análisis ciertas consideraciones cuyo objetivo es determinar en su exacta ubicación, la figura contable-administrativa que representan estos Fondos Permanentes.

El inciso 4° del Art. 145 de la Ley de Contabilidad establece con claridad que el régimen de Fondos Permanentes y Cajas Chicas deberá ser considerada de carácter complementario a un sistema de suministros y de centralización de pagos.

Si se observa que existen Fondos Permanentes que por razones de orden práctico y funcional tienen autorizados montos superiores al Índice 3 (tres)- caso Seguridad, Fondo Racionamiento y Alimentos con Índice 20 (veinte); Índice de igual valor para Salud Pública en el Fondo Adquisición Elementos Críticos; Índice 9 (nueve) que se autoriza para la Ley de Obras Públicas o Trabajos Públicos - puede suceder que la ejecución presupuestaria se canalice por intermedio de esta figura en una proporción mayor que la otorgada en el dispositivo legal referido en forma general.

El óptimo teórico sería que la totalidad de los pagos no fuera superior a un 20% en la Ejecución del Presupuesto.

Si en la realidad se puede determinar que dicha ejecución supera valores proporcionales al 50%, evidentemente se está distorcionando el espíritu de la ley (complemento de centralización de pagos).

Pero he aquí que los Directores de Administración y en especial cuando solicitan ampliación de montos autorizados para Fondos Permanentes, esgrimen una serie de argumentos que a su vez no dejan de ser atendibles o al menos ser considerados mediante un estudio concreto sobre el tema.

Expresan los responsables de los Fondos Permanentes que una mayor amplitud y por lo tanto disponibilidad de dinero para gastar directamente, les permite obtener mejores precios y descuentos por pago inmediato.

Se argumenta también que la gran dispersión geográfica (Salud Pública- Educación - Policía), en la distribución de las Cajas Chicas, les produce a los sub-responsables de las mismas, una inmovilización de fondos que tiene como consecuencia directa una falta de agilidad en las rendiciones de cuentas. De esta manera no pueden renovar la disposición de fondos en la forma más rápida para atender los gastos de funcionamiento.

Expresan además, que en un proceso inflacionario como el que está sufriendo nuestro país, los valores presupuestados inicialmente se desactualizan en forma constante; como consecuencia se hace necesario una mayor disponibilidad para solucionar el defasaje que les produce esta circunstancia. En síntesis, sin perjuicio que puedan contemplarse las razones expuestas por los señores Directores de Administración, si la práctica determina que la ejecución presupuestaria se efectúa mediante estos fondos en una proporción superior a la normal, las Contadurías Generales deberán implementar los sistemas de control suficientes y necesarios para que el gasto público se encuadre, tanto en forma cuantitativa como en el análisis de su contenido y naturaleza, dentro de los preceptos establecidos por la Ley.

c) CONTABILIDAD DEL MOVIMIENTO DE FONDOS

Dentro de la estructura del sistema de registración contable establecido por la Ley de Contabilidad, figura la "Contabilidad del Movimiento de Fondos". Su finalidad es registrar en forma sintética todos los egresos, ingresos o transferencias que se operen en el Tesoro Provincial.

La relación concreta se realiza fundamentalmente con el Servicio del Tesoro a cargo, en nuestra Provincia, de la Tesorería General que funciona como una unidad orgánica independiente de Contaduría General.

Atendiendo a ésta situación se verá en que forma se relaciona Contaduría General de la Provincia con éste Organismo que la Ley de Contabilidad regula en su capítulo 9° Art. 131 al 138.

Es importante aclarar que la Ley determina en su Art. 44 que "Se computarán como recursos del Ejercicio los afectivamente ingresados en el Tesoro, hasta la expiración de aquél", es decir que para los ingresos rige el Sistema de Caja en tanto para las erogaciones el sistema es de competencia.

La Orden de Disposición de Fondos, Orden de Pago y caducidad de libramientos son conceptos que están perfectamente delimitados en los Arts. 51, 55 y 56 de la Ley de Contabilidad.

La tarea de registrar los efectivos movimientos operados en el Tesoro Provincial, se traduce en un sistema de registración manual con la implementación de los ajustes contables necesarios a fin de evitar distorsiones en la información de la realidad financiera del Estado Provincial, a la vez que permite verificar y controlar cada variación financiera que se produzca.

El Balance del Movimiento de Fondos del Ejercicio forma parte de la Cuenta General del Ejercicio, los que son preparados íntegramente por la Contaduría General junto con todos los cuadros anexos y estadísticos resultantes, tarea expresamente asignada por la Ley de Contabilidad.

La Contabilidad del Movimiento de Fondos se integra con dos

Año 1980	Pro.	Fondo Permanente	Enero	I.R.	Febrero	I.R.	Marzo	I.R.	Abril	I.R.	Mayo	I.R.	Junio	I.R.	Julio	I.R.	
Gobernación	01	Fdo. "A"-1 : 120.000.000(Dto. 6344/79)Nov			39.188.569	0,33	105.313.048	0,88	47.454.736	0,40	97.332.272	0,81	100.934.331	0,84	113.154.040	0,94	
		Fdo. "B"-2 : 120.000.000(Dto. 6344/79)Nov			35.118.645	0,30	99.112.403	0,83	91.750.272	0,77	93.464.263	0,77	95.125.951	0,79	97.612.906	0,81	
		Fdo. "C" : 100.000.000(Dto. 3429/80)Jun														19.874.163	0,20
Gobierno	02	Fdo. "A" : 40.000.000(Dto. 8365/79)Dic					41.586.787	1,04	21.452.252	0,54	40.634.491	1,01	15.265.652	0,38	43.404.447	1,21	
		Fdo. "B" : 10.000.000(Dto. 7009/79)Nov					9.241.139	0,92	18.546.750	1,85	9.491.054	0,95	7.102.360	0,72	18.222.744	1,82	
Salud Pública	03	Fdo. "A" : 1.200.000.000(Dto. 4359/80)Jul							421.536.845	0,47	116.908.270	0,60	416.778.418	0,40	754.447.354	0,83	
		900.000.000(Dto. 1214/80)Mar					452.223.920	0,76	65.917.764	0,27	117.652.914	0,48	110.283.712	0,44	286.789.016	1,14	
		600.000.000(Dto. 1039/78)Feb					64.026.525	0,64	- - -	46.860.756	0,47	- - -	- - -	56.262.327	0,56		
Economía	04	Fdo. "A" : 300.000.000(Dto. 1346/80)Mar					58.182.329	0,20	93.504.954	0,32	166.085.870	0,62	56.955.916	0,18	116.538.622	0,21	
		550.000.000(Dto. 2756/80)May					66.384.331	0,34	117.718.142	0,59	285.246.708	1,42	129.104.314	0,64	214.733.998	1,07	
		Fdo. "B" : 200.000.000(Dto. 1346/80)Mar			74.733.502	0,57											
Tribunal de Cuentas	05	Fdo. "A" : 20.000.000(Dto. 6343/79)Nov			15.226.735	0,77	17.989.100	0,90	15.046.520	0,76	15.530.978	0,77	19.327.088	0,90	35.519.923	1,17	
		30.000.000(Dto. 5188/80)Ago															
Poder Judicial	06	Fdo. "A" : 40.000.000(Dto. 4303/79)Ago			51.936.200	1,30	29.330.731	0,74	58.702.579	1,47	27.462.333	0,68	29.262.222	0,73	29.204.155	0,73	
		72.000.000(Dto. 4376/80)Jul															
Obras Públicas	07	Fdo. "A" : 180.000.000(Dto. 86/80)Ene					121.905.379	0,68	37.591.723	0,21	197.740.721	1,09	60.514.772	0,33	184.530.336	1,02	
Educación	08	Fdo. "A" : 520.000.000(Dto. 2137/79)May					280.998.474	0,55	230.904.227	0,45	493.288.610	0,46	672.090.749	0,64	495.622.605	0,47	
		1.040.000.000(Dto. 1639/80)Abr			51.736.348	0,40	55.022.602	0,43	85.449.242	0,66	120.008.451	0,40	138.027.660	0,53	110.657.816	0,48	
		Fdo. "B" : 130.000.000(Dto. 2137/79)May									768.624.124	0,54	393.297.093	0,21	431.241.979	0,30	
		260.000.000(Dto. 1639/80)Abr															
		Fdo. "C" : 1.400.000.000(Dto. 2054/79)May															
		2.412.000.000(Dto. 4474/80)Jul									38.119.863	0,18	46.449.219	0,21	49.049.618	0,22	50.397.847
Fdo. "D" : 213.300.000(Dto. 7398/77)Oct																	
Fdo. "E" : 735.000.000(Dto. 1881/79)May																	
1.572.000.000(Dto. 4475/80)Jul																	
C. Brochero		3.000.000.000(Dto. 3699/80)Jun															
Policía	09	Fdo. "A"-II : 150.000.000(Dto. 7003/79)Nov					110.797.443	0,74	86.451.623	0,5	160.226.732	1,00	102.137.121	0,64	78.982.249	0,52	
		Fdo. "B"-III : 150.000.000(Dto. 7003/79)Nov					46.799.322	0,32	125.280.499	0,83	116.596.188	0,77	85.439.683	0,56	204.119.348	1,36	
		Fdo. "C"-IV : 450.000.000(Dto. 7326/79)Dic					181.304.191	0,41	201.396.777	0,44	149.065.093	0,33	165.320.599	0,30	227.711.219	0,52	
		Fdo. "D"- : 150.000.000(Dto. 7004/79)Nov					50.264.897	0,34	- - -	60.950.017	0,40	62.615.870	0,41	98.244.966	0,65		
Poder Legislat.	15	Fdo. 1 : 4.000.000(Dto. 6006/79)Oct			6.889.038	1,73	3.492.570	0,88	5.579.740	1,40	10.118.646	2,52	3.245.983	0,82	9.972.357	2,49	
		10.000.000(Dto. 5189/80)Ago															
Agricultura	18	Fdo. 1 : 250.000.000(Dto. 510/79)Feb			50.020.127	0,21	90.977.404	0,36			105.724.892	0,30	132.564.740	0,38	140.378.021	0,40	
		350.000.000(Dto. 1109/80)May															
Serv. Penitenc.	19	Fdo. 1 : 300.000.000(Dto. 2055/79)May			209.679.235	0,70	218.112.441	0,73	289.153.571	0,97	219.241.126	0,73	295.340.703	0,90	397.366.414	1,09	
Programación Social	20	Fdo. "A" : 30.000.000(Dto. 2662/79)Jun			20.814.277	0,70	24.848.677	0,83	35.232.183	1,18	32.017.351	1,06	29.579.721	0,98	29.725.476	0,99	
		50.000.000(Dto. 4476/80)Jul															
Promoción Social	21	Fdo. "A" : 900.000.000(Dto. 8366/79)Dic					283.667.804	0,32	352.763.681	0,40	388.787.389	0,43	587.285.361	0,65	645.669.161	0,72	

Año 1980	Ord.	Fondo Permanente	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	DETALLE	Asignación
Gobernación	01	Fdo. "A"-1 : 120.000.000 (Dto. 6344/79) Nov	86.386.119	0,71				Gs. Grales.	Indice 3 - 3.600.000
		Fdo. "B"-2 : 120.000.000 (Dto. 6344/79) Nov	95.824.381	0,79			Viaticos - Cajas Chicas	Indice 3 - 3.600.000	
		Fdo. "C" : 100.000.000 (Dto. 3429/80) Jun	20.228.666	0,20			Censo Nacional	- 3.500.000	
Gobierno	02	Fdo. "A" : 40.000.000 (Dto. 8365/79) Dic	44.778.219	1,11			Gs. Grales	Indice 3 - 3.600.000	
		Fdo. "B" : 10.000.000 (Dto. 7009/79) Nov	18.720.869	1,87			Gs. Grales	Indice 3 - 3.600.000	
Salud Pública	03	Fdo. "A" : 1.200.000.000 (Dto. 4359/80) Jul	978.797.735	0,81			Gs. Grales	Indice 3 - 3.600.000	
		900.000.000 (Dto. 1214/80) Mar							
		600.000.000 (Dto. 1039/78) Feb							
		Fdo. "B" : 250.000.000 (Dto. 6132/79) Oct	268.517.506	1,07			Art. 14 - Ley 6300	Indice 20 - 24.000.000	
		Fdo. "C" : 100.000.000 (Dto. 7329/77) Oct	78.903.474	0,79			Mantenimiento Hospitales	Indice 3 - 3.600.000	
Economía	04	Fdo. "A" : 300.000.000 (Dto. 1346/80) Mar	131.056.395	0,23			Reposic. C. Chicas Dep.	Indice 3 - 3.600.000	
		550.000.000 (Dto. 2756/80) May							
		Fdo. "B" : 200.000.000 (Dto. 1346/80) Mar	137.764.227	0,68			Gs. Grales	Indice 3 - 3.600.000	
		132.000.000 (Dto. 473/79) Feb							
Tribunal de Cuentas	05	Fdo. "A" : 20.000.000 (Dto. 6343/79) Nov	18.665.625	0,94			Gs. Grales	Indice 3 - 3.600.000	
		30.000.000 (Dto. 5185/80) Ago							
Poder Judicial	06	Fdo. "A" : 40.000.000 (Dto. 4303/79) Ago					Gs. Grales	Indice 3 - 3.600.000	
		72.000.000 (Dto. 4376/80) Jul	55.259.744	0,77					
Obras Públicas	07	Fdo. "A" : 180.000.000 (Dto. 86/80) Ene	102.546.458	0,56			Gs. Grales	Indice 3 - 3.600.000	
							Obras o Subs. p/Invers.	Indice 9 - 10.800.000	
Educación	08	Fdo. "A" : 520.000.000 (Dto. 2137/79) May					Gs. Grales - C. Chicas	Indice 3 - 3.600.000	
		1.040.000.000 (Dto. 1639/80) Abr	703.576.300	0,67			Concejo - E. Media		
		Fdo. "B" : 130.000.000 (Dto. 2137/79) May							
		260.000.000 (Dto. 1639/80) Abr	129.535.350	0,49			Gs. Grales. Repart. Menor.	Indice 3 - 3.600.000	
		Fdo. "C" : 1.400.000.000 (Dto. 2054/79) May							
		2.412.000.000 (Dto. 4474/80) Jul	363.355.411	0,15			Cantinas Escolares	Indice 3 - 3.600.000	
		Fdo. "D" : 213.300.000 (Dto. 7398/77) Oct	20.731.785	0,09		Trabajos Públicos	Indice 9 - 10.800.000		
		Fdo. "E" : 735.000.000 (Dto. 1887/79) May				Copa de Leche	Indice 3 - 3.600.000		
		1.572.000.000 (Dto. 4475/80) Jul	210.120.584	0,13		Operativo Cura Brochero	Sin Límite		
		C. Brochero : 13.000.000.000 (Dto. 3699/80) Jun	1.881.739.455	0,63					
Policía	09	Fdo. "A"-II : 150.000.000 (Dto. 7003/79) Nov	73.935.712	0,49			Gs. Grales-C. Chicas-Cap.	Indice 3 - 3.600.000	
		Fdo. "B"-III : 150.000.000 (Dto. 7003/79) Nov	67.570.824	0,45			Gs. Grales-C. Chicas-Cap.	Indice 3 - 3.600.000	
		Fdo. "C"-IV : 450.000.000 (Dto. 7326/79) Dic	256.626.928	0,57			Gs. Grales-C. Chicas-Int.	Indice 3 - 3.600.000	
		Fdo. "D"- : 150.000.000 (Dto. 7004/79) Nov	70.727.082	0,47			Racionam. y Alimentos	Indice 20 - 24.000.000	
Poder Legislat.	15	Fdo. 1 : 4.000.000 (Dto. 6006/79) Oct	3.394.505	0,84		Gs. Grales	Indice 3 - 3.600.000		
		10.000.000 (Dto. 5189/80) Ago							
Agricultura	18	Fdo. 1 : 250.000.000 (Dto. 510/79) Feb					Gs. Grales-Viaticos	Indice 3 - 3.600.000	
		350.000.000 (Dto. 1109/80) Mar	249.186.089	0,71					
Serv. Penitenc.	19	Fdo. 1 : 300.000.000 (Dto. 2055/79) May	343.802.182	1,14			Gs. Grales	Indice 3 - 3.600.000	
Programación Social	20	Fdo. "A" : 30.000.000 (Dto. 2662/79) Jun					Gs. Grales	Indice 3 - 3.600.000	
		50.000.000 (Dto. 4476/80) Jul	44.220.450	0,88					
Promoción Social	21	Fdo. "A" : 900.000.000 (Dto. 8366/79) Dic	658.361.005	0,73			Gs. Grales	Indice 3 - 3.600.000	

ramas bien caracterizadas: una referida a los ingresos y otra a los egresos.

Se trata de analizar en que forma se registran los conceptos mencionados.

Ingresos

Las fuentes de ingreso de las que se nutre el Tesoro de la Provincia son:

1) Recursos Corrientes

De jurisdicción Provincial

Tributarios

Impuesto sobre los Ingresos Brutos
Impuesto al Patrimonio
Impuesto sobre actos jurídicos
Impuesto sobre Espectáculos Públicos y juegos de Azar
Otros ingresos tributarios

No Tributarios

Tasas
Otros
Ingresos Varios - Organismos Previsión
Contribución al Tesoro Provincial
Tarifas

De Jurisdicción Nacional

Régimen de Coparticipación Federal Ley N°20221 y sus modificatorias
Régimen de Coparticipación Vial
Aportes no reintegrables
Aporte del S.N.A.P.
Aporte para Hospitales Transferidos

2) Recursos de Capital

Reembolso de Préstamos
Venta de activo Fijo

3) Remesas del Tesoro Provincial

Recursos afectados a Organismos Descentralizados
Otras Remesas

Aportes del Tesoro Provincial para financiar
Déficit organismos descentralizados

Todos estos ingresos se canalizan a través de las distintas cuentas oficiales abiertas en el Banco de Córdoba, agente financiero de la Provincia.

La Ley de Contabilidad en sus Arts. 42 y 43 dispone que la recepción de los recursos se efectuará por intermedio del Banco de la Provincia de Córdoba, de las oficinas recaudadoras u otras instituciones bancarias autorizadas por el Poder Ejecutivo quién convendrá las condiciones pertinentes.

Todos los importes recaudados cualquiera sea su origen y que no tengan destino legal expreso, deberán ser ingresados a rentas generales en

el Banco de la Provincia de Córdoba y puestos a disposición del Gobierno Provincial en los plazos que disponga el Ministerio de Economía.

Todas las Boletas de Depósito y sus respectivos estados bancarios son remitidos por el Banco a la Tesorería General de la Provincia diariamente, la que confecciona una planilla Diaria con un detalle número de todos los Comprobantes, los que son a su vez controlados con los Resúmenes Bancarios, enviando posteriormente toda esa documentación a la Contaduría General.

Es de destacar que la Contabilidad de los Recursos es efectuada por Contaduría General siguiendo la estructura dada al Cálculo de Recursos en el Presupuesto Vigente bajo el sistema manual, no obstante es registrada en el Libro de CAJA INGRESOS de acuerdo a los rubros y sub-rubros habilitados al efecto, permitiendo observar constantemente su evolución durante el período y con sus similares de ejercicios anteriores.

Esto se logra como consecuencia de llevarse series estadísticas y cuadros gráficos, al efecto, en diversos libros y planillas auxiliares, siendo pues posible presentar cualquier información que le sea requerida de manera casi inmediata.

Los ingresos percibidos diariamente por la Provincia en concepto de Coparticipación Federal son exhaustivamente controlados y contabilizados, debiendo concordar a fin de cada mes con el Resumen enviado por la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación.

A su vez, los Impuestos de Jurisdicción Provincial transferidos por el Banco, luego de registrados, se compulsan decenalmente con los resúmenes que remite la Dirección General de Rentas, situación que determina un control y conciliación completa de estos recursos, tanto en lo ingresado a Rentas Generales como los asignados a ciertos Entes Autárquicos y Municipalidades y Comisiones de Fomento, también en forma automática, siendo de aclarar que la fiscalización de los mismos está a cargo de la Dirección mencionada.

En cuanto a los Organismos Autárquicos, estos envían un estado mensual de sus recursos, parciales y acumulados comparado con su respectivo Cálculo de Recursos Anual, también en forma analítica, el que luego de controlado es resumido por Contaduría General, permitiendo obtener una visión sintetizada de lo recaudado por dichos Organismos.

Posteriormente, con el Estado de Recursos percibidos por la Administración Central y el generado por los Entes Descentralizados, se logra el Cuadro Consolidado de Recursos de la Administración General, elaborado por grandes rubros y comparado con los ingresos originalmente calculados.

Egresos

Como se expresara anteriormente, en lo referente al Movimiento de Fondos, las Erogaciones registradas corresponden a los conceptos efectivamente abonados por la Tesorería General de la Provincia, vale decir las pertinentes a la etapa de Registración de lo PAGADO.

Las Ordenes de Pago y Ordenes de Entrega, que han finalizado el trámite administrativo de rigor, y debidamente visados por el Tribunal de Cuentas, son remitidas a la Tesorería General para su efectivización, las que son atendidas de acuerdo a las disponibilidades y prioridades que se establezcan.

A medida que se van cumplimentando los libramientos efectuados por los diversos Servicios Administrativos, Tesorería General confecciona una planilla diaria denominada "Planilla de Egresos de Ejecución del Presupuesto" que es procesada por computación y analizada precedentemente en las registraciones de la Ejecución Presupuestaria.

Sin perjuicio de este tratamiento y en relación a la Contabilidad del Movimiento de Fondos, los Comprobantes de Caja de Egresos debidamente numerados y ordenados son registrados por el Sistema Manual en el Libro Caja Egresos.

Dicho registro incluye los libramientos discriminados por Jurisdicción de origen, amén de los egresos que corresponden a Residuos Pasivos y Obligaciones del Tesoro que son agrupados sin distinción de origen por año y ejercicio, elaborándose un Estado mensual, parcial y acumulado de Egresos.

Confeccionados ambos estados mensuales de Recursos y Gastos, se elabora el Balance mensual de Comprobación de Sumas y Saldos, el que se complementa con los siguientes cuadros:

- a) Cuadro de Movimiento de Fondos y Ejecución del Presupuesto
- b) Cuadro de Movimiento de Fondos de Cuentas Especiales
- c) Estado de la Deuda Pública
- d) Cuadros Estadísticos

Cabe destacar que a la fecha esta Contaduría General ha elaborado un proyecto para suplir los registros manuales que informan sobre los egresos en la Contabilidad del movimiento de fondos. La implementación de este proyecto concluirá en un sistema de registración por computación. Asimismo se estudia la factibilidad de concretar el mismo sistema respecto a los ingresos.

b) CONTABILIDAD DEL PATRIMONIO

La Ley de Contabilidad N° 5116 T.O. Ley N° 6395 y sus decretos reglamentarios, establece en su Capítulo VI, los dispositivos legales respecto a los Bienes del Estado.

De tal manera dispone: "AL MINISTERIO DE ECONOMIA" le compete la Superintendencia de todos los bienes de la Provincia, sean ellos públicos o privados.

La misma será ejercida sin perjuicio de ser administradas bajo la responsabilidad de otros poderes, organismos o entidades autárquicas a las que se hallen afectados. Los bienes que no tengan afectación serán administrados por el MINISTERIO DE ECONOMIA".

En concordancia con los dispositivos legales dictados al respecto, se puede definir que la estructura organizativa en Contaduría General está definida por la siguiente división:

- a) Bienes Inmuebles y b) Bienes Muebles

a) Bienes Inmuebles

La concesión en usufructo de bienes inmuebles, su donación, modificación de dominio y desafectación serán siempre autorizadas por Ley - (Art. 99 - Ley 5116 T.O. Ley 6395 y sus decretos reglamentarios).

Asimismo, tanto la afectación como su transferencia a organismos de la Administración Central y Entidades Autárquicas de Erogación, será resuelta por el Poder Ejecutivo, salvo en los casos previstos en el Art. 99 Ley N° 5116 T.O. Ley N° 6395 y con arreglo a las normas que se dicten sobre el particular - (Art. 100). Los títulos de dominios y demás antecedentes técnicos y legales de los bienes inmuebles de la Provincia, estarán archivados en la Contaduría General de la Provincia, sin perjuicio de disponer la formación de legajos con copias de los mismos en cada Servicio Administrativo y por los sujetos a su administración (Art. 101).

En la actualidad la interrelación de la Contaduría General con los Servicios Administrativos en la materia está dada por los siguientes conceptos:

- 1) Arrendamiento de Inmuebles
- 2) Pago de Servicios a O.S.N.
- 3) Pago de certificados por obras de pavimentación, redes de gas natural, etc.
- 4) Expropiaciones

1) Arrendamiento de Inmuebles

Por Dcto. N° 7616/73 el Poder Ejecutivo de la Provincia de Córdoba crea en jurisdicción de Contaduría General el Registro de Locaciones de Bienes Inmuebles, estableciendo la necesaria intervención de esta Repartición en todo trámite de contrato de locación. En razón de este dispositivo legal y de conformidad a las atribuciones conferidas por la Ley de Contabilidad, Contaduría General imparte las instrucciones (Circ. N° 61 - 14-3-74) que posibiliten la uniformidad de proceder sobre la materia. De tal modo solicita a los Servicios Administrativos que la remisión de información sobre arrendamiento de inmuebles debe efectuarse teniendo en cuenta:

- a) Locaciones ya efectuadas, tengan o no vigencia los respectivos contratos.
- b) Locaciones a contratar en el futuro.

Para el primer caso, los Servicios Administrativos debieron remitir a Contaduría General una nómina de los Inmuebles arrendados, incluyendo aquellos locales alquilados por Cooperadoras, Asociaciones de Ayuda, etc., y cedidas a la Provincia para sus fines.

Se acompañará el dispositivo legal de aprobación y el contrato original o copia autenticada por la correspondiente Oficialía Mayor, de las locaciones que se detallarán, cuando el contrato no constare debiendo efectuar una descripción, sintética del inmueble. En caso de no contarse con los antecedentes de la locación que se trate debió iniciar la gestión respectiva tendiente a subsanar tal circunstancia. En estos casos hubo de informarse como mínimo: Ubicación del inmueble locado, descripción y estado de conservación del mismo, nombre y apellido del propietario, destino dado al inmueble, indicando nombre de la Repartición o Establecimiento que ocupa, monto que se abonaba por dicha ocupación, si la ocupación es compartida en forma simultánea o en horarios diferentes, amén de si el gasto también lo es y en que proporción.

Para el segundo caso, se remitirán las actuaciones a Contaduría General al sólo efecto de desglosar de las mismas copia autenticada por la Oficialía Mayor pertinente, del contrato de locación y decreto de aprobación correspondiente. En toda gestión de locación deberá constar la recepción por Contaduría General del contrato original o copia del mismo debidamente autenticada, como asimismo del dispositivo legal de aprobación. Es muy importante consignar que el Tribunal de Cuentas de la Provincia

sólo visa de conformidad los Decretos aprobatorios de gestiones de locación de inmuebles que cuentan con la constancia referida de intervención de Contaduría General.

Nuevo régimen "Arrendamiento de Inmuebles"

Por Decreto N° 1428/79, el Poder Ejecutivo modificó las disposiciones del anexo I del Decreto N° 331/70. Régimen de Contrataciones relativas al arrendamiento de inmuebles por parte del Estado Provincial.

Concordante con esta modificación Contaduría General impartió las instrucciones a los Servicios Administrativos (Circular 148/79) estableciendo el uso del formulario "Solicitud de Información - Inmuebles Disponibles" a los fines de la emisión de la constancia previa que debe producir Contaduría General sobre el carácter fiscal del inmueble. La utilización de dicho formulario evitará el traslado del Expediente con la gestión, cuya copia se archivará en Contaduría General. Es decir que el formulario citado informará sobre la existencia o no de algún inmueble disponible con las características señaladas por la Dirección solicitante, como etapa previa a la locación de un inmueble.

Por Decreto N° 1882/18-4-80 (Régimen de Contrataciones de la Provincia) se establece el nuevo régimen de Arrendamiento de Inmuebles determinando que se utilizarán el pliego tipo de condiciones y el contrato tipo que se incluyen como Anexos II y III del precitado Decreto.

2) Pago de Servicios a Obras Sanitarias de la Nación

El Decreto N° 2699/78 que modifica el N° 1067/77 dispone: Contaduría General centralizará todo lo relativo a la recepción de las gestiones realizadas por O.S.N. ante la Administración Pública Centralizada para el cobro de sus servicios. Asimismo faculta al Señor Contador General de la Provincia a convenir con la Empresa Nacional la modalidad administrativa de presentación de las facturas más adecuadas para agilizar la liquidación de las mismas.

Las gestiones de cobro por facturas de servicios de O.S.N. deberán ser remitidas de inmediato a Contaduría General; tales facturas previa información sobre el carácter fiscal del inmueble y de conformidad al destino o afectación del mismo, serán atendidos por el Servicio Administrativo del área que corresponda.

En definitiva, determinando el carácter fiscal del inmueble y la procedencia del pago, se registra la gestión en la ficha patrimonial del inmueble y se remite posteriormente para su liquidación a la Dirección de Administración y Personal pertinente.

3) Pago de certificados por obras de pavimentación, redes de gas natural, etc.

Sobre este aspecto Contaduría General toma participación a efectos de informar sobre el carácter fiscal o no del inmueble afectado por la obra.

La gestión se inicia con el correspondiente certificado y luego de la intervención de Contaduría General debe remitirse la misma a la Dirección Provincial de Arquitectura, quien informa sobre la realización de la obra y la exactitud de los cálculos métricos y aritméticos consignados en el correspondiente certificado. Cumplimentado el trámite precedente Contaduría General produce nuevo informe y remite las actuaciones a la Dirección de Administración respectiva a efectos de su cancelación.

4) Expropiación

La relación entre Contaduría General y el Servicio Administrativo queda puesta de manifiesto a posteriori del dictado del instrumento legal - Ley - que declare de utilidad pública y sujeto de expropiación del inmueble de que se trate al requerirle al Servicio Administrativo confeccione el Documento de Contabilidad: Afectación Preventiva; efectuando la previsión presupuestaria correspondiente.

En atención a lo que esta CONTADURIA GENERAL entiende debe ser una eficiente relación con los SERVICIOS ADMINISTRATIVOS en la faz patrimonial y dentro de ésta en el aspecto inmobiliario, la DIVISION INMUEBLES del DEPARTAMENTO PATRIMONIAL se halla abocada a la tarea de actualizar la información contenida en los respectivos legajos y registros de inmuebles a fin de exigir a los distintos SERVICIOS ADMINISTRATIVOS, se plasme en forma efectiva lo preceptuado por el ART. 101 de la Ley de Contabilidad N°6395 (T.O. de la Ley N°5116) esto es ..." la formación de legajos con copias de los antecedentes legales y técnicos..." de los inmuebles afectos a su jurisdicción.

Para ello se ha diagramado la denominada "Planilla de Relevamiento de Bienes Inmuebles" que posibilitará a cada SERVICIO volcar a la misma cuanta información disponga relativa a cada uno de los inmuebles bajo su dependencia.

De esta manera se concretará la conciliación de la información, lo que permitirá a CONTADURIA GENERAL conocer la verdadera dimensión del patrimonio inmobiliario provincial, y al SERVICIO ADMINISTRATIVO a rescatar desde el órgano de control patrimonial los antecedentes faltantes, para completar los correspondientes legajos.

Así el panorama y centrando la atención en la relación Contaduría General -Servicio Administrativo expuesto en los puntos b- y c- (pagos de facturas a Obras Sanitarias de la Nación y obras de pavimentación, redes de gas natural, etc.) permitiría una verdadera agilización del proceso administrativo que tales gestiones exigen ya que al disponer el Servicio Administrativo del Legajo actualizado, podrá fácilmente informar sobre la fiscalidad o no del inmueble (cuya gestión de cobro se reclama).

A efectos de asegurar la alimentación del sistema de información y registrar la gestión en la ficha patrimonial del inmueble existente en Contaduría General, el Servicio Administrativo deberá comunicar las novedades producidas con la remisión del respectivo Expediente una vez concluida la gestión.

b) Bienes Muebles

Los dispositivos legales sobre el título en cuestión están determinados por la Ley de Contabilidad N°5116, T.O. Ley N°6395, Capítulo VI (Bienes del Estado), Art. 102 al 109 y sus Reglamentos. Dcto. N° 1881 y dispositivos legales vigentes complementarios.

Los principales conceptos están referidos a la transferencia de Bienes Muebles entre organismos gubernamentales, con o sin cargo, bienes adquiridos por Cooperadoras o Entidades similares, disposición, principio general sobre transferencia, relevamiento de bienes, recepción y entrega, bienes a cargo, inventario, donaciones, aceptación.

Los puntos específicos relativos a Bienes Muebles que se tratan en la actualidad son:

a) Recepción de planillas de altas y bajas de bienes. Su verificación, control y ordenamiento.

- b) Recepción de Inventarios, su verificación, control y ordenamiento.
- c) Transferencia dentro de organismos de la misma Administración Provincial.
- d) Consultas efectuadas ante el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor, como consecuencia de situaciones en que es procedente recabar información al respecto.
- e) Transferencias a entidades u organismos no pertenecientes a la Administración.
- f) Enajenación.

Contaduría General procede a ordenar las carpetas de bienes muebles, agrupándolas por cada Repartición, Sub-Secretaría, Secretaría de Estado o Ministerio, adecuando estos registros a las estructuras de la Ley Orgánica de Ministerios y con el objeto de simplificar la búsqueda de antecedentes ya registrados y acumulación de los nuevos que emergen de cada gestión.

Asimismo se procede a la depuración de Inventarios, planillas de altas y bajas que son acondicionadas y registradas, en lista y posteriormente remitidas al archivo de la Repartición.

El movimiento referido a la depuración y actualización de los datos, se consigna en planillas numeradas, especificándose en detalle la documentación, lo cual permite en forma inmediata ubicar elementos de juicio para trámites en curso.

Todo el ordenamiento legal que corresponde en la presentación de Inventarios debe adecuarse a las Normas Generales para el Relevamiento de Bienes previstas en el Decreto Provincial N° 2232/53.

Por Decreto N°5580/4-10-79, se dispone la registración única del Parque Automotor de la Administración Pública Provincial - incluida la Administración Central, Entidades autárquicas, organismos descentralizados y la Policía de la Provincia.

Dicha registración será de responsabilidad de la CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA a través del Departamento Patrimonial quien deberá tomar los recaudos y prevenciones necesarias para la implementación de un sistema computarizado de información con el concurso del Centro de Procesamiento Electrónico de Datos de la Provincia y de la Dirección de Organización y Métodos.

Asimismo instituye la creación de una Comisión encargada de elaborar el proyecto definitivo de Reglamento General del Parque Automotor de la Provincia.

Desde Contaduría General se concretará un censo general del Parque Automotor Provincial para computar su información, asimismo aquí (Contaduría General) se centralizará toda la documentación de los automotores de la Administración General, haciéndose responsable de la inscripción de las unidades a nombre de la Provincia ante el REGISTRO NACIONAL de la PROPIEDAD AUTOMOTOR.

Registro básico de Responsables y Subresponsables Patrimoniales

Es muy importante destacar que Contaduría General de la Provincia de Córdoba, ha proyectado un sistema patrimonial de Bienes Muebles -Sispam -

Este es un sistema integral referido a tales bienes cuyo aspecto fundamental es su registración contable en relación a la Ejecución del Presupuesto.

Cabe consignar que fue considerado en el Primer Congreso de Contadurías Generales realizado en la Provincia de Salta en el año 1978.

Con fecha 28 de Junio de 1979, se dicta el Decreto N° 3221 que instituye el Registro Básico de Responsables y Sub-Responsables Patrimoniales por Bienes Muebles de la Provincia, colocándolo a cargo de la Contaduría General y determinando como principales responsables de la información a las Direcciones de Administración y Personal o los organismos que hagan sus veces, aprobando, asimismo, el Listado de códigos pertinentes.

Si bien la Constitución Nacional y también la Provincial establecen el principio de la responsabilidad de los que desempeñan una función pública, cualquiera sea su situación en la escala o jerarquía en que están colocados, el sistema implantado, consecuentemente con el principio enunciado de que la responsabilidad es inherente al ejercicio y a toda obligación impuesta en razón del cargo o empleo, trata de determinar de una manera rápida y eficaz la responsabilidad de los agentes públicos en el manejo de los bienes del Estado, correlacionando la facultad de decisión y disposición con la responsabilidad en sus tres aspectos: administrativa, civil y penal. La implantación de este registro, representa la concreción de uno de los elementos básicos que constituyen el Sistema Patrimonial de Bienes Muebles para la Provincia de Córdoba (SISPAM), definiendo las competencias patrimoniales de los funcionarios y constituyendo el Registro de Firma de los responsables patrimoniales.

Fue implementado, dando participación a los distintos sectores usuarios del sistema, efectuado un exhaustivo análisis de cada sector y teniendo como base la organización institucional de la Administración Pública, compatibilizada con la cantidad e importancia de los bienes afectados, su distribución geográfica y utilización de los mismos con relación a la misión a cumplir.

Está estructurado para su procesamiento por computación con salidas de información que provean listados de Códigos de Responsables y Subresponsables, designación de la unidad de organización y domicilio de la misma, permitiendo su actualización mediante el procesamiento de la información que brindan los encargados patrimoniales de cada Servicio Administrativo.

Cabe advertir, que el citado Registro tiene vigencia y utilidad para la Administración Pública, como elemento de control y ordenamiento de inventarios y también da cumplimiento a normas legales, aún sin estar integrado a un sistema patrimonial.

Puede resumirse el plan de concreción de la primera etapa del sistema patrimonial de bienes muebles, con la implementación e implantación de los siguientes elementos:

- Nomenclador de Bienes Muebles Inventariables de la Provincia de Córdoba.
- Formularios de la contabilidad preventiva patrimonial y patrimonial propiamente dicha, para su procesamiento por computación.
- Normas de identificación y marcación - instructivos.
- Régimen legal patrimonial

- Descripción de puestos y funciones

La información primaria que se pretende alcanzar con el control a establecer, puede exponerse en los siguientes enunciados, dejando sugeridas a través de ellos y del análisis de los elementos básicos que componen el sistema, las posibilidades de información y de formación de planes referidos a la inversión, a la racionalización, al mantenimiento, a la dotación, etc. de los recursos materiales, que a partir del sistema se pueden obtener.

1) Conocer los bienes inventariables que se encuentran a cargo de cada responsable y subresponsable patrimonial previamente definido, clasificados dichos bienes de conformidad al Plan de Cuentas Patrimoniales compatibilizado con el Clasificador de Erogaciones Presupuestarias.

2) Registrar la inversión patrimonial, desde su origen, es decir desde que surge la decisión de gastar (etapa del compromiso en la contabilidad de ejecución presupuestaria) con determinación del efectivo ingreso del bien al patrimonio fiscal.

3) Determinar la consistencia de la información, a través de controles estatuidos en el mismo circuito del flujo de los datos y a través de programas de computación.

I - Etapa:

- Control de las inversiones presupuestarias en bienes muebles inventariables.

- Régimen Patrimonial

- Subsistema de rezagos y desuso

II - Etapa:

- Incorporación de los bienes pre-existentes

Métodos:

- Censos de Bienes

Procesamiento de los inventarios previa codificación de la información.

III - Etapa:

- Análisis de la información generada por el sistema patrimonial

- Macro información

- Micro información

- Planeamiento de la inversión

DEPARTAMENTO AUDITORIA:

Este departamento, conforme la estructuración actual del sistema administrativo-contable del Estado Provincial, participa de los caracteres de "organismo de control interno" y también como "auditoría externa".

Ello es así, en cuanto a lo primero, por ser el organismo que tendrá que verificar en todo el ámbito del Poder Ejecutivo, a instancias de los niveles superiores de gobierno y/o a instancias del Contador General de la Provincia, la materia auditable.

Participa igualmente del carácter de la "auditoría externa", fundamentalmente cuando tiene que verificar el desarrollo de las operaciones económico-financieras- patrimoniales en organismos que mantienen sus propios sistemas de control. En la práctica las distintas direcciones de administración y personal han incorporado su "sistema de auditoría interna".

Como medio de control interno le corresponde al Departamento dar origen a una serie de medidas coordinadas que aseguren el control de todas las áreas, especialmente aquellas destinadas a evitar irregularidades y de fraudaciones.

Si bien es cierto que cualquier medida de control no es suficiente para la eliminación de irregularidades no es menos cierto que esos controles permiten o facilitan las posteriores verificaciones que puedan poner en evidencia la existencia de procedimientos no acordes con las normas de aplicación.

De alguna manera nosotros estamos realizando nuestras tareas para lograr que la población de la Provincia pueda confiar en la buena administración de las rentas fiscales siguiendo en alguna medida las opiniones del Ministro Cavour en el año 1853 al expresar: "Los actos más importantes de los gobiernos son aquellos que se relacionan con el tesoro público y por tanto deben ofrecer a los contribuyentes, que sacrifican parte de su riqueza en beneficio del Estado, la seguridad de que los dineros se recaudan legalmente, y se invierten en sus verdaderos destinos"

Aclarando que entendemos que en la actualidad del siglo XX otros actos de los gobiernos tienen mucho mayor transcendencia e importancia que el manejo de los fondos públicos, este Departamento tiene por objetivo dar esas seguridades a los contribuyentes.

I - ATRIBUCIONES Y FUNCIONES DE CONTADURIA GENERAL:

Conforme a lo estructurado por la Ley de Contabilidad de la Provincia, las relaciones del Departamento Auditoría con las Direcciones de Administración surgen de los siguientes casos previstos:

1°- Del Artículo 125°

Corresponde a esta Contaduría General "Fiscalizar, con arreglo a las disposiciones legales, las actividades de la Administración General en sus aspectos financiero-patrimoniales", previstas en el inciso g), como también "las demás funciones establecidas en esta ley y las que se le adjudiquen por leyes especiales" según lo especificado en el inciso m).

En general las facultades y funciones que la Ley asigna a la Contaduría General están interrelacionadas con las Funciones de las Direcciones de Administración y las atribuciones de los jefes del Servicio Administrativo, vinculándose especialmente el Departamento Auditoría por los aspectos que se señalarán y mediante los criterios o alcances con que se desarrollan las actividades.

2° - Del Artículo 126°

Fijan las facultades de la Contaduría General de la Provincia, y el Departamento Auditoría tiene relaciones con los Servicios Administrativos cuando se desarrollan las siguientes funciones:

inc. b) Inspeccionar las Direcciones de Administración de los Servicios Administrativos y los organismos de la Administración General.

inc. d) Verificar arquezos en las Direcciones de Administración y dependencias que manejan fondos de la Provincia.

inc. e) Verificar el desarrollo de todas las operaciones económico-financieras y patrimoniales, controlando documentos y comprobantes que se originen en aquellas.

inc. f) Vigilar la regularidad y exactitud de las operaciones contables y sus registros.

inc. g) Efectuar todos los controles sobre los aspectos económicos financieros y patrimoniales de la gestión de la Administración General en tiempo y formas que crea convenientes.

3° - Del Artículo 128°:

A los efectos de la fiscalización y control de la Administración General, la Contaduría General tendrá acceso directo a todo tipo de documentación y registros referentes a las gestiones financiero-patrimoniales.

Como se advierte la norma legal citada consagra la autonomía de la Contaduría General de la Provincia para cumplir las funciones de Auditoría, por la cual el reglamento interno ha previsto el DEPARTAMENTO AUDITORIA, que tiene como función primordial mantener un servicio constante y directo de auditoría (y asesoramiento) de las Direcciones de Administración y demás dependencias de la Administración General, fiscalizando los activos financieros y patrimoniales, mediante los procedimientos de auditoría, con arreglo a las disposiciones legales en vigor.

4° - Del Artículo 129°:

La Contaduría General podrá declarar intervenidos los documentos, libros, fichas y todo otro elemento utilizado en las registraciones contables, en aquellos casos en que tenga conocimiento de posibles irregularidades en los aspectos financieros-patrimoniales.

II - ATRIBUCIONES Y FUNCIONES DE LOS SERVICIOS ADMINISTRATIVOS

1° - Del artículo 141°, corresponde al Jefe del Servicio Administrativo:

a) Emitir los libramientos de pago o entrega.

En la actuación pertinente se verifica la procedencia de la emisión y en su caso la correcta imputación a la oportuna registración.

b) Disponer la adquisición de bienes y servicios, cuando corresponda, en un todo de acuerdo a lo prescripto en la presente Ley y a los montos que le fije la Ley Normativa de Ejecución del Presupuesto.

La verificación debe extenderse a: monto máximo que puede adjudicar el director según el procedimiento de contratación utilizado, la adecuada apropiación del gasto, análisis de los pliegos de condiciones que se hubieren utilizado (para evitar que se oriente el pedido a un proveedor o marca determinada) y el cumplimiento de las especificaciones y condiciones generales del llamado, que se hayan cursado las invitaciones correspondientes a los posibles oferentes inscriptos.

El inciso c) del artículo referido expresa: "Las demás funciones que se le asigne por vía reglamentaria". Dicho inciso de la Ley no está reglamentado.

2° - El artículo 142° de la Ley de Contabilidad determina las

siguientes funciones de las Direcciones de Administración, que tienen relación con el accionar del Departamento Auditoría:

A - El inc. b) llevar centralizada la contabilidad analítica de los organismos del Servicio Administrativo al cual corresponda.

En la realización de la Auditoría se verifica el funcionamiento de las contabilidades de presupuesto, del movimiento de fondos y valores, destacando especialmente el grado de actualización con que se efectúan las registraciones.

Se actúa especialmente en los siguientes aspectos:

a - determinar si se realizan conciliaciones de las cuentas bancarias tanto para las utilizadas para el movimiento de los fondos permanentes, como también las de fondos de terceros (haber no reclamados, depósitos de garantía) y también en las cuentas utilizadas para el pago de haberes del personal, que generalmente ofrece mayores dificultades por el volumen de operaciones que implica este concepto.

b - Fondos de cuentas especiales que pueda administrar el organismo.

En todos los casos se exige la presentación del extracto de la cuenta corriente bancaria del mes anterior a la fecha de la actuación, o más actualizados.

Para los montos ingresados o egresados de cierta consideración, se verifica que el ingreso a la cuenta del organismo coincida con el egreso de la Tesorería Central; y para los egresos que concuerden con la documentación respectiva.

B - El inc. c) Ajustar todo el proceso contable y los sistemas de registración a las instrucciones que imparta la Contaduría General.

En este aspecto la Contaduría General de la Provincia ha diseñado los distintos registros que cada servicio administrativo debe utilizar como mínimo y consisten en:

a - Registro de afectación preventiva, donde se afectan los créditos presupuestarios según lo que estimativamente insumirá la ejecución de un gasto proyectado (adquisición, designación de personal, etc.).

b - Registro de Compromisos, donde se contabiliza el gasto al disponerse el mismo por acto de autoridad competente, ordenado pagar cuando el servicio administrativo emite la Orden de Pago y pagado cuando el gasto es atendido por el Fondo Permanente.

Se controla que los registros se encuentren actualizados, y que los mismos se ajusten a los documentos que le dan origen.

C - El inc. d): Ajustar y liquidar los haberes y demás retribuciones del personal, como así también los otros gastos de su jurisdicción y confeccionar los libramientos de pago o entrega.

1 - Para la verificación de la corrección de liquidaciones de haberes se procede así:

a - Se toma como base el último mes pagado y otros anteriores alternados.

b - Se solicita de todos los organismos periféricos (atendidos por el servicio) el detalle del personal que prestaba servicios al finalizar el último mes, y las altas y bajas correspondientes a los seis meses

anteriores, información que deberá ser provista con intervención de la autoridad máxima del organismo.

c - Se verifica la correlación entre las liquidaciones efectuadas y las nóminas de personal que presta o prestaba servicios.

d - Se verifican en especial los casos referidos a personal que ha cesado en sus tareas, o trasladado a otras dependencias o que haya tenido licencias sin goce de haberes o de cualquier manera haya experimentado afectación en sus haberes.

e - Se verifica la documentación probatoria relacionada con la percepción de asignaciones familiares regladas por la Ley N° 18017, bonificaciones por antigüedad, título, asistencia y puntualidad, etc.

f - Se verifica por muestreo si los importes liquidados a cada uno de los agentes son correctos, requiriendo los antecedentes legales sobre su situación de revista. Igualmente si se efectúan las retenciones y deducciones que legalmente correspondan.

g - Se verifica que el número de agentes no exceda el número de cargos previstos presupuestariamente, como tampoco por cada categoría de puestos.

h - Existencia de crédito presupuestario para atender el gasto.

i - Correcta imputación del gasto y oportuna registración contable.

j - Se controla la oportuna y correcta liquidación de aportes y contribuciones sobre sueldos y su ingreso según corresponda.

2 - Para la verificación de los otros gastos de su jurisdicción y libramientos de pago o entrega:

En relación a las órdenes de pago para cancelar obligaciones emergentes de contrataciones se actúa verificando:

a - Que para la contratación se haya dado cumplimiento al trámite previsto en la Ley Normativa, en función del monto de la operación.

b - Que las autorizaciones y adjudicaciones hayan sido dispuestas por autoridad competente, según los niveles normados.

c - Que en su caso se haya invitado a firmas inscriptas en el Registro de Proveedores.

d - Que en su caso se hayan realizado las publicaciones previstas legalmente.

e - Que la adjudicación haya recaído en una oferta que reuniendo las condiciones exigidas resulta la más ventajosa para la Adquisición

f - Que la imputación del gasto sea correcta.

g - Que se haya recepcionado las cosas o servicios adjudicados, salvo los casos de Orden de Pago Anticipada, en cuyo supuesto se verificará en función de las liquidaciones parciales que se emitan contra la misma.

h - Para los casos de contrataciones directas se pone especial énfasis en verificar si se han reunido los extremos legales que las / /

justifiquen. No es suficiente una buena exposición literaria, si no existen elementos de convicción contundentes. Se tiene en cuenta que las "razones de urgencia" deben resultar consecuencia de situaciones de excepción y nunca el resultado de una falta de previsión.

Cuando se argumenta el caso de "Poseedor único" se procura verificar si ello no es consecuencia de solicitar especificaciones innecesarias.

i - Igualmente se verifica si a ciertos proveedores se le efectúan compras sucesivas o reiterativas, que pueden ser el resultado de procedimientos tendientes a favorecer a ciertas firmas y eludir el trámite respectivo.

3 - El inc. f) Rendir cuenta de los valores y efectivos recibidos, al Tribunal de Cuentas:

a - Rendición de cuentas de los fondos permanentes que tenga asignado el servicio:

Conforme a las instrucciones sobre el manejo de estos fondos las Direcciones de Administración tienen que atender pagos cuyos montos no excedan el índice 1 fijado en la Ley Normativa de Ejecución del Presupuesto (actualmente valor del índice "1.200.000 y pueden hacerlo hasta el valor del índice 3. Para erogaciones por obras públicas se paga hasta el valor de índice 9 y por servicios públicos sin límite".

Por otra parte según la reglamentación de la Ley Normativa las compras directas pueden efectuarse hasta el monto equivalente al valor del índice 1 ya citado, sin otro requisito, y en cuanto a las contrataciones entre índice uno y tres debe decirse mediante el requerimiento de por lo menos tres cotizaciones por escrito, sin cumplimentarse las formalidades del concurso de precios.

En consecuencia al auditarse el fondo permanente de un servicio se constata: que los gastos se sujeten a lo previsto anteriormente; que se efectúe la correcta apropiación del gasto; que los bienes o servicios objeto de la contratación hayan sido ingresados a la administración, que los comprobantes reúnan las condiciones exigidas.

Simultáneamente se practica un arqueo de fondos, partiendo del saldo del ejercicio anterior y recabando de la Tesorería General de la información relacionada con la provisión de fondos al Servicio, como también de las cajas chicas atendidas por la Dirección.

En general cuando se realiza una auditoría en un Servicio Administrativo, la misma se inicia por el arqueo de fondos, operándose el recuento de efectivo y valores y de comprobantes pagados, de lo que se hace constar en acta circunstanciada que firma el Director del Servicio, el Tesorero y el Auditor.

Los gastos de caja chica y fondos permanentes, que resultan los "gastos menores" de la administración en términos generales, originan un volumen considerable de operaciones y consecuentemente de documentación que en las distintas Direcciones de Administración constituyen la mayoría de los egresos producidos, excepto el pago del personal.

El importante volumen de documentación, el hecho de que la mayoría de las erogaciones están destinadas a la adquisición de bienes de control "inmediato" o al pago de servicios, y la generalizada falta de registros de control por el ingreso de ese tipo de bienes, provoca serias dificultades para una adecuada verificación "a posteriori" de la veracidad del gasto, o del destino de los bienes o servicios.

Algunos Servicios Administrativos administran fondos de cuentas especiales, en cuyo caso se procede de manera similar a los fondos permanentes.

b - Rendición de cuentas de los fondos recibidos para el pago de personal:

Normalmente se toma como base la última rendición de cuentas presentada verificándose especialmente:

1 - Que el total neto pagado al personal esté correctamente determinado.

2 - Que las retenciones efectuadas al personal hayan sido correctamente ingresadas en las cuentas de las instituciones receptoras. Habida cuenta del importante volumen de fondos que se maneja se cotejan las fechas de los depósitos por este concepto con la fecha del débito en los extractos de la cuenta corriente bancaria del Servicio.

3 - Que las rendiciones de cuentas resulten elevadas al Tribunal de Cuentas dentro de los plazos establecidos.

DEPARTAMENTO TECNICO

Habida cuenta del carácter rector de la Contaduría General en la Hacienda Pública en materia de normas administrativo-contables, tiene este Departamento específicas funciones de asesoramiento, tanto en el ámbito interno, asistiendo al Sr. Contador General y Sub-Contador General en la adopción de medidas en el orden técnico, como externo a los organismos sobre los cuales ejerce la repartición su control.

Debe entender en el dictado, modificación o coordinación de los instrumentos normativos que determinan la aplicación de los instrumentos normativos que determinan la aplicación de sistemas y metodologías administrativo-contables, presupuestarias, de administración financiera y patrimonial, y que regulan la gestión administrativa-contable y financiera de la Hacienda Pública, de acuerdo con las funciones a cargo de la Contaduría General y en concordancia con los desarrollos teóricos y doctrinarios, a los fines de alcanzar mayor eficiencia y economía en la gestión hacendal, sobre la base del carácter rector de la repartición en materia de su competencia.

Concordante con lo enunciado en conceptos generales, puede efectuarse un detalle no limitativo, sino sólo ilustrativo de tareas a cargo de la unidad:

- Intervenir en todo lo relativo al examen y propuesta de un sistema de contabilidad integrada pública para la toma de decisiones, realizando estudios y análisis comparado de antecedentes nacionales y extranjeros, evaluando la factibilidad de su aplicación en la Administración Central, Organismos Descentralizados y Empresas del Estado Provincial.

- Determinar las necesidades de información de la Contaduría General y en general de los centros decisorios de la hacienda pública, en la materia de su competencia, tendiéndose a que la gestión administrativo-contable se torne más eficiente, controlable y coordinada.

- Recomendar las acciones a encarar a los fines de propender a la optimización de los sistemas y normas vigentes.

- Entender en la elaboración de metodologías para el control y evaluación de los distintos aspectos de la gestión hacendal pública, en especial de las funciones a cargo de los servicios administrativos.

- Entender en la interpretación de las disposiciones legales y reglamentarias en materia contable, y en el dictado de las instrucciones obligatorias sobre los métodos de registración, remisión de información, preparación de balances, estados financieros y demás instrumentos contables para todos los organismos de la Administración Central y Descentralizada.

- Atender el funcionamiento de un centro de información, compilando y archivando toda la documentación del Departamento Técnico, en forma que facilite antecedentes e informaciones específicas a las dependencias de la repartición y Administración General.

- Asesoramiento y apoyo técnico a otros sectores de la repartición y organismos de la Administración Pública sobre los cuales la Contaduría General ejerce su control, atendiendo, asimismo, el asesoramiento en los aspectos relativos al régimen de compras, ventas, suministros y contrataciones de bienes y servicios.

CONCLUSIONES GENERALES

De lo expuesto el lector podrá advertir fácilmente que ha sido nuestra intención esbozar un relevamiento (cuasi integral) de la relación administrativo-contable de la CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE CORDOBA con los SERVICIOS ADMINISTRATIVOS.

Somos concientes que el tema sub-examen admite un análisis más detallado y profundo la cual podrá ser objeto de futuros ensayos.

Si bien no está en el ánimo de los que participamos en la elaboración del presente trabajo, establecer las ventajas y desventajas del sistema de la descentralización operativa y de registración que inspiró al legislador al dictar la LEY que actualmente nos rige, podemos inferir que si el horizonte al cual se oriente la moderna técnica de administración es un crecimiento gradual y sostenido del mismo, será necesario acentuar los sistemas de control para asegurar el fundamento de creación de los Organismos responsables que intervienen en el referido sistema:... "lograr una agilización de los procedimientos administrativos", y será precisamente aquí donde debe cobrar relevancia la figura de las CONTADURIAS GENERALES para encauzar y posibilitar el cumplimiento de tal cometido.

Para concluir presentamos lo que entendemos como diferentes alternativas para efectivizar los controles establecidos por la LEY.

Serían ellas: a) la creación de Delegaciones de Contaduría General que actúen directamente en los diferentes Servicios Administrativos, con todas las atribuciones que le confiere la Ley. Su intervención directa, resulta de indudable importancia para que la gestión y función de los Servicios Administrativos sea plenamente eficiente.

b) si por razones de organización administrativa es imposible su creación, ya que esta perspectiva requiere de las Contadurías Generales una gran capacidad operativa la intervención preventiva por parte de las Contadurías Generales de toda la documentación referida a Ordenes de Pago a Proveedores, Régimen de Contrataciones, Liquidaciones de Sueldos, Rendiciones de Cuentas, etc.

Podría aparecer como contradictoria esta posición, puesto que la función pertenecería al Tribunal de Cuentas. Sin embargo de esta manera, a la par de efectuar los controles que se deben realizar, se podrá extraer de la documentación intervenida, una serie de datos de suma importancia para mejorar la gestión de control del organismo máximo en la materia: las Contadurías Generales.

c) Cualquiera de las perspectivas planteadas precedentemente, podrán ser complementadas en última instancia por las auditorías periódicas y completas que las Contadurías Generales deben realizar en los Servicios Administrativos.

En conclusión, sin lugar a dudas, los únicos organismos con competencia para ejercer el control del gasto público por gestión de los Servicios Administrativos, pueden y deben ser las respectivas Contadurías Generales.

Si así no ocurriera, estarán desvirtuando los fines para los cuales fueron creadas por la Ley.-

INTERRELACION ENTRE LA CONTADURIA GENERAL

Y LOS SERVICIOS ADMINISTRATIVOS

C.P.N. Daniel J. LEORZA

Lic. Raúl H. ALCANTARA

C.P.N. Norma I. de GUARDATI

C.P.N. Dolly N.P. de KLEISINGER

Sr. Juan J. MASPONS

PRIMERA PARTE

INTRODUCCION

AMBITO DE DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA

"La administración es una de las actividades funcionales del Estado que tiende a la satisfacción de las necesidades públicas, que tiene por actos concretos y bajo el orden jurídico establecido" (1).

Todos los Estados modernos asumen "funciones administrativas" pero no todos poseen "régimen administrativo". Entendemos por tal, aquél en el cual las funciones administrativas se cumplen bajo el contralor del Poder Ejecutivo. Cuando por el contrario, los agentes son colocados bajo la supervisión de los Tribunales Judiciales, ese Estado no posee un régimen administrativo (sistema inglés).

Los países latinoamericanos han heredado de España instituciones que responden al criterio del "régimen administrativo".

Es así que se produce una de las controversias más significativas de nuestro tiempo: la tendencia a centralizar o descentralizar la administración.

Se advierte que no se tratarán las ventajas y desventajas de ambos sistemas, sino que se clarificarán ciertos puntos con el objeto de determinar el alcance de un sistema de contabilidad integrado.

CENTRALIZACION

El análisis de la centralización requiere, para su entendimiento, diferenciar dos conceptos:

a) Centralización política: refiere a la constitución orgánica del Estado. La autoridad y el gobierno están concentradas en un solo núcleo de poder. Se identifica con la forma unitaria de gobierno.

b) Centralización administrativa: el ejercicio de las funciones administrativas depende directamente del administrador. El mismo concentra la iniciativa de la gestión, su coordinación y el poder de decisión. Esquema que no impide que existan órganos de ejecución locales pero que se hallan subordinados al mando central.

Rafael Bielsa sostiene que en el sentido administrativo: "Centralizar es atribuir a una autoridad administrativa dada el poder de la decisión, para realizar funciones propias de la institución a que esa autoridad pertenece; es decir, es reunir en un centro las atribuciones que el ejercicio de tales funciones pide" (2).

Además Agustín Gordillo entiende que: "La centralización implica la reunión de las facultades de decisión en los órganos superiores de la administración" (3).

(1) OTTO MAYER - Revista Ciencias Administrativas N°17 - Universidad Nacional de la Plata.-

(2) RAFAEL BIELSA - Régimen Jurídico de la Contabilidad Pública.-

(3) AGUSTIN GORDILLO - Empresas del Estado

El esquema de organización lineal, que supone unidad de criterios y de mando, es el ejemplo característico de la centralización administrativa.

Ambos enfoques (centralización administrativa - centralización política) no se excluyen pues tanto puede darse la centralización administrativa en un Estado Unitario como en uno Federal.

DESCENTRALIZACION

En los últimos años se ha observado un paulatino incremento de las necesidades colectivas. El Estado entonces, extiende su radio de acción a fin de satisfacer esas nuevas necesidades. Esta circunstancia trae aparejado el aumento de la actividad administrativa y su consecuente aplicación. Así, la gestión ejecutiva - históricamente centralizada - comienza a ser delegada.

Surgen entonces, las ideas sobre descentralización que los autores de Administración Pública se han encargado de conceptualizar desde distintos puntos de vista.

Entendemos que el tema es suficientemente amplio, razón por la cual debemos tomar dos conceptos; a saber:

a) Descentralización política: se vincula al sistema de gobierno de un país. La descentralización política se manifiesta en un Estado Federal, donde cada unidad implementa su estructura de poder. Forma consagrada por nuestra Constitución Nacional.

b) Descentralización administrativa: refiere a la organización administrativa de un Estado. Según el criterio de algunos autores se trata de la subdivisión de funciones que realiza el órgano ejecutor de la gestión administrativa.

Se tratará ahora de realizar algunas consideraciones sobre dos niveles de descentralización: Descentralización Jerárquica y Entes Autárquicos; pues consideramos que desde el punto de vista administrativo-contable, el tratamiento que éstos merecen es común a las normas que rigen a la Administración Central.

- Descentralización Jerárquica: la Hacienda del Estado es única; no obstante ello, el desarrollo de la gestión administrativa ha llevado a distribuir funciones hacia organismos inferiores sin que esto signifique la ruptura de aquella unidad. Estamos en presencia de la descentralización jerárquica, burocrática o como lo denomina la doctrina francesa "desconcentración".

Esta forma de descentralización no debe interpretarse como delegación de competencia, pues se trata de aspectos diferentes. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido al respecto que: "Existe delegación cuando una autoridad investida de un poder determinado, hace pasar el ejercicio de ese poder a otra autoridad o persona descargándolo sobre ella" (1).

Los organismos así creados se consideran desmembraciones de la Administración Central, a quienes el Poder Ejecutivo voluntariamente les encarga el cumplimiento de determinadas actividades, con delegación de facultades en asuntos de menor jerarquía. No poseen personalidad propia como personas de derecho y son susceptibles de modificación o disolución, cuando el Poder creador así lo decida.

(1) Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación- Tomo 143- Pág. 434.

- Entes Autárquicos: nos encontramos ante una figura que se genera a partir de la descentralización burocrática, pero que reconoce profundas diferencias con ésta. Se entiende que son Entes Autárquicos aquellos organismos que, creados por el Estado, poseen facultades de autoadministración de acuerdo a normas establecidas por la autoridad superior. La capacidad de administrarse a sí mismo, excluye en principio toda idea de relación jerárquica con el poder administrador; pero considerando que las funciones de los Entes Autárquicos son en definitiva parte de las del Estado, existe cierta vinculación de índole jerárquica al someterse éstos al control administrativo.

No deben confundirse términos como Autarquía y Autonomía; pues to que son instituciones autónomas aquellas que pueden legislar "per se", en tanto que los Entes Autárquicos sólo pueden administrarse. Se habla entonces de "legislar" para la autonomía y "administrar" para la autarquía.

En general hay acuerdos en los distintos autores sobre tres principios fundamentales que definen a este tipo de entidades; a saber:

- a) Deben tener personalidad propia, diferente de la del Estado.
- b) Poseer un patrimonio, que estará afectado al cumplimiento de la actividad específica, motivo por el cual el ente fue creado.
- c) Su actividad o gestión se canalizará hacia el cumplimiento de fines públicos determinados.

Este tercer punto, en cierta medida, resume y caracteriza a este tipo de órganos puesto que el cumplimiento del fin público - finalidad esencial del Estado - aparece aquí desagregado y llevado incluso a un nivel que puede calificarse de específico.

Entendida desde esta óptica, podemos inducir que las entidades autárquicas no presentan diferencias substanciales, en lo que hace a su inclusión en el presupuesto establecido para la Administración General. Por lo cual pueden aplicarse los mismos métodos para registrar la gestión financiera y de bienes comunes a otros entes descentralizados que realizan funciones de índole administrativa.

El control que sobre estos órganos puede ejercerse, si cuentan con un sistema contable y régimen de procedimientos uniforme, será relativamente sencillo y eficaz.

En términos generales la centralización debe estar dirigida a la tarea de lo que sea planificar, logrando con ello uno o pocos centros de decisión, ofreciendo esta variante las ventajas que implican la coordinación y el control.

Se evitará así la creación de entes, reparticiones, empresas, etc. que realizando tareas semejantes se rijan por disposiciones antagónicas y absorban numerosos recursos, reduciéndose así la posibilidad de ejercer un eficaz control. No obstante, se deberán determinar niveles óptimos de descentralización para las tareas referidas a la ejecución de la planificación formulada.

Se ha tratado hasta aquí de hacer una reseña de los diversos tipos de entidades en que el Estado ha dividido su gestión para el mejor cumplimiento de sus fines en forma directa, a través de la descentralización jerárquica o las entidades autárquicas.

Consideramos de importancia haber desarrollado este tema para de

terminar con claridad los ámbitos y en consecuencia el alcance que un sistema integrado de contabilidad abarcará.

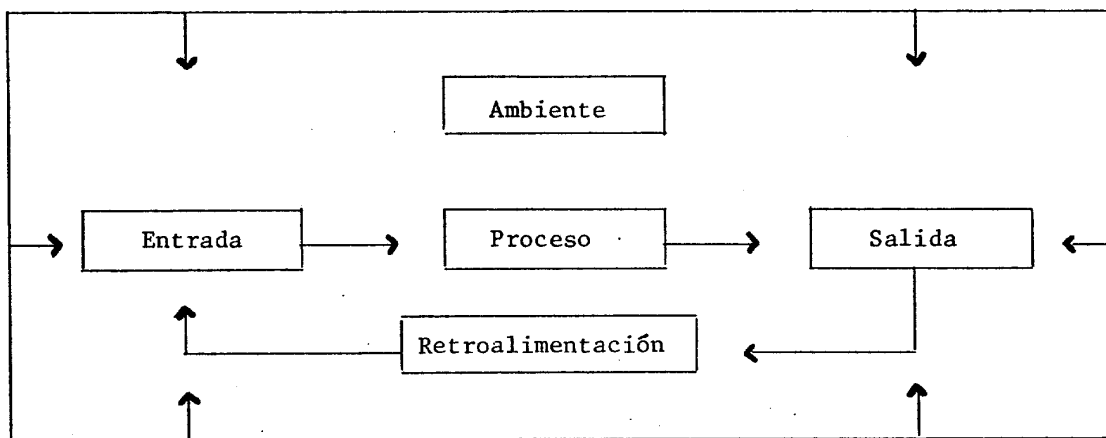
CONCEPTO DE SISTEMA Y SU APLICACION AL CONTABLE

Si definimos que un Sistema en general es la reunión de "elementos ordenados para el logro de una meta", (P.A.Pounet), vemos que las condiciones imprescindibles que deben reunirse en nuestro enfoque específico son:

- a) Elementos o grupos de partes: conformados con los Servicios Administrativos y la Contaduría General de la Provincia.
- b) Ordenados e interrelacionados por la documentación que fluye entre ambos.
- c) Con un propósito, fin, meta, objetivo: la Cuenta General del Ejercicio.

Las partes de todo Sistema son:

- 1 - Entrada: Conjunto de elementos extraídos del ambiente que sirven para obtener el fin.
- 2 - Proceso: Camino ordenado que siguen los elementos de entrada y que interrelacionados se transforman en el producto esperado.
- 3 - Salida: Producto del Sistema.
- 4 - Ambiente: Conjunto de circunstancias y condiciones internas y externas que influyen sobre el Sistema.
- 5 - Retroalimentación: Proceso de análisis por el cual toda información referente a la entrada, proceso, ambiente y producto se compara con el objetivo esperado, a efectos de tomar las decisiones correctivas.



Si lo aplicamos al Sistema Contable:

1 - Entrada

Recursos Humanos: Contador General de la Provincia
Jefe de Servicio Administrativo
Personal

Recursos no Humanos: Infraestructura
Presupuesto
Leyes
Decretos
Circulares
Otros

2 - Proceso

Llevar en los Servicios Administrativos una Contabilidad Integrada Analítica.

Confeccionar los Pedidos de Contabilización que vincule su registración con la Contaduría General.

3 - Salida

Cuenta General del Ejercicio.

4 - Ambiente

Legislación;
Factores sociales, económicos y políticos.

5 - Retroalimentación

Respuesta a: Si el método de contabilización Analítico-Sintético es eficaz.

Si el sistema de comunicación vertical en cada Repartición y horizontal entre los Servicios Administrativos y la Contaduría General es ágil, suficiente, oportuna.

Si las orgánicas existentes respondieron a las expectativas.

Si se adecuó la Contabilidad Provincial eficazmente para integrar la Contabilidad Nacional.

SEGUNDA PARTE

SERVICIOS ADMINISTRATIVOS

LOS SERVICIOS ADMINISTRATIVOS: Ordenadores secundarios del gasto.

El Presupuesto de Gastos contiene autorizaciones analíticas cuantitativas y cuantitativas que el Poder Legislativo otorga al Poder Ejecutivo. Constituyen por lo tanto créditos que en la oportunidad de abrirse contablemente cada Partida Presupuestaria, tendrán un saldo acreedor que significa el límite hasta el que puede gastarse.

Consecuentemente, el titular del Poder Ejecutivo es quien tiene la atribución para ordenar la utilización de ese crédito y realizar los actos que sean necesarios para llegar a su ejecución. Es el ordenador máximo o primario.

Ahora bien, quien administra puede realizarlo por sí, personalmente o puede asignar funciones cuando lo estime necesario para la mejor realización del fin.

Es así, que por razones de orden práctica ante las innumerables operaciones para ejecutar el presupuesto, el titular imputa algunas de las tareas que le son propias a determinados funcionarios: los Jefes de los Servicios Administrativos u ordenadores secundarios.

El instrumento legal por el cual lo efectiviza, es el Decreto que contiene la Orden de Disposición de Fondos a favor del Jefe del Servicio Administrativo por un determinado monto que tiene como tope el total de los créditos de la Jurisdicción de su competencia.

Uno de los aspectos que caracteriza fundamentalmente al Poder Administrador es establecer los grandes objetivos y darlos a conocer para que los integrantes de cada sistema del proceso sepa adonde encaminar sus actividades, diferentes entre sí, pero convergentes.

Una buena intercomunicación de los integrantes del Sistema (Servicios Administrativos y Contaduría General) constituye el punto de partida para que se puedan lograr eficaz y eficientemente los objetivos del SISTEMA CONTABLE PROVINCIAL.

Pero dado la amplitud del mismo hemos intentado plasmar en este trabajo - a modo de síntesis - la relacionada con la SUB-SISTEMA CONTABLE DE PRESUPUESTO DE GASTO.

El criterio adoptado de circunscribirse a esta rama, se ha basado en su mayor cúmulo operacional con respecto a las restantes - movimiento de fondos, gestión de bienes y responsables - .

No queremos significar por ello menor importancia de las últimas, que será necesario darles el tratamiento de análisis en otra etapa.

El Proceso de Comunicación con la Contaduría General

La transferencia de información es bidireccional y se efectúa en dos etapas:

Etapa Preliminar.

Emisor:

Contaduría General

Receptor:	Servicios Administrativos
Mensaje:	Normas
Canal:	Circulares
Retroalimentación:	Control interno

Etapa de Ejecución.

Emisor:	Servicios Administrativos.
Receptor:	Contaduría General
Mensaje:	Compromiso y Liquidación
Canal:	Pedidos de Contabilización (Ver anexos)
Retroalimentación:	Estados de Ejecución Jurisdic_ cionales

PEDIDOS DE CONTABILIZACION

Hemos dicho en el punto anterior, que el canal utilizado para la comunicación en la etapa de ejecución del gasto en los Servicios Admi_nistrativos son estos documentos.

La denominación propuesta en el encabezamiento, ha surgido como una necesidad de unificar la terminología utilizada en la actualidad, ya que del relevamiento efectuado se observa que se usan indistintamente: "Pedido Numérico", "Liquidación-Numérico", etc.

Sin embargo, existiendo en todos un elemento común, que es ser "Pedido de Contabilización", se ha optado por éste.

Dependerá luego de su confección, que genere solamente una registración o que involucre además, un movimiento financiero negativo (li_ quidación), positivo (devolución de fondos) o nulo (regularización).

Utilidad :

Estos documentos son el nexo o vínculo entre los Servicios Ad- ministrativos - generadores del gasto - y la Contaduría General -eje del Sistema Contable- constituyendo la base de sus respectivas registraciones contables:

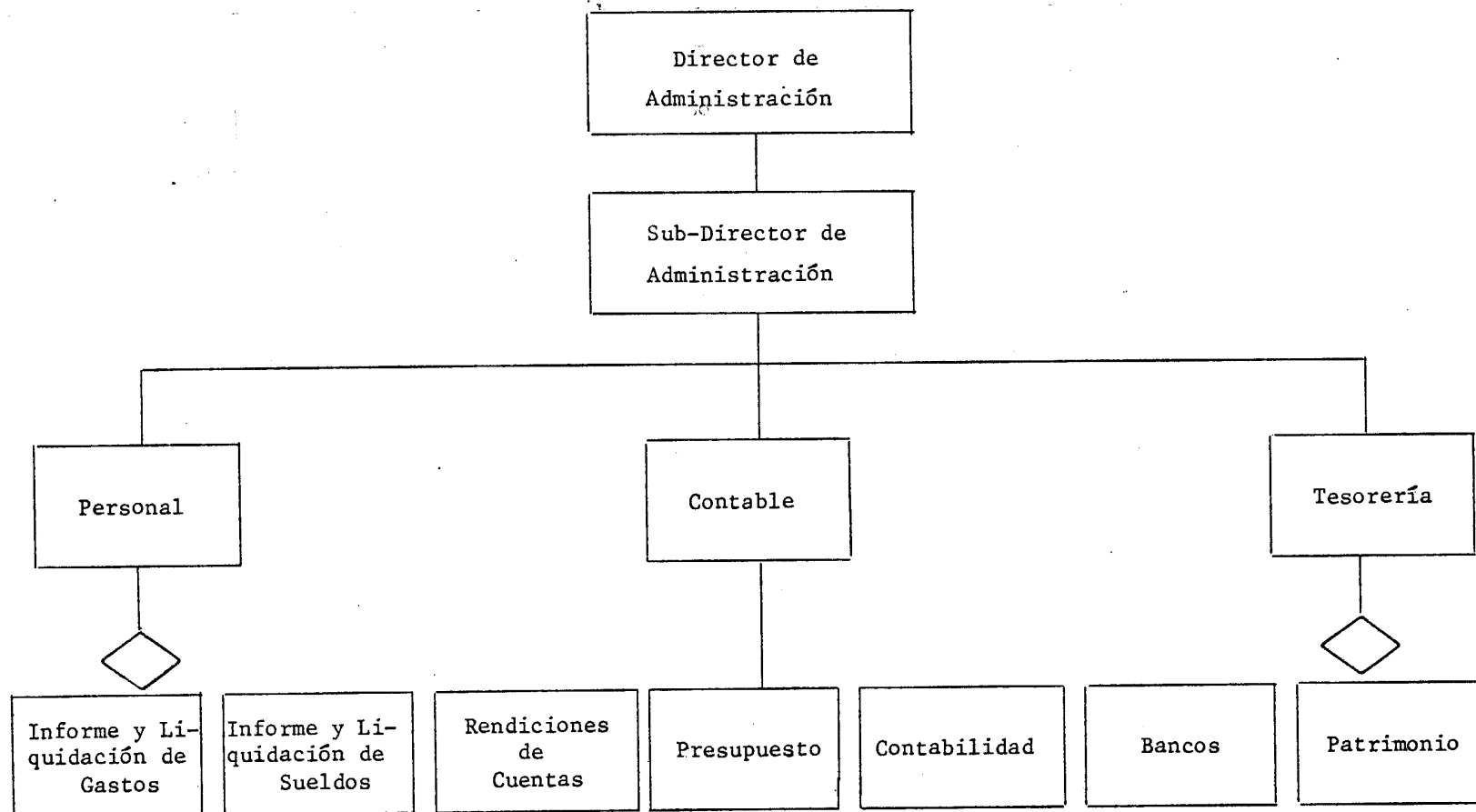
- a) Analítica en los Servicios Administrativos.
- b) Sintética en la Contaduría General.

Cabe mencionarse aquí, que los Estados de Ejecución Jurisdiccio_ nales son elementos imprescindibles de control, pero no documentos de con_ tabilización en la Contaduría General.

El modelo del formulario, como así las normas para su confec- ción se han incluido en el Anexo N° I.

ORGANICA DE UNA DIRECCION DE ADMINISTRACION

(TIPO)



FUNCIONES Y SUBFUNCIONES DEL AREA DE ACTIVIDAD

<p align="center">AREA DE ACTIVIDAD</p>	<p align="center"><u>DIRECCION DE ADMINISTRACION</u></p> <p align="center">Realiza la gestión financiera-patrimonial de su jurisdicción y el control respectivo</p>	
<p align="center">FUNCIONES</p>	<p>Centralizar las funciones de los Servicios Provinciales del Tesoro, de Patrimonio, de Personal y de Contaduría y Control de su Jurisdicción en correspondencia con los órganos centrales de dichos Servicios.</p>	
<p align="center">SUB-FUNCI NES</p>	<p align="center"><u>TESORERIA</u></p> <p>.Recepción de fondos de la Tesorería General y aplicación de los mismos a su destino específico directamente o por medio de Sub-responsables.</p> <p>.En casos de excepción: Recepción de los fondos de las Cajas Menores de Recaudación y su transferencia, a Rentas Generales.</p> <p>.Rendir cuenta de su gestión.</p>	<p align="center"><u>PERSONAL</u></p> <p>.Coordinar, aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias vigentes en esta materia.</p> <p>.Registraciones extra-contables actualizadas de las novedades y modificaciones en la planta de personal de la Jurisdicción.</p>

<p>AREA DE ACTIVIDAD</p>	<p style="text-align: center;"><u>DIRECCION DE ADMINISTRACION</u></p> <p style="text-align: center;">(la misma)</p>
<p>FUNCIONES</p>	<p style="text-align: center;">(la misma)</p>
<p>SUB-FUNCIONES</p>	<p style="text-align: center;"><u>CONTABILIDAD Y CONTROL</u></p> <ul style="list-style-type: none"> . Preparación del ante-proyecto de presupuesto Jurisdiccional en coordinación de los requerimientos de las distintas Unidades de Organización y las normas impartidas por el Ministerio de Hacienda. . Ejecutar el presupuesto de su competencia produciendo la información que se le requiera de acuerdo a la estructura organizativa de la Provincia: <ul style="list-style-type: none"> a) por vía jerárquica. b) a los órganos con relación funcional: Contaduría General, Dirección de Finanzas, Tribunal de Cuentas, Dirección de Personal y Tesorería General. . Registrar analíticamente las operaciones financieras-patrimoniales de su Jurisdicción en los siguientes tipos de contabilidad: <ul style="list-style-type: none"> a) Financiera: Presupuestaria y Movimiento de fondos y valores. b) De la gestión de bienes. c) De responsables, en correspondencia con las registraciones sintéticas de la Contaduría General. . Control documental, legal y contable.

AREA DE ACTIVIDAD	<u>DIRECCION DE ADMINISTRACION</u> (la misma)	
FUNCIONES	(la misma)	
SUB-FUNCI NES	<p style="text-align: center;"><u>PATRIMONIO</u></p> <ul style="list-style-type: none"> .Centralizar la información del movimiento de los bienes de la Jurisdicción y cursarlas a la Contaduría General. .Mantener el inventario permanente actualizado. 	<p style="text-align: center;"><u>VARIAS</u></p> <ul style="list-style-type: none"> .Asesoramiento sobre los diversos aspectos de la gestión administrativa contable. .Dictar disposiciones operativas, reglamentarias o aclaratorias dentro de su Jurisdicción sin alterar las pautas establecidas por los órganos centrales, decretos o leyes. .Resolver el despacho diario. .Requerir el personal necesario para la organización determinando los perfiles de conocimientos y demás características.

<p>AREA DE ACTIVIDAD</p>	<p style="text-align: center;"><u>INFORMES Y LIQUIDACIONES DE GASTOS</u></p> <p style="text-align: center;">Analiza el gasto legalmente y ordena la ubicación presupuestaria pertinente</p>	
<p>FUNCIONES</p>	<p style="text-align: center;"><u>INFORMES</u></p> <p>Realiza el examen de los requerimientos de los responsables, para su análisis y compatibilización, unificando y coordinando criterios en materia legal y presupuestaria.</p>	<p style="text-align: center;"><u>EMISION PEDIDOS DE CONTABILIZACION</u></p> <p>Elabora los documentos bases de las registraciones contables.</p>
<p>SUB-FUNCIONES</p>	<p><u>.Verifica</u> la competencia de la autoridad solicitante de un gasto facultativo.</p> <p><u>.Inicia</u> el trámite de los gastos obligatorios.</p> <p><u>.Aplica</u> las disposiciones legales generales y particulares (Ley de Contabilidad, Régimen de Contrataciones, de Trabajos Públicos) al caso concreto.</p> <p><u>.Determina</u> el trámite a seguir a fin de obtener el instrumento que autorice el gasto: Disposición, Resolución o Decreto.</p> <p><u>.Clasifica</u> presupuestariamente el concepto del gasto, para que el Sector Contabilidad verifique la existencia de saldo en la partida y su correcta imputación preventiva.</p>	<p><u>.Verifica</u> la existencia del documento legal que autoriza el gasto.</p> <p><u>.Analiza</u> sus términos en cuanto a plazos, importes y demás condiciones financieras para la fijación de los momentos y montos que corresponde comprometer y liquidar el gasto.</p> <p><u>.Clasifica</u> presupuestariamente el gasto, si no existiese informe previo.</p> <p><u>.Confecciona</u> los formularios para las registraciones contables según etapa del gasto que corresponda, a saber:</p> <ul style="list-style-type: none"> <u>.Compromiso</u> definitivo. <u>.Liquidación</u>. <u>.Compromiso</u> definitivo y Liquidación simultáneos. <u>.Residuos</u> Pasivos.

AREA DE ACTIVIDAD	<u>INFORMES Y LIQUIDACIONES DE SUELDOS</u>		
FUNCIONES	<p>INFORMA en base a sus amplios conocimientos de todas las disposiciones legales escalafonarias los requerimientos de los agentes y Terceros</p>	<p>AJUSTA las planillas de haberes, liquidadas por el Centro de Apoyo.</p>	<p>CONFECIONA los pedidos de contabilización respectivos.</p>
SUB-FUNCIÓNES	<ul style="list-style-type: none"> . Altas . Bajas . Cambio de Categoría . Licencias . Afectaciones . Descuentos . Suplementos y Bonificaciones . Salario familiar 	<ul style="list-style-type: none"> . <u>Prepara</u> la documentación base para el procesamiento de liquidación de haberes. . <u>Nuclea y registra</u> toda la información relativa al personal de su área, que haya tenido una modificación en su relación laboral que se trasunta presupuestariamente. . <u>Analiza y ajusta</u> las planillas procesadas. 	<ul style="list-style-type: none"> . <u>Liquidación Presupuestaria</u> de todos los rubros analíticos que corresponden a la Partida Personal en Pedidos de Contabilización. . <u>Liquidación</u> de las Cuentas de Terceros, retenciones y aportes.

<p>AREA DE ACTIVIDAD</p>	<p style="text-align: center;"><u>RENDICIONES DE CUENTAS</u></p> <p>Controla el cumplimiento de las disposiciones legales respecto de las operaciones de ingresos y aplicación de fondos y registra los cargos y descargos correspondientes.</p>	
<p>FUNCIONES</p>	<p style="text-align: center;"><u>REGISTRACION</u></p> <p>Registrar las entregas a los responsables de primer y segundo grado y las rendiciones presentadas por los mismos.</p>	<p style="text-align: center;"><u>CONTROL</u></p> <p>De la documentación presentada formular los descargos correspondientes y promover la información para el Tribunal de Cuentas.</p>
<p>SUB-FUNCIÓNES</p>	<ul style="list-style-type: none"> . Extraer de los comprobantes de caja, el responsable (Tesorero) y subresponsable (Habilitados) o responsables de segundo grado, para formular los respectivos cargos en los libros correspondientes. . Registrar en los sub-diarios los cargos efectuados y las rendiciones recibidas, aprobadas y rechazadas. . Registrar en los sub-mayores analíticos los responsables de los cargos y las rendiciones recibidas, aprobadas y rechazadas, ya sean de: <ul style="list-style-type: none"> Primer grado -<u>Cargos</u>: Sumas recibidas por Tesorería y otros ingresos si los hubiera. -<u>Descargo</u>: Rendiciones al Tribunal de Cuentas. Segundo grado -<u>Cargos</u>: A habilitados por sumas entregadas sujetas a rendición. -<u>Descargo</u>: Rendiciones aprobadas. . Emitir minuta mensual de cargos y descargos para remitir a Contabilidad Central. 	<ul style="list-style-type: none"> . Recepcionar y en su caso promover la reposición de fondos. . Efectuar la revisión primaria de las rendiciones de cuentas. . Realizar el control contable, legal y documental para producir los descargos correspondientes. . Promover ante la Tesorería las devoluciones presentadas. . Confeccionar el listado mensual de cargos efectuados y rendiciones aprobadas para su incorporación al Balance Mensual de Movimientos de Fondos a presentar al Tribunal de Cuentas. . Confeccionar un balance mensual de sumas y saldos para controlar con el Mayor General.

<p>AREA DE ACTIVIDAD</p>	<p style="text-align: center;"><u>PRESUPUESTO</u></p> <p>Intervenir en todo lo relacionado al presupuesto de la Jurisdicción.</p>
<p>FUNCIONES</p>	<p>Elaborar el anteproyecto de presupuesto y participar en los trámites de modificaciones del mismo.</p>
<p>SUB-FUNCIONES</p>	<ul style="list-style-type: none"> . Confeccionar el anteproyecto de presupuesto de la Jurisdicción según las normas impartidas por el Ministerio de Hacienda y Economía y de acuerdo a los requerimientos de las Unidades de Organización. . Intervenir en el trámite de modificaciones de presupuesto ya sea por Resolución o por Decreto. . Confeccionar las modificaciones de presupuesto por Economías por no inversión. . Confeccionar las modificaciones de presupuesto por las políticas salariales. . Preparar estados, estadísticas e informes en lo que refiere a la evolución presupuestaria.

<p>AREA DE ACTIVIDAD</p>	<p style="text-align: center;"><u>C O N T A B I L I D A D</u></p> <p>Registra analíticamente y sintéticamente la gestión financiera y patrimonial de la Jurisdicción para brindar información a las Autoridades y a la Contaduría General de la Provincia, utilizando el método de la Partida Doble y demás Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Produce Estados de Situación (sin resultados).</p>
<p>FUNCIONES</p>	<p style="text-align: center;">CONTABILIDAD ANALITICA</p>
<p>SUB-FUNCI NES</p>	<p>. <u>De Presupuesto</u></p> <p>1. En Subdiarios de:</p> <p>1.1. Gastos en sus cuatro etapas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Afectación - Compromiso - Liquidación - Pago <p>1.2. Residuos Pasivos</p> <p>1.3. Recursos: (excepcionalmente)</p> <ul style="list-style-type: none"> . Calculado . Recaudación <p>2. En Submayores:</p> <p>2.1. . Por Clase-Objeto</p> <ul style="list-style-type: none"> . Partida Principal . Partida Sub-Parcial . Partida Analítica <p>2.2. Por finalidad y función:</p> <ul style="list-style-type: none"> . Finalidad . Función <p>3. . Confecciona Minutas</p> <p>4. . Confecciona Balance de Sumas y Saldos</p>

AREA DE ACTIVIDAD	<p style="text-align: center;"><u>G O N T A B I L I D A D</u></p> <p style="text-align: center;">(la misma)</p>
FUNCIONES	<p style="text-align: center;">CONTABILIDAD CENTRAL</p>
SUB-FUNCI ONES	<p>Registra sintéticamente en el Diario y Mayor General en base a las Minutas que recibe de todos los Sectores para conformar la distintas Contabilidades:</p> <ul style="list-style-type: none">. <u>Financiera</u> . De Presupuesto . De Fondos y Valores . <u>De la Gestión de Bienes</u> . <u>De Responsables</u> . Confecciona Balance de Sumas y Saldos del Mayor General

<p>AREA DE ACTIVIDAD</p>	<p style="text-align: center;"><u>C O N T A B I L I D A D</u></p> <p style="text-align: center;">(la misma)</p>
<p>FUNCIONES</p>	<p style="text-align: center;">CONTROL</p>
<p>SUB-FUNCIONES</p>	<ul style="list-style-type: none"> . Controla registros sintéticos con Balance de Sumas y Saldos de todos los Sectores . Controla Estado de Ejecución mensual que le remite la Contaduría General por Unidad de Organización clasificada por clase-objeto . Controla Estado de Ejecución mensual que le remite la Contaduría General por Jurisdicción clasificada por finalidad y función . Idem de Residuos Pasivos y Compromisos . Idem de endeudamiento . Controla los Subdiarios mensuales que le remite la Contaduría General: <ul style="list-style-type: none"> a) de modificaciones presupuestarias b) de Compromisos y Liquidaciones c) de Pagos d) de Cargos Constituídos: <ul style="list-style-type: none"> - provinciales - extraprovinciales

<p>AREA DE ACTIVIDAD</p>	<p><u>C O N T A B I L I D A D</u></p> <p>(la misma)</p>
<p>FUNCIONES</p>	<p>CONFECCION LISTADOS Y ESTADOS JURISDICCIONALES</p>
<p>SUB-FUNCIO NES</p>	<p>. Confecciona "Extracto Mensual de Pedidos de Contabilización Emitidos" que es controlado por la Contaduría General (Anexo VI).</p> <p>. Confecciona "Estado de Situación Jurisdiccional Mensual", por clase-objeto que es controlado por la Contaduría General de la Provincia (Anexo VII).</p>

AREA DE ACTIVIDAD	<u>B A N C O S</u>		
FUNCIONES	<u>CONTROL</u> De las operaciones de la Tesorería Jurisdiccional.	<u>REGISTRACION</u> Analítica de los movimientos bancarios en los libros auxiliares y la <u>confección</u> de Minutas sintéticas para Contabilidad Central.	<u>CONCILIACION</u> Compara los saldos de los resúmenes bancarios y los de nuestros registros y se encarga de los trámites con los organismos internos o externos, como consecuencia de este control.
SUB-FUNCIÓNES	<p>.Control del Estado diario de la Caja y las Cuentas Bancarias confeccionadas por Tesorería y los respectivos comprobantes de caja.</p> <p>.Control diario de los saldos de las cuentas bancarias de los partes de Tesorería y sus registros.</p>	<p>.Registración diaria y analítica en el Sub-Mayor de los ingresos (Depósitos) y los Egresos (Cheques) extraídos de los comprobantes de caja.</p> <p>.Registración diaria y sintética, en el Sub-Diario obteniendo saldo de cada una de las Cuentas Bancarias.</p> <p>.Confección minuta sintética mensual de ingresos y egresos, extraído del Sub-Diario obteniendo saldo global de la Cuenta "Bancos".</p>	<p>.Solicita extracto bancario.</p> <p>.Compara y detecta diferencias.</p> <p>.Investiga diferencias y las regula riza si el error es del Sector.</p> <p>.Comunica al Banco los errores de sus registraciones.</p> <p>.Requiere a las Jurisdicciones la documentación faltante de los depósitos no individualizados.</p> <p>.Tramita apertura y cierre de las cuentas bancarias oficiales.</p>

AREA DE ACTIVIDAD	<u>P A T R I M O N I O</u> Generar la información patrimonial de los bienes de su Jurisdicción.		
FUNCIONES	<u>REGISTRACION</u>	<u>CONTROL</u>	<u>COMUNICACION</u>
SUB-FUNCIONES	<ul style="list-style-type: none"> . Centralización de todos los antecedentes referidos a inventarios o movimientos de bienes patrimoniales de su Jurisdicción. . Aplicar la clasificación de los bienes patrimoniales dispuestos por la Contaduría General. . Mantenimiento actualizado de la información. 	<ul style="list-style-type: none"> . Control y análisis de la información recibida de las Unidades de Organización. . Adiestramiento del personal en las Unidades de Organización. . Realización de inspecciones periódicas, elaborando informes. . Guarda, conservación y custodia de los bienes a su cargo. 	<ul style="list-style-type: none"> . A las Sub-Unidades de todas las disposiciones emanadas de la Contaduría General. . A la Contaduría General de los inventarios y modificaciones del mismo, así como toda otra que le sea requerida.

ETAPAS DEL GASTO A CARGO DE LOS SERVICIOS ADMINISTRATIVOS

AFECTACION	COMPROMISO	LIQUIDACION
<p><u>OTRAS DENOMINACIONES UTILIZADAS:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> . Compromiso en curso de formación. . Compromiso Preventivo. . Afectación Provisional. <p><u>CONDICIONES</u></p> <ul style="list-style-type: none"> . Autorización por funcionario competente para <u>iniciar un trámite de gasto.</u> . Debe respetar las normas legales. . Cifra presunta. . Acreedor desconocido. . Crédito presupuestario suficiente. <p><u>EFFECTO JURIDICO</u></p> <ul style="list-style-type: none"> . Es precaucional. . No afecta jurídicamente el Crédito presupuestario. 	<ul style="list-style-type: none"> . Imputaciones. . Apropriaciones. . Compromiso Contable . Compromiso Definitivo <ul style="list-style-type: none"> . Autorización por funcionario competente para <u>apropiar el gasto.</u> . Debe respetar las normas legales. . Cifra cierta. . Acreedor cierto. . Crédito presupuestario suficiente. <ul style="list-style-type: none"> . Afecta jurídicamente el CREDITO PRESUPUESTARIO, vale decir que "apropia" o "imputa" al mismo. 	<ul style="list-style-type: none"> . Obligación <ul style="list-style-type: none"> . Autorización por funcionario competente para <u>reconocer el gasto.</u> . Debe respetar las normas legales. . Cifra líquida. . Acreedor cierto. <ul style="list-style-type: none"> . Nace una obligación jurídica a favor de un tercero (PASIVO- DEUDA EXIGIBLE).

AFECTACION	COMPROMISO	LIQUIDACION
<p><u>VINCULACION CON LA CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA.</u></p> <ul style="list-style-type: none"> . Ninguna. . Es una etapa exclusiva de los Servicios Administrativos para evitar los excesos de los Créditos presupuestarios. <p><u>CADUCIDAD</u></p> <ul style="list-style-type: none"> . Al finalizar el Ejercicio financiero. <p><u>DESTINO DE LOS SALDOS AL FINALIZAR EL EJERCICIO</u></p> <ul style="list-style-type: none"> . Las afectaciones que llegaron al <u>Com</u>promiso Contable; deben <u>desafectarse</u>. 	<ul style="list-style-type: none"> . Pedidos de Contabilización: <ul style="list-style-type: none"> "C" - Compromiso. "D" - Compromiso y Liquidación simultáneos. . Al finalizar el <u>Ejercicio financie</u>ro siguiente. . Los Compromisos que no llegaron a liquidarse forman los "<u>Residuos Pa</u>sivos". 	<ul style="list-style-type: none"> . Pedidos de Contabilización: <ul style="list-style-type: none"> "L" - Liquidaciones de Compromiso del Ejercicio. "R" - Liquidaciones de Residuos <u>Pa</u>sivos de Compromisos del <u>Ejer</u>cicio anterior. "D" - Compromiso y Liquidación <u>si</u>multáneos. . A los diez años de su emisión. . Las Liquidaciones que no llegaron a pagarse constituyen la "<u>Deuda exige</u>ble".

OPERATORIA DEL GASTO

Hoja N° 1

AMBITO: Administración Central
 REPARTICION: Servicios Administrativos
 SECTOR: Informes y Liquidaciones de Gastos

REF. CURSO-GRAMA	PASO	DESCRIPCION
		<u>Primera Intervención: Informe.</u>
1	1	Recibe expediente de una Unidad de Organización, el que consta de: <ul style="list-style-type: none"> . Nota con especificación de los bienes requeridos firmada por el responsable de dicha Unidad de Organización.
2	2	Analiza el pedido y produce informe por duplicado, sobre el trámite a seguir, según el monto probable de la compra y que originará: <ul style="list-style-type: none"> . Disposición del Jefe del Servicio Administrativo. . Resolución Ministerial. . Decreto del Poder Ejecutivo.
3	3	Pasa el expediente con los dos ejemplares del informe respectivo al Sector Contabilidad para su afectación.
6	4	Recibe duplicado del informe del Sector Contabilidad con la constancia de la afectación.
7	5	Archiva copia del informe.
		<u>Segunda Intervención: Etapa del Compromiso del gasto.</u>
8	1	Recibe el expediente original con la copia del instrumento legal correspondiente (Disposición, Resolución o Decreto).
9	2	Emite el documento que servirá de base para la etapa del "Compromiso": Pedido de Contabilización tipo "C" en seis ejemplares (ver Anexo II).
10	3	Remite al Sector Contabilidad el expediente original con todos los ejemplares. <u>Nota:</u> El envío del expediente al Sector Contabilidad tiene la finalidad de presentar los antecedentes al Contador Fiscal cuando ésta solicita su aval.
15	4	Recibe el expediente original y seis copias del Pedido de Contabilización con: a) la constancia de la imputación, b) las firmas del responsable del Servicio y c) aval del Contador Fiscal.

		Hoja N° 2
AMBITO: Administración Central REPARTICION: Servicios Administrativos SECTOR: Informes y Liquidaciones de Gastos		
REF. CURSO-GRAMA	PASO	DESCRIPCION
16	5	Distribuye ejemplares: 3 - Para formar expediente y remitir a Contaduría General. 1 - A Sector Contabilidad. 1 - Al expediente original. 1 - Archiva.
		<u>Tercera Intervención:</u> Etapa de liquidación del gasto.
17	1	Recibe constancia de recepción de los materiales y conformidad del responsable de la Unidad de Organización que hubiera solicitado la compra. Con estos documentos forma expediente de pago.
18	2	Controla concordancia de los importes con el Pedido de Contabilización del Compromiso.
19a)	3	a) <u>Si ambos coinciden</u> pueden presentarse dos situaciones: - que el Compromiso se haya realizado en el mismo ejercicio: emite Pedido de Contabilización "L" en ocho ejemplares (ver Anexo III). - que el Compromiso se haya realizado en el ejercicio anterior: emite Pedido de Liquidación de Residuos Pasivos "R" (ver Anexo V).
19b)		b) <u>Si no coinciden</u> sigue procedimiento señalado en Circulares de Contaduría General.
20	4	Remite el expediente original acompañado del correspondiente Pedido de Contabilización (todos los ejemplares) a Sector Contabilidad. <u>Nota:</u> El envío del expediente al Sector Contabilidad tiene la finalidad de presentar los antecedentes al Contador Fiscal, cuando ésta solicita su aval.
24	5	Recibe los antecedentes y todos los ejemplares del Pedido de Contabilización con: a) constancia de su <u>registra</u> ción en el Sector Contabilidad, b) firmas del responsable del Servicio y c) aval del Contador Fiscal. Distribuye ejemplares: 3 - Para formar expediente y remitir a Contaduría General. 1 - A Sector Contabilidad.

AMBITO: Administración Central
REPARTICION: Servicios Administrativos
SECTOR: Informes y Liquidaciones de Gastos

REF. CURSO GRAMA	PASO	DESCRIPCION
		<p>2 - Al expediente de pago que remite a Tesorería Ministerial.</p> <p>1 - Al expediente original y lo remite a Tesorería una vez que se encuentre totalmente liquidado (Cuando las liquidaciones fueran parciales lo archiva provisoriamente).</p> <p>1 - Archiva.</p> <p><u>OBSERVACIONES:</u> En aquellas erogaciones cuyo monto sólo pueda establecerse al practicar la respectiva liquidación, vale decir no se verifica la etapa del compromiso previo, (Pedido de Contabilización "L"); ambas se producen simultáneamente emitiéndose un solo documento doble (Pedido de Contabilización "D" - ver Anexo IV).</p>

OPERATORIA DEL GASTO

		Hoja N° 1
AMBITO: Administración Central REPARTICION: Servicios Administrativos SECTOR: Contabilidad		
REF. CURSO GRAMA	PASO	DESCRIPCION
		<u>Primera Intervención:</u> Etapa de la Afectación.
3	1	Recibe del Sector Informes y Liquidaciones de Gastos el expediente con las dos copias para su imputación.
4	2	Registra en el Sub-Diario y Sub-Mayor analítico y deja constancia en el original y duplicado del informe.
5	3	Solicita aval del Contador Fiscal delegado del Tribunal de Cuentas.
6	4	Traslada expediente con original del informe al Director del Servicio Administrativo y devuelve duplicado al Sector Informes y Liquidaciones de Gastos.
		<u>Segunda Intervención:</u> Etapa del Compromiso.
10	1	Recibe el Pedido de Contabilización tipo "C" (seis ejemplares) que emite el Sector Informes y Liquidaciones de Gastos con el expediente original.
11/12	2	Compara el mismo con los importes de la "afectación preventiva" y lo ajusta si correspondiera.
13	3	Registra en: a) Sub-Mayor analítico b) Sub-Diario c) Planilla de "Registro de Pedidos de Contabilización".
14a)	4a	Controla y firma el Director del Servicio.
14b)	4b	Solicita aval del Contador Fiscal del Tribunal de Cuentas al que remite el expediente original y todas las copias.
16	5	Recibe un ejemplar del Sector Informes y Liquidaciones de Gastos y lo archiva.

AMBITO: Administración Central
 REPARTICION: Servicios Administrativos
 SECTOR: Contabilidad

REF. CURSO-GRAMA	PASO	DESCRIPCION
		<p><u>Tercera Intervención: Liquidación.</u></p>
21	1	Recibe del Sector Informes y Liquidaciones de Gastos el expediente original con los ocho ejemplares del Pedido de Contabilización "L" o "R".
22	2	Registra en: <ul style="list-style-type: none"> a) Sub-Mayor analítico (o de Residuos Pasivos en su caso). b) Sub-Diario. c) Planilla de "Registro de Pedidos de Contabilización".
23a)	3a	Controla y firma el Director del Servicio.
23b)	3b	Solicita aval del Contador Fiscal al que le remite el expediente original y todas las copias.
24	4	Recibe un ejemplar del Pedido del Sector Informe y Liquidaciones de Gastos y archiva.
		<p><u>Cuarta Intervención: Pago.</u></p> <p>Toma conocimiento y anota fecha, importe y número de comprobante de caja del expediente en que se verificó el pago. Estas operaciones se trasuntan en un movimiento contable, por este canal.</p> <p><u>Operaciones Mensuales</u></p> <p><u>Primera Intervención: Proceso de Centralización Contable.</u></p>
	1	Confecciona las siguientes minutas: <ul style="list-style-type: none"> . Presupuesto inicial. . Modificaciones Presupuestarias (en base a los "W"). . Afectaciones Preventivas. . Compromisos. . Liquidaciones. . Residuos Pasivos. . De Recursos. . De cierre de ejercicio.

		Hoja N° 3
AMBITO: Administración Central REPARTICION: Servicios Administrativos SECTOR: Contabilidad		
REF. CURSO-GRAMA	PASO	DESCRIPCION
	2	Recibe las siguientes minutas: . De Tesorería: - Ingresos - Egresos . De Bancos: - Depósitos - Cheques emitidos . De Bienes Patrimoniales: - Altas - Bajas . De Responsables: - Cargos - Rendiciones recibidas - Rendiciones aprobadas
	3	Registra en libros: - Diario General - Mayor General
	4	Confecciona Balance de Sumas y Saldos del Mayor General.
	5	Controla con Sub-Mayores.
	6	Confecciona "Detalle de Pedidos de Contabilización Emitidos" y la remite a Contaduría General.
	7	Confecciona Estado de Ejecución -de la Jurisdicción- en dos ejemplares: . Por finalidad y función . Por clase y objeto del gasto.
	8	Remite una copia del Estado de Ejecución por clase y objeto del gasto a Contaduría General avalado por el Contador Fiscal.
		<u>Segunda Intervención: Control</u>
	1	Controla los siguientes Estados y listados enviados por la Contaduría General: . Estado de Ejecución Jurisdiccional: por finalidad y función.

AMBITO: Administración Central
REPARTICION: Servicios Administrativos
SECTOR: Contabilidad



DESCRIPCION

- . Estado de Ejecución por Unidad de Organización:
por clase objeto.
- . Estado de Residuos Pasivos y Compromisos.
- . Estado de Endeudamiento.
- . Sub-Diario de Modificaciones Presupuestarias.
- . De Compromisos y Liquidaciones.
- . De Pagos.
- . De Cargos.

2 Si detecta diferencias, compatibiliza los registros con los de Contaduría General, según el origen de las mismas:

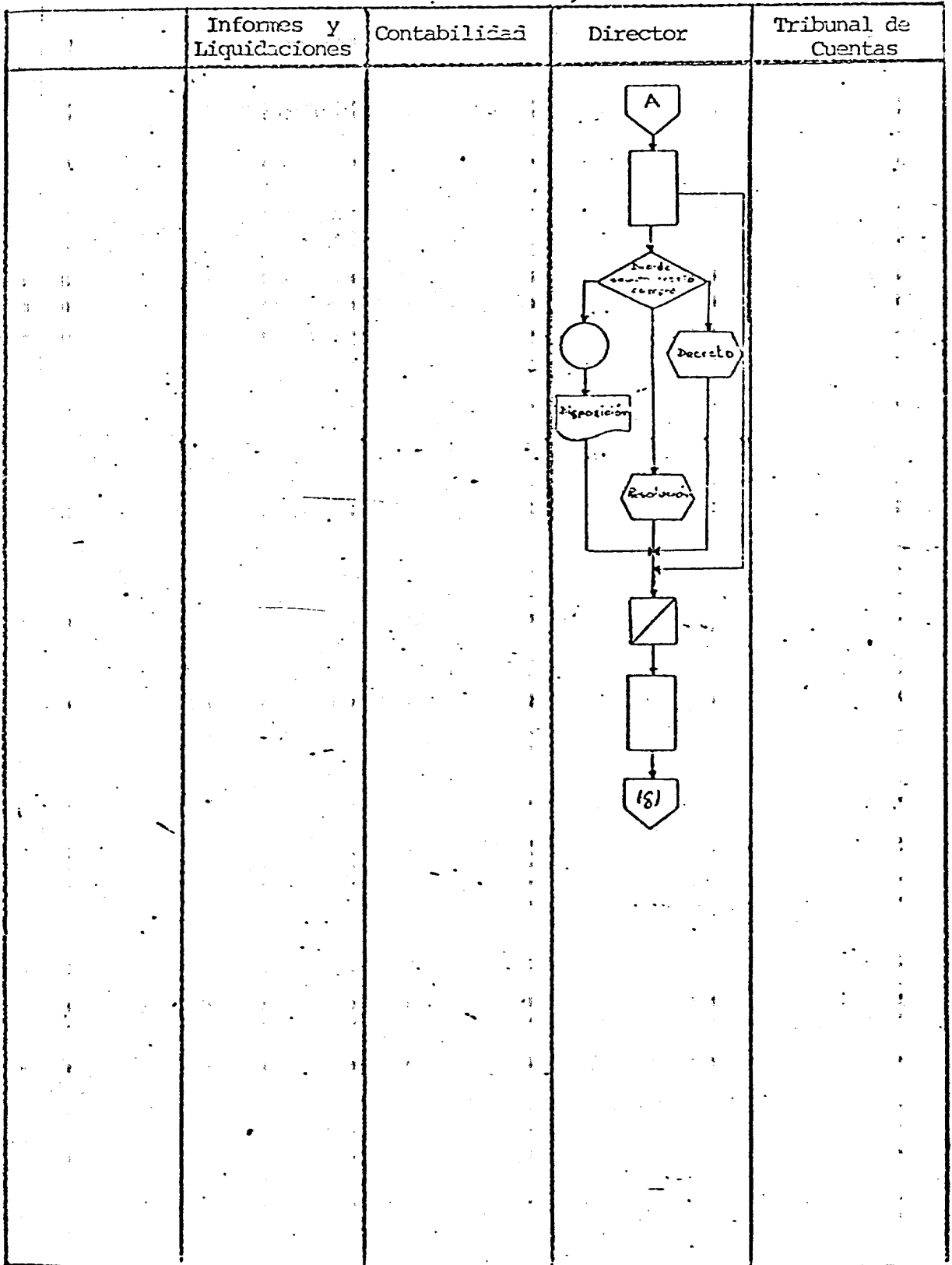
- . Corrige sus registros ó
- . Comunica a Contaduría General a efectos las incluya en el mes siguiente.

FLUXOGRAMA DE GASTOS
Simbología Utilizada

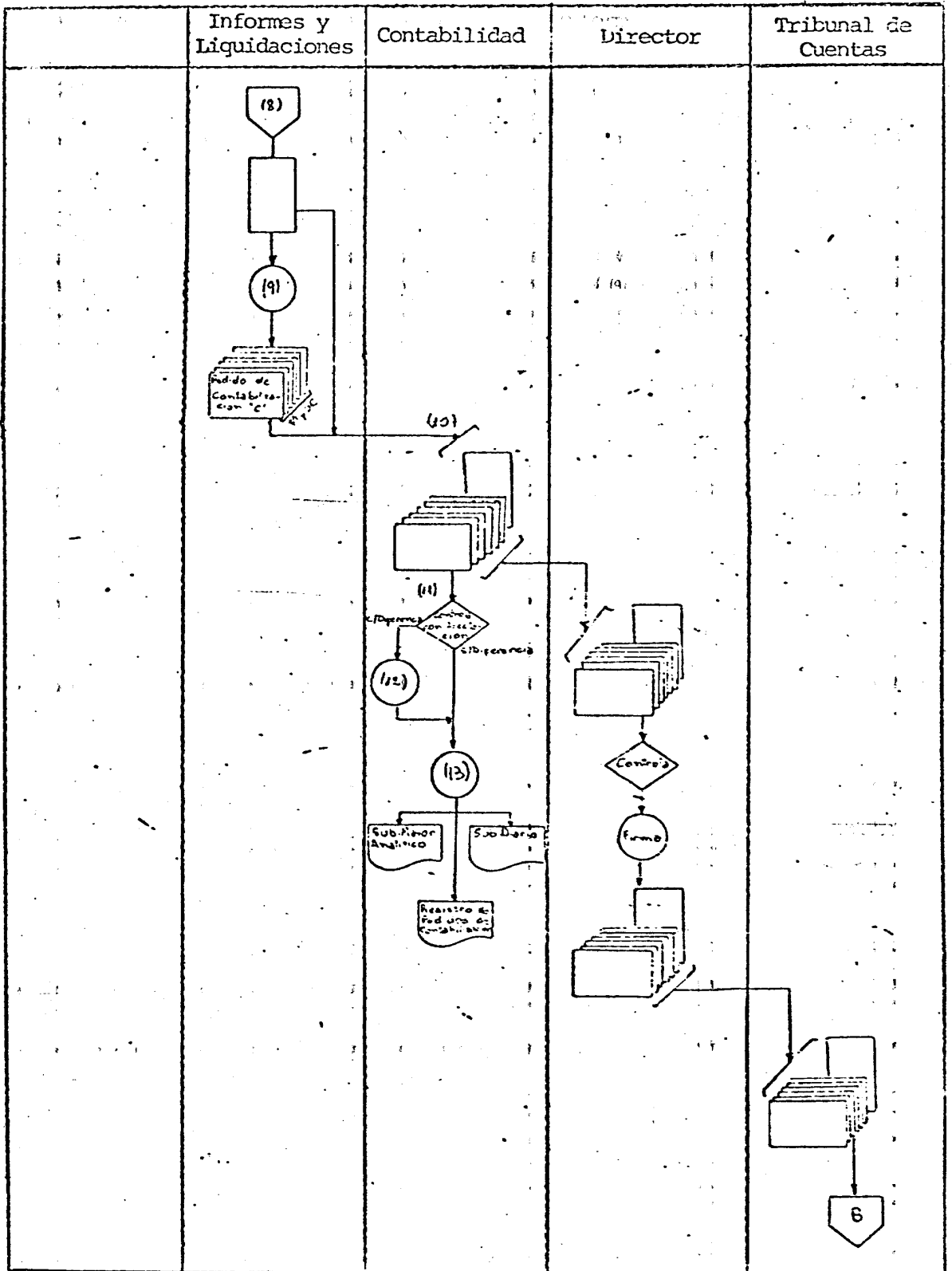
	INICIO OPERACION
	OPERACION
	CONTROL - ANALISIS
	ALTERNATIVA
	TRASLADOS, COMUNICACIONES
	CRUCE DE COMUNICACIONES
	PLANILLA, LISTADO
	PROCESO NO RELEVADO
	ARCHIVO DEFINITIVO POR FECHA
	ARCHIVO DEFINITIVO POR NUMERO
	ANEXION
	EXPEDIENTE
	TRASLADOS, COMUNICACIONES AL EXTERIOR
	CONECTOR FUERA DE PAGINA
	DOCUMENTO

FLUXOGRAMA DE GASTOS

1º) Informes y Afectación Preventiva

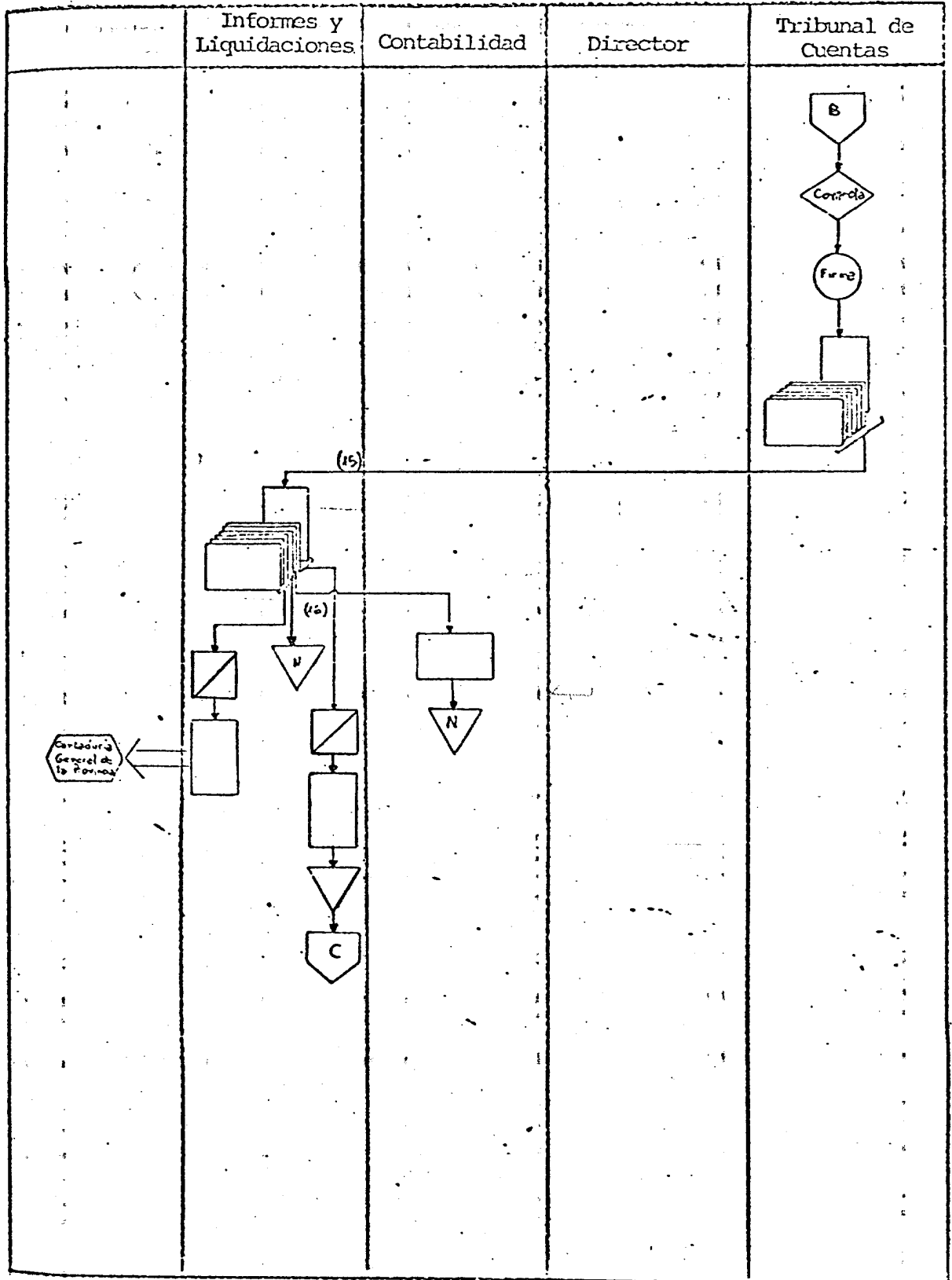


FLUXOGRAMA DE GASTOS
2º) Etapas del Compromiso



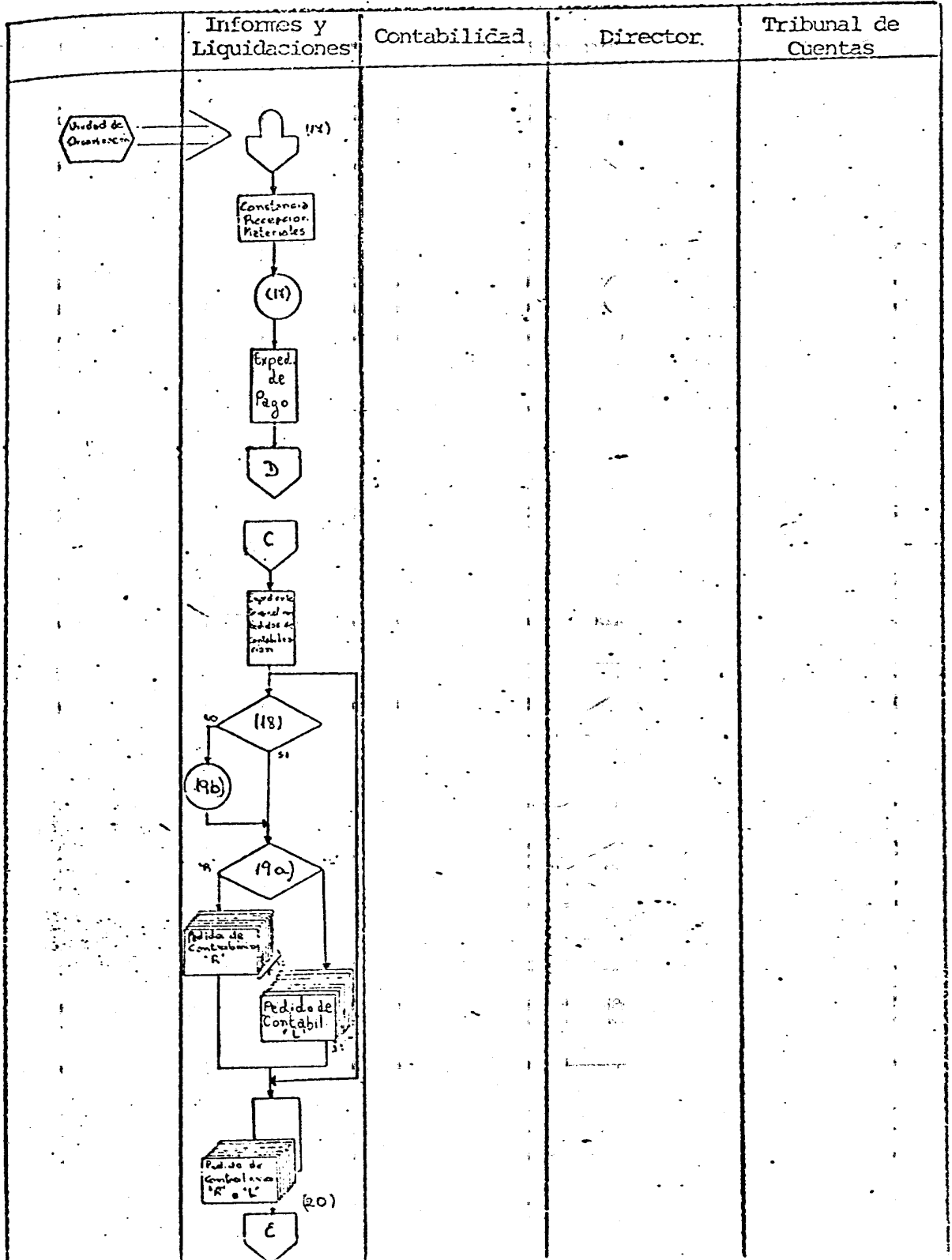
FLUXOGRAMA DE GASTOS

2º) Etapas del Compromiso



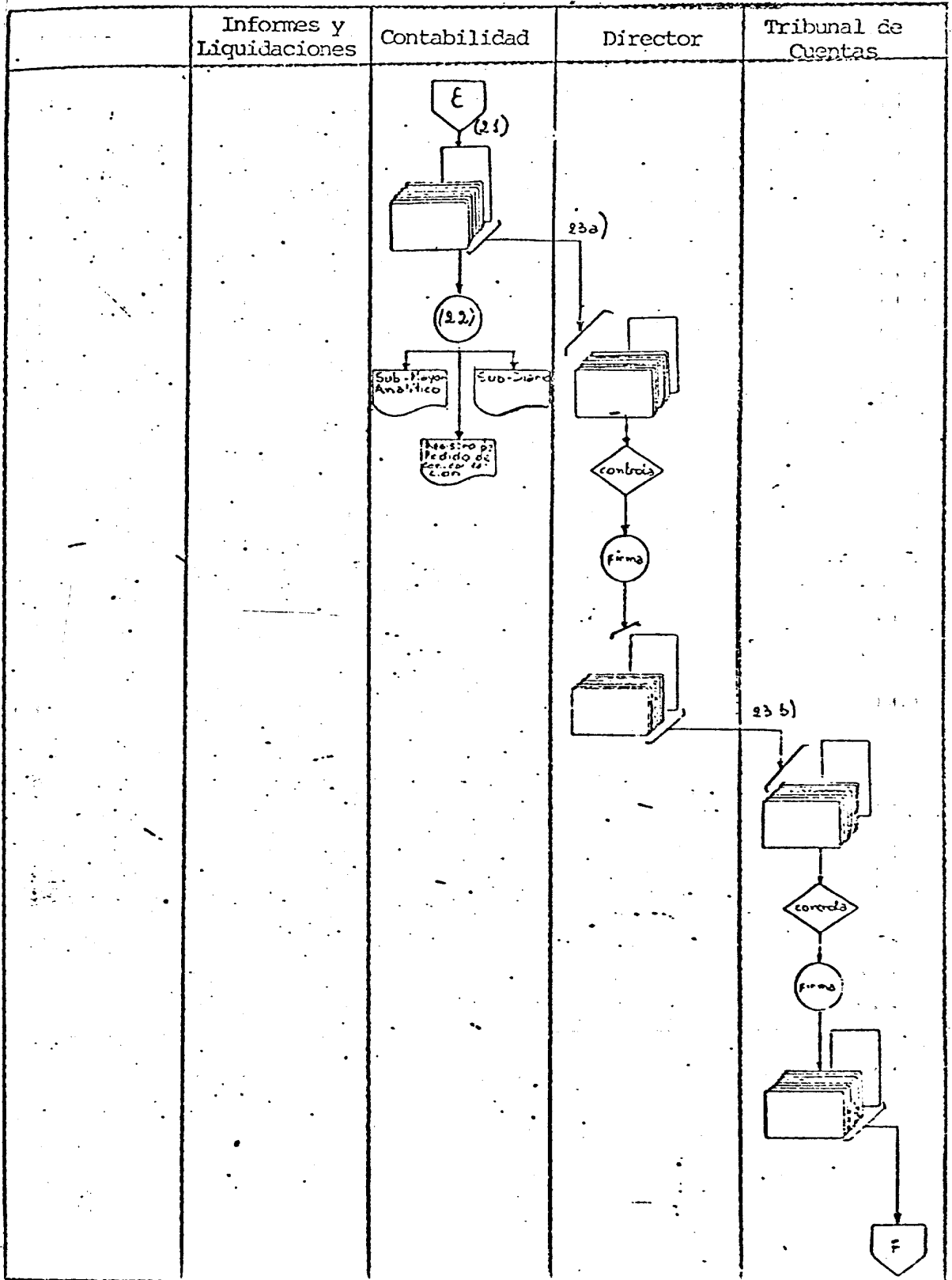
FLUXÓGRAMA DE GASTOS

3º) Etapas de la Liquidación



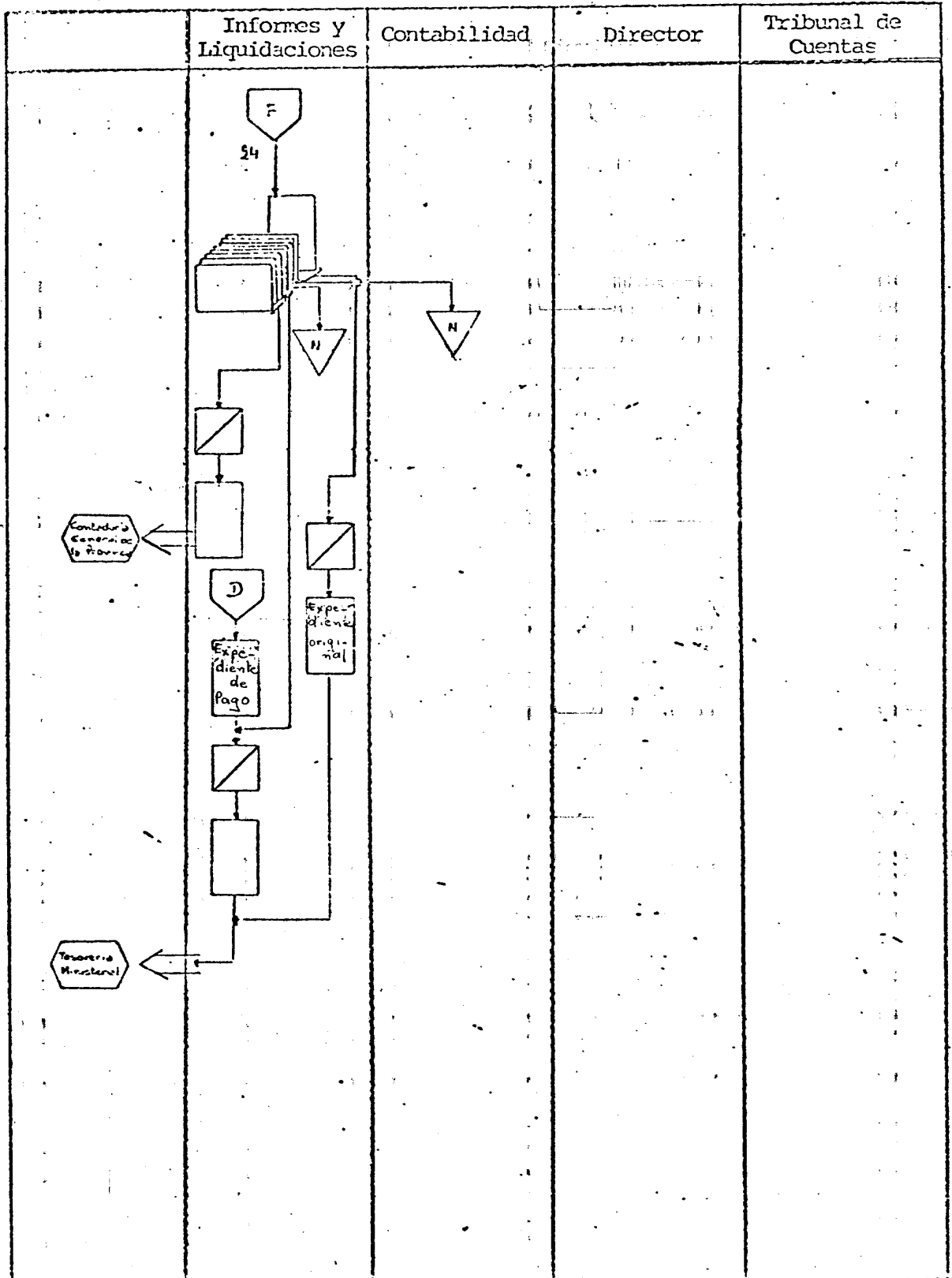
FLUXOGRAMA DE GASTOS

3º) Etapas de la Liquidación



FLUXOGRAMA DE GASTOS

3º) Etapas de la Liquidación



T E R C E R A P A R T EL A C O N T A D U R I A G E N E R A LINTRODUCCION A UN SISTEMA INTEGRADO DE CONTABILIDAD

Partiendo de la idea fundamental de la vigencia necesaria de un sistema de cuentas nacionales que todo Estado moderno que se precie de tal debe mantener, es que se realizará este enfoque, hasta llegar a entender donde se inserta el papel o rol que les compete a las Contadurías Generales.

Es primordial antes de entrar a este tema, tratar de dimensionar la importancia de poder analizar y medir el proceso económico nacional en su conjunto.

Solamente y en la medida de la existencia de una contabilidad nacional la cual se integra con las cifras provistas por la actividad privada y las del conjunto estatal, se llegará a poseer un volumen de información útil para poder formular los llamados planes o programas económicos.

Tales planes o programas constituyen los llamados presupuestos económicos que contienen a su vez al presupuesto del Estado, y por cuanto existen entre ellos una estrecha vinculación es obvio que estos no deben formularse orientados hacia diferentes metas.

Considerando la participación del Estado cada vez más importante a través de la generación del gasto público y la incidencia de éste, sobre los grandes agregados económicos que provocan variaciones y repercusiones sustanciales, es primordial contar con los elementos válidos para planificar y dirigir la actividad y poder así influir en los ciclos económicos.

La concepción de un régimen de contabilidad nacional es lo que permitirá llegar a proveer de información variada y numerosa, de contenido económico tendiente a la consecución de los fines buscados.

Con una breve reseña sobre la contabilidad nacional nos detendremos ahora en una rama de ella, conocida como Contabilidad del Estado o Pública en la cual, las Contadurías Generales deben tener una actuación de primer orden.

Esta contabilidad, destinada a demostrar en que medida se ha dado cumplimiento a la gestión del Poder Administrador estará constituida por un único sistema unificado de registración financiera y permitiendo a su vez contar con información apropiada para servir de base a cada nivel de decisión.

La experiencia de muchos años demostró, respecto a la tarea de planear, tomar decisiones y controlar la marcha de la gestión pública en base a la información suministrada por la contabilidad financiera tradicional, expresar algunos principios que deben observarse y que constituyen una guía certera para la implementación de mejores sistemas contables.

Estos principios pueden ser resumidos del siguiente modo:

Universalidad: en cualquier administración el sistema informativo debería incorporar todas las técnicas conocidas y utilizables para brindar toda la información cuantitativa que puede ser útil y hasta donde sea

posible debería coordinar y utilizar diversos procedimientos susceptibles de aplicación.

Homogeneidad: deben integrarse y coordinarse los diversos subsistemas de registración, de modo que quede eliminada la posibilidad de contradicciones entre informes originados en fuentes distintas y se asegure la homogeneidad de significado entre dichos informes.

Practicabilidad: el sistema debe estar concebido de tal modo que se encuentre equilibrada la utilidad de la información lograda, con el costo de obtenerla, considerando las posibilidades operativas y de capacitación del personal y de los equipos disponibles puestos al servicio de la registración.

Con un sistema que satisfaga todos estos puntos se podrá subsanar el problema que normalmente se presenta cuando se obtiene información, por ejemplo mediante una cantidad de micros sistemas de computación auxiliares sin integrarse en una estructura de contabilidad.

Esto explica el desarrollo de sistemas de registración extracontables, informativos o estadísticos, que generan información independiente y que al ser recibida en forma parcializada no es útil para conocer en conjunto la marcha de la gestión económica.

El proceso continuo conformado por las tareas de planificación y control deberá componerse como mínimo de las siguientes funciones: a) la previa y correcta determinación y programación de los objetivos o metas a cumplir, b) medición y registración de los resultados obtenidos, c) la determinación de las variaciones producidas entre lo planeado y lo realizado, d) la evaluación y análisis de las causas que provocaron las desviaciones y por último la adopción de medidas correctivas apropiadas.

Estas funciones que se ejecutan en forma ininterrumpida, dará como consecuencia una administración eficaz y eficiente, siendo el sistema de contabilidad integrado el medio más idóneo para la obtención del objetivo buscado.

CONTABILIDAD INTEGRADA SINTETICA - CONTADURIA GENERAL -

Se parte de un esquema básico compuesto de tres subsistemas que se entiende reflejarán la actividad económica-patrimonial del Estado. Este toma las distintas ramas tradicionales de información, reordenándolas y estableciendo una interrelación entre las mismas de modo tal de conseguir la plena aplicación de los principios explicitados anteriormente.

Debemos hacer notar que el enfoque está dirigido a las registraciones de la Administración Central, sin que ello signifique, que la información originada en los Entes Autárquicos sea canalizada a Contaduría General. Al respecto, la citada información será elevada en estados sintéticos mensuales, con objeto de que, previo análisis por el organismo central de registración sea consolidada en cifras totales.

El plan propuesto se integra con tres subsistemas de contabilidad, a saber:

- A - Subsistema de Contabilidad Financiera.
- B - Subsistema de Gestión de Bienes.
- C - Subsistema de Responsables.

A - SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD FINANCIERA

Básicamente esta gran área conjuga ramas de fundamental trascendencia por cuanto integra en sí a las contabilidades de presupuesto y a la que demostrará los movimientos operados en los fondos del Estado.

Para nuestro desarrollo se tratará en lo posible desagregar cada una de ellas para luego lograr entender con una visión global que se pretende del sistema.

1. Contabilidad de Presupuesto:

La información que se obtendrá será derivada de la ejecución del presupuesto, por lo cual aquí se presenta otra separación:

1.1. Contabilidad de Recursos

De acuerdo a la legislación vigente en la Provincia de Santa Fe, todos los ingresos provenientes de la recaudación de los tributos de carácter provincial se canalizan a través de la Dirección Provincial de Rentas.

Estos fondos se depositan en las cuentas bancarias abiertas a la orden de la Tesorería General. En ellas además, se incluyen las participaciones en impuestos nacionales y cualquier otro tipo de ingreso.

Se destaca que en el ámbito provincial han sido eliminadas las cuentas que destinaban recaudaciones afectadas a gastos específicos. Por lo expuesto es sencillo el trámite para registrar los diversos Recursos Presupuestarios.

Con la información de los ingresos que realiza la Tesorería General se registra en forma analítica - por excepción en Contaduría General - en cada uno de los rubros de Recursos.

Al efecto existe un subdiario de Recursos donde los registros se efectúan en forma cronológica generando una minuta resumen que es volcada mensualmente al Diario General.

Consecuentemente se obtiene un submayor que brinda la información de los Recursos Presupuestarios ordenados de diversas formas, según como se pretenda; reconociendo una primera totalización a nivel de partidas presupuestadas, modificaciones y ejecutadas.

Este submayor es la base para elaborar mensualmente el balance de comprobación de sumas y saldos, útil para verificar la correcta mayorización de las operaciones provenientes del subdiario.

Este libro a su vez proporciona los datos para la confección del estado de ejecución de Recursos, realizados con periodicidad mensual.

Se relaciona la Contabilidad de Recursos con:

- Movimiento de Fondos y Valores: ingresos del ejercicio y de ejercicios anteriores.

1.2. Contabilidad de las Erogaciones

Comienza aquí con la característica de hacienda eminentemente erogativa que identifica al Estado, la secuencia de registraciones más compleja de la Contabilidad Pública.

En efecto, partiendo del flujo de información generado en los /

Servicios Administrativos jurisdiccionales a través de los pedidos de contabilización (documento base de registración), se imputan en Contaduría General en forma sintética las erogaciones en las etapas que siguen:

- Compromisos definitivos.
- Liquidaciones - Orden de Pago.

Se obtiene dentro de la rama de la contabilidad de las erogaciones, un subdiario de compromisos y liquidaciones que brinda un detalle cronológico, clasificado por jurisdicciones y desagregado a nivel de partida principal; el que produce minutas resumen a registrar mensualmente en el Diario General.

En forma simultánea se cuenta con un submayor de compromisos y liquidaciones, por el que se llega a apreciar independientemente ya sea ordenado por clase objeto o por finalidades y funciones, las cifras del presupuesto original, modificaciones, compromisos y liquidaciones; estableciendo además la relación porcentual entre las distintas magnitudes descriptas. Además de este submayor, que condensa en cierta medida toda la información referida al gasto total de la Administración Central, se obtienen complementariamente listados con idénticas disposiciones referidos a cada Jurisdicción y a su vez unidades de organización (no se registran, pero se utilizan como medios de control con los Servicios Administrativos).

2. Contabilidad de Movimientos de Fondos y Valores:

Este subsistema se integra con dos ramas a saber:

- Registro de ingresos y egresos de fondos y valores.
- Registro de créditos y deudas financieras.

2.1. Registro de Ingresos y Egresos de Fondos y Valores.

Como se indica en su nombre, esta rama contable está destinada a imputar todos los movimientos de fondos referidos a ingresos y egresos realizados por Tesorería General.

Además permitirá conocer los montos depositados en los bancos, donde el Estado tiene cuenta abierta a su nombre.

Se entiende que la información incluye la existencia de otros valores tales como letras, giros y demás documentos representativos de disponibilidades.

Los registros utilizados son, un subdiario general de Bancos donde se asientan diariamente las entradas y salidas de fondos. Con las cifras suministradas por este libro se confecciona una minuta para Contabilidad Central.

Paralelamente se utiliza un submayor donde se registra selectivamente, por cada cuenta bancaria abierta a nombre del Superior Gobierno y a la orden de Contaduría y Tesorería General.

Estos libros constituyen la base para realizar los controles y verificaciones con las anotaciones analíticas llevadas por la Tesorería General.

Los movimientos de ingresos de Fondos y Valores se relacionan con:

- Contabilidad de Erogaciones: cuando se produce una devolución dentro del ejercicio, de fondos retornados a Tesorería General ante su no utilización por los Servicios Administrativos. En la Contabilidad de Erogaciones se registra la anulación de la liquidación y el compromiso, restituyéndose así el crédito a la partida afectada.
- Créditos Financieros: al darse un ingreso destinado a cancelar un crédito del Estado.

Los movimientos de egresos de Fondos y Valores se relacionan con:

- Contabilidad de Recursos: por las devoluciones de impuestos dentro del ejercicio.
- Deudas Financieras: al darse un egreso destinado a cancelar una deuda del ejercicio o de ejercicios anteriores.

2.2. Registro de Créditos y Deudas Financieras

Comprende todas las operaciones relativas a las cuentas a cobrar y pasivos exigibles y no exigibles a cargo del Estado.

Respecto a los créditos es necesario clasificarlos según sean disponibles o no en el transcurso del ejercicio. Abarcará a los primeros, conceptos tales como:

- Deudores por anticipo de participaciones sobre impuestos acordadas a entes descentralizados, Municipalidades, Comisiones de Fomento, etc., cuando la Administración Central se encargue de tales distribuciones.
- Créditos por contribuciones, que responden a superávits obtenidos por organismos descentralizados y que deben transferirse a la Administración Central.
- Cuentas a cobrar por préstamos otorgados a terceros y organismos del Estado.
- Créditos por enajenación de bienes a corto plazo.

Se consideran créditos a largo plazo los originados en préstamos y/o ventas cuya exigibilidad supere el término del ejercicio.

Con similar criterio se clasificarán las deudas, que deben cancelarse en el ejercicio o cuyo pago esté diferido a ejercicios futuros.

Integran este rubro por ejemplo:

- Los saldos que resulten de comparar las cifras del liquidado-orden de pago con lo efectivamente pagado.
- Acreedores por préstamos obtenidos a corto plazo de instituciones bancarias, emisión de títulos, letras de tesorería, etc.
- Acreedores por fondos en poder de la Tesorería General y que corresponden a terceros.

En este punto se deben tener en cuenta aquellos compromisos que al cierre del ejercicio no han sido computados en las cifras del liquidado-orden de pago, constituyendo una deuda potencial no perfeccionada. Estamos en presencia de lo que se conoce como Residuos Pasivos. Es una deuda

no exigible, en aguardo a que se cumplan las condiciones necesarias que produzcan la obligación del pago.

En materia de registraci3n se cuenta con un subdiario en el que se jornalizan cronol3gicamente los movimientos representativos de constituciones y cancelaciones de cr3ditos y deudas.

Con esta informaci3n se elabora, al cierre de cada per3odo mensual una minuta resumen que es registrada en los libros centrales.

Correlativamente se transcribe en los submayores habilitados, cada uno de los movimientos provenientes del subdiario, seleccionando cada pase de acuerdo a la cuenta que corresponde. Se podr3 conocer as3 en forma pormenorizada el estado de cada uno de los cr3ditos y deudas financieras.

Tomando el saldo de las disponibilidades de fondos y valores- registros de ingresos y egresos de fondos y valores- e integrando el mismo a los totales de cr3ditos y deudas financieras se estar3 en condiciones de confeccionar un estado anexo, demostrativo de la Situaci3n del Tesoro.

Con este cuadro se podr3 conocer cualitativa y cuantitativamente la composici3n de las disponibilidades, cr3ditos y deudas. Permitiendo el an3lisis desde diversos aspectos, pero sobre todo aquellos que hacen a la aptitud financiera que posee el Estado para hacer frente a compromisos de plazo exiguo, sin dejar de lado la importancia que reviste la graduaci3n de las prioridades en cuanto a la cancelaci3n de ellos.

Esta rama contable se vincula, respecto a los cr3ditos:

- Contabilidad de erogaciones y movimientos de fondos -egresos-: en los casos de que se trate de cr3ditos por adelantos de participaciones y/o pr3stamos a terceros; en el primero de estos casos las cuentas representativas de los anticipos se cancelarán al cierre del ejercicio con las participaciones definitivas.

Aparece aqu3 como contrapartida del cr3dito, la cuenta Variaciones Patrimoniales, representativa de los incrementos y disminuciones de activos y pasivos resultantes de la ejecuci3n del presupuesto o razones extrapresupuestarias.

Al tratar las deudas, las interrelaciones son:

- Contabilidad de recursos y movimientos de fondos -ingresos-: por los pr3stamos obtenidos por la Administraci3n Central.

Interviene tambi3n Variaciones Patrimoniales debitada con cargo a las cuentas representativas de deudas.

B - SUBSISTEMA DE GESTION DE BIENES.

Toda organizaci3n para cumplir sus objetivos debe contar b3sicamente con recursos humanos y elementos materiales. El Estado no est3 al margen de estos requerimientos, por lo que adem3s de una adecuada dotaci3n de personal, debe disponer de un conjunto de bienes afectados a la prestaci3n de variados servicios.

Al referirnos pues a los elementos materiales, es interesante citar la clasificaci3n que el C3digo Civil establece respecto de los bienes del Estado.

Existe una primera división entre:

Bienes del dominio público:

El dominio público del Estado no reviste los atributos esenciales que caracterizan al derecho de propiedad. El Estado es sólo un administrador quien por medio de las reglamentaciones pertinentes, asegura el uso y goce de estos bienes por parte de la comunidad.

No puede gozar exclusivamente de este tipo de bienes, pues su uso es común; y por tanto consideramos que no debe inventariarlos ni valuarlos al efecto de su incorporación a la contabilidad de bienes.

Bienes del dominio privado:

En el caso de los bienes sujetos al dominio privado del Estado, se distingue una particularidad que no encontrábamos en los del dominio público; la capacidad de ejercer un derecho de propiedad sobre ellos.

Estos bienes pueden estar destinados a la prestación directa de un servicio público; en este caso no son embargables, pues no se admite la interrupción del servicio al cual están aplicados, por la demanda de ejecución de un tercero.

Por otra parte se deben considerar aquellos elementos afectados al Estado, para su uso restringido, de los que se obtendrá una utilidad indirecta y mediata.

Ahora bien, circunscribiendo el análisis al ámbito del dominio privado se estima que la contabilidad de bienes estará referida a aquellos que se utilizan en forma más o menos prolongada y cuya permanencia en el patrimonio estatal exceda el término del ejercicio. Son denominados de po sección estática e incluyen a los muebles, inmuebles, bienes inmateriales, etc.

Al integrarse el patrimonio con bienes que responden a distinta naturaleza, conformando un conjunto heterogéneo, será de fundamental importancia fijar los criterios de valuación así como los de depreciación, cuando correspondan. Al respecto entendemos que es en la Ley de Contabilidad donde se debe definir esta cuestión.

Otro aspecto a considerar, es la necesidad de estandarización de las diversas clases de bienes, creando un lenguaje común destinado a facilitar el entendimiento entre los distintos niveles de la administración. Tal tarea que entendemos es compleja, conducirá finalmente a la eficiencia y reducción de costos.

Se advierte que existe un doble objetivo que persigue esta rama contable; por una parte, determinar los responsables por el uso y conservación de los bienes y por otra demostrar si éstos son suficientes y aptos para la prestación de los servicios públicos.

El subsistema de gestión de bienes tendrá como finalidad la registración de las existencias, movimientos de altas y bajas derivados de la ejecución del presupuesto y de otros motivos extrapresupuestarios (altas por donaciones al Estado).

Comienza en el inventario físico inicial y se completa con los recuentos periódicos, a cargo de los responsables directos de los bienes, concentrando luego la información en la Contaduría General.

Completa la secuencia el sistema de registración que adquiere

las siguientes características:

a) Se realiza a nivel analítico en los Servicios Administrativos, don de por medio de submayores auxiliares se individualizan los bienes (tenien do en cuenta las normas de estandarización).

b) Es sintético en Contaduría General. Al efecto, partiendo de la in formación suministrada por los Servicios Administrativos, se registra:

1. Detalle cronológico de los movimientos en un subdiario que mensualmente emite minuta resumen, que se pasa a los libros centrales.
2. Detalle sistemático de los bienes incorporados y de los dados de baja en submayores, que se abren por cada Servicio y a su vez dentro de éstos, desagregado por grandes rubros de bienes.

Las interrelaciones de este subsistema son:

- Con la cuenta Variaciones Patrimoniales como consecuencia de la adquisición de bienes al contado y las donaciones físicas recibidas.
- Con la cuenta Variaciones Patrimoniales y los registros de deu das, cuando las compras son a plazo.
- Con la cuenta Variaciones Patrimoniales, al producirse ventas de bienes al contado y donaciones por parte del Estado.
- Con la cuenta Variaciones Patrimoniales y los registros de cré ditos por las ventas a plazo.

C - SUBSISTEMA DE RESPONSABLES

El Estado, para el logro de sus fines administra fondos y utili za bienes por medio de sus funcionarios. Esto determina que al disponerse de efectos, que en última instancia pertenecen a la comunidad, se genere una responsabilidad por ese manejo; debiendo rendirse cuenta documentada de la gestión en los plazos y condiciones que al efecto prescriba la legis lación.

Se establece que la responsabilidad comprende tres aspectos:

a) Percepción de fondos: ubicamos en primer término a la Tesorería Ge neral, por los ingresos de cualquier naturaleza; y en segundo lugar a las Tesorerías de los Servicios Administrativos, motivadas en las transferen cias realizadas por Tesorería General.

b) Aplicación de fondos: originada en la necesidad de cancelar los compromisos pendientes.

c) Uso y conservación de bienes: comprende a todo tenedor de bienes reales del Estado.

Coincidentemente con lo sustentado por algunos autores, entende mos que no debe aplicarse a esta Contabilidad las normas vigentes respecto de la caducidad del ejercicio financiero. En tal sentido apreciamos que la contabilización de los descargos depende directamente de los plazos que, en materia de rendiciones de cuentas, establezca la Ley.

Corresponde circunscribir las registraciones a dos niveles:

- Servicios Administrativos: se efectúan analíticamente o en forma de sagregada, en tres secuencias:
 - Imputación del cargo al responsable.
 - Descargo provisorio.
 - Descargo definitivo.
- Contaduría General: se imputa sintéticamente o a nivel agregado las etapas de:
 - Cargos.
 - Descargos definitivos.

Los libros a utilizar son, un subdiario de responsables destinado a contabilizar los movimientos de cargos y descargos en forma cronológica; y un submayor individualizado por responsables de primer grado.

En lo que respecta a la vinculación de esta rama contable con los demás subsistemas, apreciamos que todos los movimientos demostrativos de recpción-entregas de fondos y/o bienes a los responsables, origina un cargo que será cancelado en oportunidad de aprobarse la rendición de cuentas respectivas o al finalizar la tenencia del bien.

CONTABILIDAD CENTRAL

Todas las operaciones originadas en los subsistemas de presupuesto, Movimientos de Fondos y Valores, Gestión de Bienes y Responsables son sintetizadas en la Contabilidad Central.

Se ha mencionado que mensualmente se obtienen de los subdiarios minutas resumen que son transcritas al Diario General, registro éste que a su vez proporciona la información necesaria para confeccionar el Mayor General.

La finalidad perseguida por la centralización es la de verificar la veracidad y exactitud en los aspectos numéricos y por cuentas, de los datos suministrados por los subsistemas descritos; se completa así el circuito de control fundamentado en el sistema de la partida doble.

C O N C L U S I O N

Hemos intentado sintetizar, a modo de recapitulación un esquema que pueda ser útil para esclarecer conceptos.

De éste, estamos seguros, surgirán dudas y modificaciones pero la polémica que genere la difusión de ideas, el conocimiento y vinculación insitucional permitirán salvarlas.

Es imprescindible evaluar los problemas para evitar la superposición de tareas, simplificar y uniformar los trámites administrativos.

Para ello es menester establecer una correcta distribución de funciones, para asegurar eficacia y eficiencia en las estructuras y procedimientos de los organismos de objetivos comunes como son los Servicios Aministrativos y la Contaduría General de la Provincia.

C U A R T A P A R T E

A N E X O S

ANEXO I

NORMAS COMUNES PARA LA CONFECCION DE LOS PEDIDOS DE CONTABILIZACION

Para su mejor comprensión hemos dividido el formulario en cuatro partes:

a) Primera línea

I - NUMERO DE EMISION

b) Segunda línea

II - CODIGO "B"

III - REFERENCIAS

IV - IMPUTACION PRESUPUESTARIA

I - NUMERO DE EMISION

a) Primera línea

Letra: Identifica las tres CLASES de Pedidos.

E : Generados en los Servicios Administrativos. Esta clase conforma el mayor volúmen de los Pedidos emitidos en el Sistema.

M : Generados en la Contaduría General de la Provincia cuando se liquida excepcionalmente en ésta, un gasto que:

a) se conoce después de su pago.

b) corresponde aplicar a Partidas Presupuestarias de otra Repartición.

Ejemplo: Comisiones bancarias o gasto de avales que el Banco descuenta directamente en la Cuenta Corriente de Rentas Generales.

W : Generados en la Contaduría General de la Provincia por las modificaciones presupuestarias.

Esta orden de contabilización habilita la registración contable de la respectiva norma legal.

Contaduría de Origen: Código de identificación del Servicio Administrativo (01 al 12).

Mes: Número que lo identifique (01 al 12).

Número correlativo en el Mes: Cada CLASE de Pedido (E, M ó W) se numera correlativamente sin interesar el TIPO.

Año: Ejercicio financiero.

Tipo: Identifica la etapa del gasto.

Compromiso: tipo "C"

del ejercicio: tipo "L"

Liquidación:

de Residuos Pasivos: tipo "R"

Compromiso y Liquidación simultáneos: tipo "D"

b) Segunda línea

En esta línea sólo puede referenciarse:

Un Compromiso positivo del Ejercicio si la primera línea correspondió a una Liquidación ("L") o Compromiso y Liquidación simultáneos ("D").

Un Compromiso positivo del Ejercicio anterior si la primera línea correspondió a un Residuo Pasivo "R".

II - CODIGO "B"

Identifica el TIPO DE ACREEDOR cuya numeración se encuentra detallada en la Circular de Contaduría General de la Provincia N° 13/78.

Esta clasificación se ha ubicado detrás de la NUMERACION IDENTIFICATORIA, por cuestiones de practicidad en la diagramación del formulario, pero no integra aquella.

Con este dato se generará en la Contaduría General de la Provincia la Deuda por tipo de acreedor: Contratistas, Proveedores, Municipalidades, Obra Social, etc. Debe tenerse en cuenta que sólo podrá haber un TIPO DE ACREEDOR por cada Pedido de Contabilización.

III - REFERENCIAS

Este ítem no presenta inconvenientes en su llenado dado la simplicidad de los datos a cumplimentar.

De ser varios los Proveedores (todos un mismo tipo) el detalle se incorporará como Anexo.

IV - IMPUTACION PRESUPUESTARIA

a) Referencia cualitativa: Codificación y nombre de las Partidas Presupuestarias afectadas.

b) Referencia cuantitativa: Importes en números que correspondan por cada Partida analítica a afectar (1° columna).

Estas cifras llevarán cortes de control o subtotales utilizados para perforación en la Contaduría General de la Provincia (2° columna).

- 1 - Cambio de Unidad de Organización
- 2 - Cambio de Finalidad y/o Función.
- 3 - Cambio de Sección y/o Sector.
- 4 - Cambio de Partida Principal.



ANEXO II

COMPROMISO

Nº DE EMISION POSITIVO / NEGATIVO

Letra	Cod. de origen	Mes	Número correlativo en el mes	Año	TIPO	CODIGO B
E						

Para anular el Compromiso positivo del Ejercicio.

Letra	Cod. de origen	Mes	Número correlativo en el mes	Año	TIPO
E					C

IMPORTE \$

EN CONCEPTO DE

ANTECEDENTES

NOMINA DE ACREEDORES del mismo Código "B"

1	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	IMPORTES	
															PARTIDAS ANALITICAS	Subtotales en cambios de: - U. de Org. - Fin. y/o Fun. - Secc. y/o Sto - Pda. Princ.
Carácter	Jurisdicción	A. C. Nº Unid. Org. Nº O. Des.	Subunidad Organización	Finalidad	Función	Sección	Sector /	Pda. Princip.	Pda. Parcial	Categoría	Subparcial	Análitica	DETALLE			
1	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2		

TRANSPORTE O TOTAL

SANTA FE,

N° DE EMISION POSITIVO
NEGATIVO

Letra	Cod. de origen	Mes	Número correlativo en el mes	Año	TIPO	CODIGO
E					L	CO B

Referido al Compromiso del presente Ejercicio

Letra	Cod. de origen	Mes	Número correlativo en el mes	Año	TIPO	CODIGO
E					C	CO B

IMPORTE \$

EN CONCEPTO DE

ANTECEDENTES

NOMINA DE ACREEDORES del mismo Código "B"

DEVOLUCIÓN DE FONDOS del presente Ejercicio financiero acompañado de:
 Boleta de depósito de fecha en Cta. Cte. N°

Carácter	Jurisdicción	A. C. N° Unid. Org. N° O. Des.	Subunidad Organización	Finalidad	Función	Sección	Sector	Pta. Princip.	Pta. Parcial	Categoría	Subparcial	Analítica	DETALLE	IMPORTES	
														PARTIDAS ANALITICAS	Subtotales e cambios de: - U. de Crs. - Fin. y/o Fu. - Secc. y/o S. - Pda. Princ.
1	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2		

TRANSPORTE O TOTAL

SANTA FE, _____



.....

N° DE EMISION POSITIVO
NEGATIVO

Letra Cod. de origen Mes Número correlati-
vo en el mes Año

TIPO CODI-
GO B

IMPORTE \$

EN CONCEPTO DE

ANTECEDENTES

NOMINA DE ACREEDORES del mismo Código "B"

MOVIMIENTO FINANCIERO:

- No pagar
- Pagar a
- Devolución de fondos del presente Ejercicio financiero acompañado de:
Boleta de depósito de fecha en Cta: Cte. N°

1	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	IMPORTES	
																	PARTIDAS ANALITICAS	Subtotales en cambios de: - U. de Org. - Fin. y/o Fun. - Secc. y/o Stor - Pda. Princ.
Carácter	Jurisdicción	A. C. N. Unid. Org. Nº O. Des.	Subunidad Organización	Finalidad	Función	Sección	Sector /	Pda. Pricip.	Pda. Parcial	Categoría	Subparcial	Analfica	DETALLE					
1	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2					

TRANSPORTE O TOTAL

SANTA FE,

EXTRACTO MENSUAL DE LOS PEDIDOS DE CONTABILIZACION EMITIDOS

JURISDICCION:

MES:

EJERCICIO:

	PED. CONTABIL. CLASE "E"	PED. CONTABIL. CLASE "W"	PED. CONTABIL. CLASE "M"
CANTIDAD EMITIDA			
CANTIDAD ANULADA			
IMPORTE TOTAL (1)			

DISCRIMINACION DE LOS PEDIDOS DE CONTABILIZACION CLASE "E"

	TIPO C	TIPO L	TIPO D	TIPO R	TOTAL
CANTIDAD					
ANULADOS (2)					
IMPORTE TOTAL					

(1) En la columna de Pedidos "W" se colocará la suma algebraica de las modificaciones presupuestarias que afecten Partidas de la jurisdicción. En las restantes columnas se deducirán los Pedidos negativos o devoluciones de los importes positivos.

(2) Se colocarán los números de los Pedidos anulados.



ADURIA GENERAL
LA PROVINCIA

SANTA FE

ANEXO VII

ESTADO DE EJECUCION DE GASTOS AL _____ MINISTERIO _____

Imprenta Oficial

CONCEPTO	CREDITO INICIAL	MODIFICACIONES PRESUP. ACUMUL.	CREDITO VIGENTE	COMPROMISO ACUMULADO	GASTO LIQUIDADADO ACUMULADO	% GASTO COMPROMETIDO	% GASTO DEFINITIVO
		AL _____	AL _____	AL _____	AL _____		
01 - Personal							
02 - Bienes y Servicios no Personales							
01 - Operación							
02 - 03 - Intereses de la Deuda							
04 - Transf. para Financiar Erog. Ctes.							
05 - Transf. para Fin. Erog. de Capital							
03 - Transferencias							
04 - 06 - Crédito Adicional p/Finan. Erog.							
EROGACIONES CORRIENTES							
07 - Bienes de Capital							
08 - Trabajos Públicos							
- Con Rentas Generales							
- Con Recursos Afectados							
05 - Inversión Real							
06 - 09 - Bienes Pre-existentes							
07 - 10 - Inversión Financiera							
09 - 11 - Crédito Adicional para Financiar							
Erog. de Capital							
EROGACIONES DE CAPITAL							
TOTAL DE EROGACIONES							
09 - 12 - Contribuciones							
10 - 13 - Participación Impuestos							
11 - 14 - Amortización de la Deuda							
12 - 15 - Adjudicatos a Proved. y Contratistas							
EROGACIONES DEL FINANCIAMIENTO							
AL DE EROGACIONES DEL FINANC.							

B I B L I O G R A F I A

- ARGUELLO, Susana P. de; SIRI, Horacio y TORCHIA, Luis - "Introducción a la Supervisión como Sistema" - Santa Fe, setiembre de 1978.
- ATCHABAHIAN, Adolfo y MASSIER, Guillermo - "Curso de Contabilidad Pública" - Editorial Aguilar - Buenos Aires, mayo de 1963.
- BIELSA, Rafael - "Régimen Jurídico de la Contabilidad Pública" - Roque Depalma Editor - Buenos Aires, 1955.
- BORDA, Guillermo - "Manual de Derecho Civil" - Editorial Perrot - Buenos Aires, setiembre de 1965.
- COLLAZO, Oscar Juan - "Administración Pública" - Ediciones Macchi - Buenos Aires, octubre de 1974.
- CONTADURIA GENERAL DE LA NACION - "Contabilidad Integrada del Estado" - Buenos Aires, 1979.
- CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SAN JUAN - "Plan de Cuentas para la Administración Pública Provincial" - San Juan, setiembre de 1979.
- CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA.
- CONSTITUCION DE LA PROVINCIA DE SANTA FE.
- FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS - Universidad Nacional de la Plata - "Ciencias Administrativas" - La Plata, julio-diciembre de 1964.
- INSTITUTO SUPERIOR DE ADMINISTRACION PUBLICA - "Revista de Administración Pública N°34" - Buenos Aires, abril de 1962.
- FRISCHKNECHT, Federico - "Descentralización" - Santa Fe, octubre de 1978.
- LE PERA, Alfredo - "Contabilidad Pública" y "Organización, Gestión y Control de la Hacienda Pública" - Buenos Aires, agosto de 1978.
- LEY DE CONTABILIDAD DE LA PROVINCIA DE SANTA FE.
- LEY DE CONTABILIDAD DE LA NACION.
- MARIENHOFF, Miguel S. - "Tratado de Derecho Administrativo" - Editorial Abeledo Perrot - Buenos Aires, mayo de 1970.
- SECRETARIA DE ESTADO DE COMERCIO Y NEGOCIACIONES ECONOMICAS INTERNACIONALES - "Manual de Procedimiento" - Buenos Aires, setiembre de 1979.

COMISION N° 2

Tema: ANALISIS E INTERPRETACION DE LOS ESTADOS
CONTABLES EN EL SECTOR PUBLICO.

COMISION N° 2

AUTORIDADES:

Presidente: Horacio Ricardo ROVITTI (Provincia de Santa Cruz).
Secretario: Esther ARAUJO (Provincia de Mendoza).

DELEGADOS:

Alberto F. LECAY (Nación).
Horacio I. CHICOTE (Provincia de Buenos Aires)
Guillermo LARRIVEY (Provincia de Buenos Aires).
Angel A. AMICHI (Provincia de Córdoba).
Hugo Néstor GERLERO (Provincia de Córdoba).
Clemente A. NAMUR (Provincia de Córdoba).
Sara Ana ZIBERMAN (Provincia de Corrientès).
Norberto R. PUY (Provincia de Entre Ríos).
Ana X. de SALVATIERRA (Provincia de Jujuy).
Nelda S. JUAREZ (Provincia de La Rioja).
Beatriz POMA de ARANIZ (Provincia de La Pampa)..
Roberto BOLORINOS (Provincia de Mendoza).
Marino SPACIUK KUZ (Provincia de Río Negro).
Adela Patricia AMADO (Provincia de Salta).
Arturo ARTEAGA PINTO (Provincia de Salta).
Lea CORTES de TREJO (Provincia de Salta).
Luis COSTA LAMBERTO (Provincia de Salta).
Héctor F. OLARTE (Provincia de San Juan).
Mario A. SARMIENTO (Provincia de San Juan).
Elena PEREZ IRAOLO (Provincia de San Luis).
Amadeo A. BIAGIONI (Provincia de Santa Fe).
Américo J. DEMARIA (Provincia de Santa Fe).
María Rosa de GAVILAN (Provincia de Santa Fe).
María Cristina GONNET (Provincia de Santa Fe).

INVITADOS ESPECIALES:

Alfredo LE PERA (Nación).
Oscar RODRIGUEZ (Provincia de Formosa).
Ricardo Baltazar MEACA (Provincia de Misiones).
Hugo GALIANO (Provincia de Santa Fe).
Bernardo SALZMAN (Provincia de Santa Fe).
Oscar F. LUNA (Provincia de Santa Fe).
Nilda de BETELLO (Provincia de Santa Fe).
José Luis BETELLO (Provincia de Santa Fe).
Alfredo BERGAGNA (Provincia de Santa Fe).
Hugo P. QUAINO (Provincia de Santa Fe).
Edmundo PINES (Provincia de Santa Fe).
Sara Beatriz PEÑA (Provincia de Santa Fe).
Enrique GAMBOGI (Provincia de Santa Fe).
Natalio TALARICO (Provincia de Santa Fe).
Oscar Alberto COSTA (Provincia de Santa Fe).
Ester del Carmen ASENSIO (Provincia de Santa Fe).
Carlos A. BELTRAME (Provincia de Santa Fe).
Eduardo SADONIO (Provincia de Santa Fe).
Nilo Germán RUFFENER (Provincia de Santa Fe).
José María VELAZQUEZ (Provincia de Santa Fe).
Jorge A. BOSSIO (Provincia de Santa Fe).
Gladys NOVOA de CHIESA (Provincia de Santa Fe).
Adriana MARZIONI (Provincia de Santa Fe).
Héctor PACHECO (Provincia de Santa Fe).
Jorge ADROVER (Provincia de Santa Fe).

Carlos A. TACCA (Provincia de Santa Fe).
Marta B. CUTCHEP (Provincia de Santa Fe).
Rubén Darío MARTIN (Provincia de Santa Fe).
Nilda B. de VILLAFANE (Provincia de Santa Fe).
Efrén José VERA (Provincia de Santa Fe).

EL ROL DE LAS CONTADURIAS GENERALES EN EL
ANALISIS E INTERPRETACION DE ESTADOS
CONTABLES DE LOS ENTES DESCENTRALIZADOS

Cra. Lea CORTES DE TREJO

Cr. Luis COSTA LAMBERTO

CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA

El control que le corresponde a las Contadurías Generales sobre entes descentralizados se debe realizar teniendo en cuenta modernas técnicas de control que se adecúan al dinámico accionar de los mismos. Entre ellas surge como una de las principales el análisis e interpretación de sus estados contables, labor que conlleva la necesaria uniformidad de criterios contables.

Como las competencias de las Contadurías Generales sobre los entes descentralizados no son homogéneas en los distintos estados -Nación y Provincias- se ha estimado necesario, previa la consideración de la problemática de los estados contables el enmarcar el contexto general en el cual se desenvuelve la actividad de esas instituciones y puntualiza deficiencias que se verifican en el sistema de su control, desde una perspectiva integral.

No nos cabe dudas sobre la necesidad de replantear la legislación de los entes descentralizados y particularmente de su control, función para la cual las Contadurías Generales están llamadas a cumplir un rol protagónico.

En la búsqueda de un control más eficiente, que cumpla con su misión retroalimentadora, entendemos que es necesario homogeneizar las informaciones que servirán para la toma de decisiones. Es por esta razón que propiciamos la adopción de modelos de presentación de estados contables que permitirán en el futuro la necesaria uniformidad en otros aspectos que son previos a la confección de los estados contables básicos.

LOS ENTES DESCENTRALIZADOS: IMPORTANCIA, CONTEXTO Y CONCEPTUALIZACION

Antes de abordar la problemática central de este trabajo se estima necesario realizar en forma breve y previa algunas consideraciones sobre las diferencias terminológicas, semánticas y conceptuales que se verifica en la doctrina jurídico-administrativa, como así también sobre el contexto dentro del cual desarrollan su accionar los entes descentralizados, cuya actividad tiene profundas connotaciones de carácter político, social, jurídico, administrativo y económico en la vida de un Estado.

Los entes descentralizados han adquirido singular proyección e importancia en nuestro siglo, en especial las denominadas "empresas públicas", habiendo llegado a considerárselas como "...el instrumento idóneo para orientar el desarrollo económico del país hacia áreas prioritarias..." (1), siendo "...auxiliares de la política económica general del Estado..." (2) y estando concebidas "...como un medio para desarrollar políticas diversas, desarrollo, empleo, energía, ordenamiento de territorio, salarios y precios, defensa de la moneda, independencia nacional, en el cuadro de una planificación global". (3). La importancia del sector de las empresas públicas, que ocupan un lugar prioritario en los planes de gobierno lo evidencia el hecho de que en nuestro país "...hacen un aporte sustancialmente mayor al producto (bruto) que la administración nacional y las administraciones provinciales. Sus gastos e ingresos, desde el punto de vista financiero y medidos en términos absolutos, superan en proporción importante al de la administración nacional" (4).

El rol protagónico de las empresas públicas en el Estado Moderno puede apreciarse en aquella concepción, por cierto extrema y que no compartimos, que sostiene "...que el Estado podría desaparecer en beneficio de una federación de empresas públicas autoadministradas...", mientras otros estudiosos preguntan "...si las empresas públicas no pudieran llegar a ser uno de los instrumentos privilegiados de la creación de un nuevo orden económico internacional" (5), habiéndoselas considerado, en no pocas oportunidades, como un Estado dentro de otro Estado.

Al decir de Robson ese fenómeno "...es la innovación más importante del siglo XX en la esfera de las instituciones fundamentales. Existen, en una u otra forma en países muy distintos de todas las partes del mundo... Caben pocas dudas de su amplio porvenir. La empresa pública ha conseguido imponerse" (6).

Existen condicionantes a la actividad del género administrativo descentralizado: en ello influyen la misión y el tipo de servicios que presta el ente, su situación de monopolio o de competencia, la interrelación que tenga con el medio socio-político - tradición centralista y reglamentarista, influencia de los grupos de presión, la estructura del Estado (7) -, todos los cuales actúan en forma diversa en cuanto al tiempo, sentido e intensidad. Ello explica las razones de las diferencias jurídicas, estructurales y procedimentales en los entes descentralizados que reconocen como causal fundamental de su proliferación actual el incremento de las funciones del Estado, que exige estructuras y medios distintos a los clásicos.

Según Oliva de Castro (8), la administración tradicional demostró su incapacidad de adecuación a ese aumento de necesidades y se encontró con una triple disyuntiva para solucionarlas: a) La reforma administrativa, b) Distribución de las nuevas funciones entre los organismos tradicionales (municipalización, provincialización, regionalización), c) Crear nuevos entes, para la realización de las nuevas funciones. Sobre las dos primeras soluciones, dicho autor considera que fueron lentas, difíciles y sujetas a reparos, por lo cual prosperó fundamentalmente la tercera, o sea

aquella que permitía dar cumplimiento a las funciones del Estado por intermedio de nuevos entes que llegaron a influir en la quiebra del principio de las tres esferas (nacional, provincial y municipal).

El fenómeno de los entes descentralizados, como bien lo indica su nombre, tiene relación directa con la problemática de la centralización, desconcentración, conceptos que están definidos en forma precisa por Gordillo (9) y Dromi (10) a los cuales nos remitimos y presenta una compleja panorámica que nos lleva a puntualizar algunos aspectos a los fines de nuestro análisis:

1 - Problemas semánticos y de conceptualización

No se desconoce los problemas semánticos y distintas connotaciones dadas a la conceptualización de autarquía y autonomía. Tradicionalmente se aceptaba la siguiente definición:

"a) "Autarquía" significa exclusivamente que un ente determinado tiene capacidad para administrarse a sí mismo. b) la "autonomía" agregaría a la característica anterior la capacidad para dictarse sus propias normas dentro del marco normativo general dado por un ente superior" (11).

Actualmente tal situación no es aceptada por el precitado autor, quien sostiene que "... en rigor de verdad, pues, habría que entender que autarquía y autonomía significan más o menos lo mismo y pueden usarse indistintamente como sinónimos". En lo que a su obra atañe, opta por el término "autarquía".

Agréguese a lo anterior los siguientes puntos que confirman la heterogeneidad existente en el área:

- a) Sayagués Laso, el derecho uruguayo, chileno, venezolano, entre otros, utilizan el término "entes autónomos".
- b) No existe uniformidad en la terminología legal.
- c) Dromi, citando a Bullrich, estima que la autarquía es una autonomía parcial, pero agrega que la diferencia entre ambas radica en "...la circunstancia de que los entes autónomos (v. gr. provincias) titulan poder constituyente...", en tanto que los entes autárquicos "...no ejercen poder constituyente, sino que la norma constitutiva les es impuesta". (12).

A los efectos de nuestro análisis, cabe señalar que en el desarrollo de este trabajo se utilizan las conceptualizaciones que sobre autonomía, autarquía, descentralización, entes descentralizados, entes autárquicos, entes autónomos, personas públicas (estatales y no estatales), empresas públicas y sus respectivas caracterizaciones y clasificaciones, realiza Dromi en su obra "Derecho Administrativo Económico". En lo que se relaciona con las haciendas para estatales, nos atenemos a las prescripciones del Art. 138° de la Ley de Contabilidad Nacional (y similar provincial) y hacemos caso omiso a los alcances que ese término tiene en otros países (por ejemplo México e Italia).

2 - Inexistencia del marco constitucional

No están determinadas en la Constitución Nacional (tampoco en nuestra Carta Suprema Provincial) las facultades del Parlamento o del titular del Poder Ejecutivo para crear entes descentralizados. El titular de este Poder es "... el jefe supremo de la Nación y tiene a su cargo la administración general de país" (Art. 86° inc. 1° de dicha norma constitucional). En virtud de este precepto, algunos autores consideraron que, con respecto a nuestra organización //

administrativa, el constituyente habría elegido la tónica de la centralización bajo la responsabilidad del Poder Administrador (con las únicas excepciones del Banco Nacional Art. 67; Inc. 5°- y el Servicio de Correo -Inc. 13° de igual artículo) y, consecuentemente, todo acto de creación de entidades autárquicas debía hacerse por decreto lo que tornaba inconstitucional a las leyes que creaban dichos entes. (13)

Estimamos que, dada la norma establecida por el Artículo 136° de la Ley de Contabilidad Nacional (y similares en la Provincia) que limita las atribuciones del Poder Ejecutivo al estipular "... el Poder Ejecutivo no podrá disponer la descentralización de servicios de la administración nacional" y lo sostenido por la mayor parte de la doctrina sobre el particular, tal controversia ha sido superada, en el sentido que, para crear un ente descentralizado, la regla general es que el acto pertinente sea una ley y la excepción el decreto (como es el caso de las empresas del Estado).

3 - Inexistencia de una Ley orgánica de entes descentralizados.

No existe a nivel nacional ni provincial una ley orgánica de entes descentralizados. La doctrina preconiza la necesidad de establecerla, especialmente para las empresas públicas. En lo que hace a la esfera específica de acción de las Contadurías Generales, cabe esperar que, concretarse su sanción, sea adecuadamente establecida su competencia, bajo la perspectiva sistémica del control, lo cual permitirá clarificar el complejo panorama que se verifica ante su ausencia (sobre este aspecto vuelve remos más adelante).

CONSIDERACIONES SOBRE LA HACIENDA PUBLICA

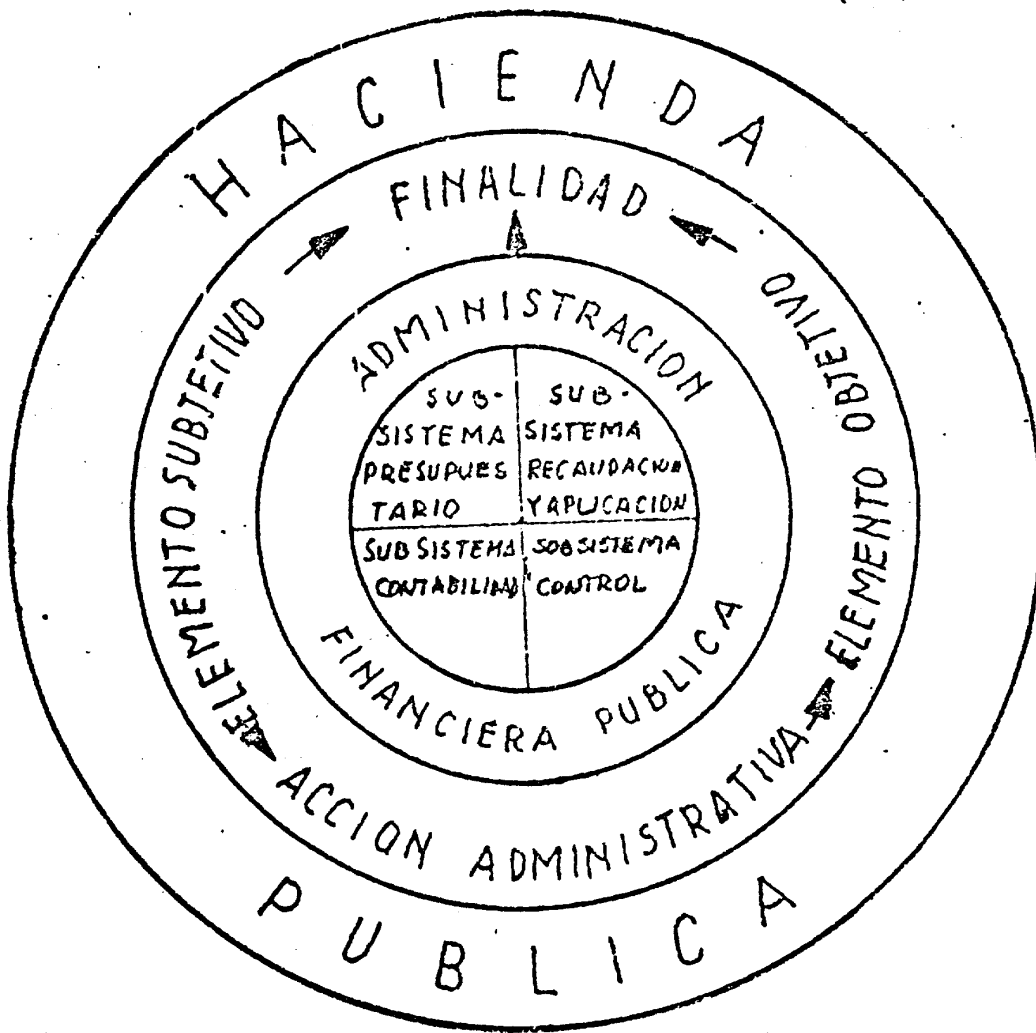
Toda hacienda pública comprende los siguientes elementos: a) Subjetivo: los órganos, los entes y/o las personas que invisten la representación de la sociedad política la cual les asignó determinadas funciones; b) Objetivo: los bienes económicos; c) la acción administrativa: acción del elemento subjetivo sobre el objetivo; d) la finalidad pública (14).

La hacienda pública, a su vez, involucra la administración financiera pública, entendiéndose por tal a "La consecución de los recursos, el manejo de los mismos de la manera más inteligente destinándolos a los sectores que los requieren, de tal manera que se obtenga el máximo de beneficio para la comunidad y se controle el cumplimiento de esa finalidad" (15). El sistema de administración financiera está constituido por los siguientes subsistemas: a) presupuestario, b) recaudación, administración y aplicación de recursos financieros, c) contabilidad y d) control.

La relación existente entre hacienda pública, la administración financiera pública, y los subsistemas componentes se puede visualizar en el gráfico n° 1, en el cual se advierten los siguientes aspectos:

La hacienda pública está integrada por los cuatro elementos mencionados y engloba como una forma de acción administrativa a la administración financiera pública que es el núcleo dinámico de aquella y está compuesta, a su vez, de cuatro subsistemas. La importancia que en la labor de un organismo tienen los subsistemas de recaudación, administración y aplicación de recursos, de contabilidad y de control, en principio es similar en la hacienda central como en la descentralizada, pero, en lo que respecta al subsistema presupuestario, desde un punto de vista más pragmático que legal se considera que tiene gradaciones. En efecto, la importancia del mismo es fundamental para el caso de la hacienda central, pero, a medida que se produce la descentralización en haciendas anexas de erogación y de producción y se va saliendo de la esfera del derecho público y

HACIENDA Y ADMINISTRACION FINANCIERA PUBLICA



acercando al régimen del derecho privado (empresas del estado, sociedades del Estado, etc.), su significación como instrumento de política, de gobierno, de administración y de control del ente disminuye.

Cabe señalar que entre las numerosas clasificaciones existentes de haciendas públicas, en el presente trabajo se utiliza la de Collazo quien, al tratar el complejo económico nacional desagrega a aquéllas en hacienda central y haciendas menores anexas.

Por hacienda central se entiende al "... verdadero núcleo erogativo, punto de convergencia del todo, que atiende la mayoría de los servicios indivisibles o como tales considerados, llamada en el lenguaje administrativo administración Central. Como haciendas menores anexas se consideran al producto de la descentralización institucional denotada por la creación de entes jurídicos inmediatos, patrimonio de afectación, recursos propios y autarquía o atribución de ser administradas por sus propios órganos, pero de acuerdo con una norma que les es impuesta ...".

A su vez, éstas comprenden a las haciendas anexas de erogación (son las entidades descentralizadas de carácter administrativo) y de producción (empresas del estado, sociedades del estado, entidades comerciales y/o industriales que no han sido consideradas como "empresas del estado").

Las empresas para estatales comprenden a las asociaciones del Estado o entes públicos con particulares (sociedades de economía mixta, sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria y minoritaria) las empresas concesionarias, como así también aquéllas que han recibido subsidios, privilegios o garantías, las entidades de propiedad colectiva privada sobre las cuales el Estado ejerce la tutela de su administración (cajas previsionales, obras sociales) y las entidades a que aluden las Leyes Nacionales 17.507 y 18.832 (17).

DEFICIENCIAS DEL SISTEMA DE CONTROL HACENDAL

Oportunamente se afirmó que "... existe, desde hacen varias décadas, un vacío en nuestro sistema nacional, provincial y municipal, evidenciado en la ausencia de un control de eficiencia de la hacienda pública ejercido en forma sistemática: ello significa, en otras palabras, que nuestro régimen de control, tomado en su conjunto, es ineficiente". Tal aseveración nos permite interrogar si las instituciones y mecanismos contemplados en nuestras respectivas constituciones y en la legislación de fondo que rige la materia hacendal resultan aún vigentes y, para el caso que la respuesta fuera positiva, nos obliga a buscar cuáles son los factores que han contribuido a su desvirtuación. (18)

Con posterioridad se continuó tratando el tema, manifestando: "Hemos asistido a lo largo de los últimos decenios a la aparición de una tendencia en el área del control público manifestada por un proceso de atomización de sus innumerables aristas, desde la conceptualización misma del control, hasta la de la aplicación de sus instrumentos básicos y de los alcances de las atribuciones de los organismos que lo ejercen". (19)

Lo desarrollado en dicho artículo podemos graficarlo en la página siguiente. En el mismo se visualizan las deficiencias del macrosistema de control hacendal y es el marco de la referencia que permite interpretar la evolución del control de los entes descentralizados en nuestro país a la par que nos obliga a realizar el replanteo del área.

EL CONTROL DE LAS HACIENDAS ANEXAS DE EROGACION, DE
PRODUCCION Y PARAESTATALES

En nuestro país, al igual que en otros, el control de entes descentralizados y, particularmente de las empresas públicas, está sujeto a continuas oscilaciones en función, entre otras causas, del mayor o menor grado de intervención estatal en el sistema económico.

Esas tendencias, cabe señalar, se han dado en otros países en distintos tiempos y lugares como lo dice el hecho que en el siglo XIX "... se produjo lo que se dió en llamar "la emigración" de esas empresas del presupuesto estatal, emigración que se convirtió en una "fuga", cuya consecuencia se traducía en la no aplicación para ellas ni de una "contabilidad cameralista", ni un "control cameralista" (19). Gerloff y Newmark explicitan esas variaciones diciendo que "En todos los estados los anexos del presupuesto se convierten en empresas económicas independientes, para luego convertirse en verdaderos Estados económicos. Escaparon del presupuesto, quedando como único vínculo entre ellas y el tesoro público, la consulta presupuestaria anual y la sanción parlamentaria. Al mismo tiempo mostraban inclinación a separarse de las instituciones de control de cuentas y hasta del control político. En algunos casos ese proceso se realizaba en forma tan amplia y violentamente que, algunas veces, los fondos y las empresas, en sus distintas formas de organización (estatal, mixta, sociedad anónima, fundación, etc.) llevaban existencia ajena al presupuesto y su control y amenazaban sobrepasar el presupuesto público. (20)

Se puede considerar que la Segunda Guerra Mundial ha marcado un hito en la concepción del control de las empresas estatales en otros países, se inició la unificación del presupuesto, incluyendo a las mismas, y se las empezó a someter al sistema de administración del patrimonio, de fondos y al control presupuestario, el cual, al sufrir cambios esenciales en su estructuración produce resonancias en las instituciones de control, en cuanto al análisis global y desagregado del mismo.

Dicha tendencia no es la que se ha verificado en nuestro país. El control presupuestario de los aludidos entes es paralelo a la evolución de la aplicación de las leyes de Contabilidad y de Obras Públicas, en las empresas públicas. Su estudio nos permite conocer la misma conjuntamente con las oscilaciones de la competencia de la Contaduría General de la Nación sobre estas.

Podemos decir en resumen, que la Ley de Contabilidad de la Nación en la actualidad sólo resulta de aplicación, parcialmente a las haciendas anexas de erogación (entidades descentralizadas de carácter administrativo, como por ejemplo las Universidades Nacionales). En lo que respecta a las haciendas anexas de producción, lo es suplementariamente para las empresas del estado, mientras que las sociedades del estado (Ley N°20.705), se encuentran expresamente excluidas de dicho régimen legal por su artículo 6°.

En lo que se refiere a las provincias, dentro de sus respectivas jurisdicciones, la aplicación de las leyes de contabilidad evidencian un heterogéneo panorama que en sí merece un estudio especial que escapa a la finalidad de este trabajo.

La conveniencia o inconveniencia de sujetar a los organismos de la administración estadual a las normas de la ley de contabilidad nacional o provincial respectiva ha sido un tema controvertido: por una parte se encuentran los que se inclinan por esa necesidad y, por otra, los que

afirman que la aplicación de dicha norma (y consecuentemente la intervención de los organismos de control por ella fijados) es inconveniente dada su poca flexibilidad que implica trabas al dinámico desenvolvimiento de los entes, especialmente cuando la acción y características de éstos se acercan a las de una empresa privada al realizar actividades comerciales y/o industriales. Un ejemplo de los fundamentos de esta última corriente se encuentra en la nota de elevación al Poder Ejecutivo Nacional del proyecto de Ley Orgánica de los Ferrocarriles Argentinos - que culminó con el dictado de la Ley n° 18360 en 1969 por la cual se excluyó a la mencionada empresa del Estado, entre otras disposiciones, de la ley de contabilidad y de obras públicas. Algunos argumentos allá esgrimidos no resisten el menor análisis, (como por ejemplo aquél que pretende que el cumplimiento de normas legales y reglamentarias constituyen un menoscabo y sustitución de la voluntad de los administradores), pero existen otros que, a nuestro juicio, por lo reiterados y generalizados cada vez que se pretende sacar de la órbita de la Ley de Contabilidad a un ente, nos llevan a reflexionar sobre su significación y validez: son aquéllos que se refieren a la ineficacia y poca agilidad del sistema de control y a la promiscuidad de los mecanismos de control existentes.

Sobre este aspecto, consideramos que, en principio, los procedimientos y formas de control actualmente vigentes según las leyes de contabilidad, en general, (presupuestario, juicio de cuentas, de responsabilidad, etc.) no son los más idóneos para medir el cumplimiento de las metas y objetivos de un ente que tiene características diferentes a los de la administración central. De allí que la corriente doctrinaria por la cual se postula que los montos de los presupuestos de las empresas públicas no deben ser tomados como montos máximos para erogar - en el caso de los gastos - sino sólo como previsiones para no improvisar, en buena medida advierte sobre las deficiencias de los procedimientos utilizados hasta el presente.

Estimamos que los modernos procedimientos de control, como la auditoría y el análisis e interpretación de estados contables deben ocupar nuestra atención, como primordiales mecanismos de control; la rendición de la inversión de los fondos públicos debe ser efectuada sobre pautas que permitan conocer cuantitativa y cualitativamente el cumplimiento de los objetivos de la empresa en particular, dentro del contexto de política económica en general.

INEXISTENCIA DE UN ELEMENTO RETROALIMENTADOR DE LA ADMINISTRACION ESTADUAL DESCENTRALIZADA.

Existen dos concepciones sobre el control: una de ellas, la que asimila el término control de fiscalización e inspección. La otra, la que considera al control como una etapa del proceso administrativo. Esta diferenciación es importante dado que, según sea la concepción que del control tengamos, es distinta la mentalidad con que se aborda esa función: en el primer caso, el control tenderá a convertirse en un fin en sí mismo, olvidando las razones por y para las cuales fue establecido, como así también su carácter instrumental. Es aquella línea que hace "control por el control mismo", prescindiendo del criterio que nos dice que se controla para garantizar el logro de objetivos.

La pérdida de la razón de ser del control trae numerosas consecuencias: se tiende al examen de los detalles, centrando la atención de los medios y se margina el de las grandes finalidades. Todo ello torna no solo ineficiente al control, sino hasta lo erige en una valla para el logro de los objetivos. No se puede pretender controles de gestión si el juzgamiento va a ser simplemente formal y legalista, en una dicotomía que ampara un sistema ineficaz de control.

El problema del control de los entes descentralizados requieren, para su cabal entendimiento, un análisis del sistema de control en particular, pero enmarcado en el sistema de la administración general del país. A esos efectos en el gráfico siguiente se ha esquematizado el sistema de control hacendal en nuestro país sobre los entes descentralizados (con especial referencia al caso nacional y provincial), teniendo en cuenta la normativa jurídica vigente, las clasificaciones, los órganos u organismos que lo ejercen y el ámbito sobre el cual lo realizan (haciendas anexas de erogaciones, de producción y paraestatales). Como toda esquematización la misma tiende a simplificar realidades, en pro de una visión globalizadora. A esos efectos se han marginado los casos atípicos y se ha intentado plasmar los casos generales. El esquema consta de tres partes:

1. Los órganos y Organismos de control y el momento en que lo realizan.

Sabemos que, según el momento en que se ejerce, el control es preventivo, concomitante y posterior (si se refiere a un acto, el control es preventivo o posterior; con respecto a un proceso, puede abarcar las tres instancias). Los siguientes son los órganos y organismos que ejercen control sobre los entes descentralizados:

- a) El Poder Ejecutivo, como jefe supremo de la Nación y responsable de la Administración General del Estado (artículo 86 de la Constitución Nacional. Similares conceptos se encuentra en las Cartas Supremas Provinciales) Toda descentralización ejecutiva implica necesariamente centralización normativa, a los efectos de lograr un armónico desenvolvimiento de los entes bajo pautas de economía, eficiencia y eficacia en sus operaciones, pero sin perder de vista los objetivos generales del sector descentralizado y particularmente el de las empresas públicas.

En lo que respecta a entes autárquicos bien se ha dicho que no significa que su actuación "sea libre, autónoma o independiente" (21), dado que "Autarquía no es independencia" (22) y tienen carácter auxiliar porque "resulta ínsito e indiscutible su carácter de entidad auxiliar e instrumental o de persona coadyuvante del Estado en su misión administrativa. Supuesto ese carácter auxiliar el concepto de autarquía presume, desde luego, una relación de parte con el todo, respecto del Estado" (23).

Lo anterior reafirma el rol fundamental que le cabe al Poder Ejecutivo como jefe supremo del Estado, que implica el manejo de la política gubernamental, ocupando un papel básico en las mismas la acción del sector descentralizado, en general y las empresas públicas, en particular. Ese rol requiere de un control eficiente que retroalimente el sistema general para la eficiente toma de decisiones del poder administrador. Del cuadro surge el control que ejerce este último, en lo relativo al momento de control. Resumiéndolo diremos que su intervención, en la fase preventiva y concomitante, no se da en todos los casos, como es lógico por las características de los entes autárquicos sino que sólo se ejerce a través de la aprobación de sus respectivos presupuestos en algunos casos. En efecto, dichos presupuestos, son aprobados a veces, por el Poder Legislativo, otras por el Poder Ejecutivo y, en otros, por el Ministerio de Economía de la Nación en su ámbito (ver al respecto el Decreto Nacional N° 1733/80).

- b) El Poder Legislativo, que lo ejerce tal como lo puntualizáramos precedentemente por la vía de aprobación del presupuesto (preventivo), interpelaciones ministeriales (concomitante), cuenta general del ejercicio y comisiones especiales investigadores (posterior).

ESQUEMA DEL CONTROL HACENDAL SOBRE ENTES DESCENTRALIZADOS

CLASIFICACION		ORGANISMOS Y ORGANOS DE CONTROL				
		PODER EJECUTIVO	PODER LEGISLATIVO	CONTADURIA GENERAL	TRIBUNAL DE CUENTAS	SINDICAT. GRAL. EMPRESAS PUBLICAS
I	SEGUN EL MOMENTO					(1)
	a) Preventivo	****	XXXX	****	****	(----)
	b) Concomitante	****	XXXX	****	****	(----)
	c) Posterior	XXXX	XXXX	****	****	XXXX
II	SEGUN EL ALCANCE					
	a) De Legalidad	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	b) De Gestión	****	XXXX	(----)	(----)	XXXX
III	AMBITO EN EL QUE EJERCEN EL CONTROL:					
	a) Haciendas anexas de erog.	XXXX	XXXX	****	****	****
	b) Haciendas anexas de produc.	XXXX	XXXX	****	****	****
	c) Haciendas Paraestatales	****	XXXX	****	****	****

xxxx Casos en que se ejerce el control **** El control no se ejerce en todos los casos (----) No existe

(1) Empresas que funcionen en jurisdicción del Ministerio de Economía.

- c) Contaduría General. La intervención de este organismo superior de control en la fase preventiva y concomitante del accionar de los entes descentralizados no se configura en la generalidad de los casos, a excepción de aquellos referidos a determinadas erogaciones, sobre todo de las haciendas anexas de erogación, en que es centralizada la contabilización de las mismas (v.gr. en Salta, las erogaciones correspondientes al Plan de Trabajos Públicos de la hacienda central y de las anexas de erogación se efectúa por intermedio de la Contaduría General).

La intervención de este organismo con respecto a los entes descentralizados se da como control "a posteriori" a través de auditorías, ejecución presupuestaria, análisis de estados contables, de estados demostrativos de la gestión de las entidades descentralizadas que le deben remitir para la integración de la cuenta general del ejercicio, de auditorías, inspecciones, verificaciones, etc, siempre que las cartas orgánicas respectivas no prevean lo contrario.

- d) Tribunal de Cuentas. Su control "a priori" sólo se da en el caso de algunas haciendas anexas de erogación. En principio, al no decir la ley que es anterior, concomitante o posterior se infiere que dicho ente puede ejercerlo en cualquiera de los tres momentos, sujeto a las licitaciones fijadas por las cartas constitutivas de los mismos y por los alcances del control que realiza.

- e) Sindicatura General de Empresas Públicas

El control previsto por la Ley N° 21801 de 1978 se refiere a empresas de propiedad total o mayoritaria del Estado, cualquiera fuera su naturaleza jurídica, que funcionen en jurisdicción del Ministerio de Economía.

El control de la Sindicatura General está concebido como control "a posteriori", según surge a través del texto legal y que se advierte particularmente en el inciso c) del artículo 4°.

2. Las instituciones y el alcance del control (cuadro N° II).

Según sus alcances, el control se clasifica en:

- a) Control de legalidad.
- b) Control de gestión (de eficiencia, eficacia, economía, resultados, de mérito, etc.) Hemos generalizado bajo la denominación "control de gestión" a todos ellos y, al respecto, se debe aclarar que la nomenclatura y conceptos incluidos por la doctrina son muy variados: mientras los juristas, por lo general, hablan de control de mérito o meritual, los contadores hablamos de control de gestión. En definitiva, se trata de un control que va a la sustancia de los actos y no solamente a la legalidad.

El control de legalidad lo ejercen todos los órganos y organismos incluidos en el cuadro anterior; Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, Contaduría General, Tribunal de Cuentas y Sindicatura General de Empresas Públicas, existiendo una total cobertura de control de legalidad por parte de esas instituciones. Al mismo tiempo se verifica una evidente ausencia: la del control de gestión. Es aquí donde se produce la primera manifestación del fenómeno denominado "automatización del control hacendal público" a que aludimos precedentemente. No está en nuestro pensamiento descartar al control de legalidad que es ineludible, porque no se puede concebir su no cumplimiento, pero no

es menos cierto que el mismo resulta insuficiente, a tal punto que, como bien lo manifestara Dromi (24), y tal como es interpretado en muchos casos, todo hace pensar que la legalidad ampara a la ineficiencia, criterio que -obviamente- no podemos admitir, planteando una falsa dicotomía entre ambos conceptos y permitiendo suponer que no excluye al otro, como si existiera un "control de legalidad ver sus control de gestión".

Vaya como un ejemplo el producido en nuestra provincia, que registra casos similares en otras es el siguiente: en la Ley de Procedimientos Administrativos de la Provincia N° 5348, su artículo 19° establece que compete al Poder Ejecutivo sólo el control de legalidad sobre los entes descentralizados, salvo norma general expresa en contra.

En otras palabras, quien es el responsable de la marcha general de la administración del Estado, que incluye al sector descentralizado o sea a las haciendas de erogación y de producción, se "autolimita" al control de legalidad (no olvidemos que en este período el Poder Ejecutivo ejerce atribuciones del Poder Legislativo).

Estimamos con respecto a ello que, no obstante esa autolimitación, de ninguna forma se exime al Poder Administrador de la responsabilidad que le impone el artículo 129°, primer párrafo de la Constitución Provincial como jefe de la Administración general de la Provincia.

La situación así esbozada plantea el siguiente interrogante: quién controla en este momento la eficiencia de los organismos descentralizados si las propias cartas orgánicas no lo contemplan? En este aspecto coincidimos con lo expresado por Licciardo que, al hablar sobre control de gestión dice que "La responsabilidad principal por la gestión de las empresas del Estado, no puede separarse de la que corresponde al Poder Ejecutivo como Jefe Supremo de la Nación que tiene a su cargo la administración general del país, que hace recaudar las rentas de la Nación y decreta su inversión con arreglo la ley de presupuestos de gastos nacionales, que "Hace anualmente la apertura de las sesiones del Congreso dando cuenta en esta ocasión al Congreso del Estado de la Nación....." y que "Puede pedir a los jefes de todos los ramos y departamentos de la administración y por su conducto, a los demás empleados los informes que crean convenientes, y ellos son obligados a darlos" (art. 86 de la Constitución Nacional). (25)

Continuando el análisis del cuadro, observamos que también corresponde al Poder Legislativo el control de gestión; ello es lógico, porque se trata del representante del pueblo que debe tener tal atribución: es a él a quien deben dirigirse en definitiva todos los otros controles.

Una pregunta que se impone: ha cumplido el Poder Legislativo óptimamente su función en este aspecto?. Con no poca inquietud verificamos que su actividad no la cumplió acabadamente, ni en la fase del control preventivo, o sea la del presupuesto, ni en la posterior del análisis y aprobación de la cuenta general del ejercicio, que incluye los estados de los entes descentralizados. El Congreso ha llegado a aprobar por ley cuentas generales correspondientes a 20 y hasta 22 años anteriores (no fue distinto el parlamento provincial). Estimamos que ese control no tiene relevancia, porque está faltando el requisito fundamental de la oportunidad. El descuido parlamentario influyó en el desinterés que existe sobre la / /

cuenta general, le hizo perder en buena medida su carácter de instrumento básico de control, produciendo un estancamiento en el desarrollo de técnicas modernas de su confección, viéndose finalmente convertido en un gran detalle de cuadros numéricos que torna insufrible su lectura y que omite el principio insoslayable de "claridad" con que debe ser realizada.

Las otras intervenciones del Poder Legislativo, en cuanto a control de los entes descentralizados, no se han caracterizado por ser sistemáticas, sino esporádicas. Las deficiencias apuntadas del accionar del Parlamento sólo referidas a aspectos particulares, cabe señalar que se enmarcan dentro del fenómeno que doctrinariamente se ha tratado como "la crisis del parlamentarismo" que ha sido últimamente abordado por Gonzalo Fernandez de la Mora.(26)

El control de la Contaduría General y de los Tribunales de Cuentas se ciñe en la práctica y en términos generales al control de legalidad.

En cuanto al control que realiza la Sindicatura General de Empresas Públicas, que se aplica, en principio, a estos entes cuando se encuentran bajo la jurisdicción del Ministerio de Economía, abarca las siguientes funciones según su artículo 4° : a) Control de legalidad (concebido como evaluación de los actos realizados por las empresas desde un punto de vista jurídico, observándolos cuando los mismos violen disposiciones legales reglamentarias, estatutarias o decisiones de las Asambleas)

b) Control de auditoría: definido como los análisis de control interno que resulten necesarios, verificando las normas y procedimientos contables, con el objeto de emitir opinión sobre los estados contables evaluando la situación económico-financiera de las empresas.

c) Control de Gestión: Tiene por objeto 1) que el Directorio de la Sindicatura General de Empresas Públicas tome conocimiento general del estado actualizado así como de su problema evolución de las situaciones comerciales, operativa, económica y financiera de la empresa y del grado de cumplimiento de los objetivos y previsiones incluidos en los planes de acción y presupuestos.

2) Que dicho Directorio pueda así realizar una evaluación sobre la eficiencia de la gestión empresaria.

Lo expuesto anteriormente, no obstante su carácter sintético, nos evidencia la complejidad del panorama que nos ofrece la distinción entre control de legalidad y de gestión, dicotomía que "... nace de un equívoco que pervierte cualquier análisis que se intente efectuar" (27) dado que "Si la administración actúa con medios inconvenientes, o peca de prematuridad o caducidad (extemparaneidad) o utiliza procedimientos inepos para el caso concreto, cabe afirmar que no ha obrado ajustada al derecho, que ha hecho mal uso de sus potestades, que ha decidido ultra vires, que se ha apartado de la previsión normativa que le atribuyó potestades administrativas públicas. Su actuar ha sido ilegítimo, antijurídico, contrario a derecho" (28), criterio que es coincidente con lo sostenido por Soto Kloss.

3. Las instituciones de control, haciendas anexas y paraestatales (cuadro III).

En el cuadro de referencia puede apreciarse el ámbito sobre el cual ejercen control los órganos y organismos establecidos para tal fin. A tales efectos utilizamos la clasificación de Collazo de las haciendas anexas y paraestatales que aludiéramos precedentemente:

3.1. Control de haciendas anexas de erogaciones y de producción

El control de estas haciendas lo ejercen:

a) El Poder Ejecutivo

El control del Poder Administrador reconoce una amplia gama de matices que, a las comentadas variantes que se presentan en cuanto a los momentos y alcances del control agrega en algunos casos, la aprobación del presupuesto -ver punto 1-, la intervención en el nombramiento del Presidente del ente (o de miembros del directorio), como así también la realización de fiscalizaciones mediante auditorías, compulsas u otros procedimientos, por intermedio de entes específicos y organismos que apoyan su labor. En el ámbito nacional son la Contaduría General, el Ministerio de Economía (por intermedio de las Secretarías de Estado de su área sobre las haciendas anexas de erogación y sobre las de producción-empresas públicas y algunas paraestatales-, por la Sindicatura General de Empresas Públicas) y la Procuración del Tesoro de la Nación. Dada la distinta naturaleza jurídica y dependencia, no se analiza el caso de la Fiscalía Nacional de Investigaciones Administrativas.

El panorama que ofrecen las provincias también es complejo en lo que se refiere al control del Poder Ejecutivo y en no pocas oportunidades el mismo se ve limitado por las Cartas Orgánicas de los entes (y/o por la ley de procedimientos administrativos) a un control formal de legalidad (v.gr. la Ley de Procedimientos Administrativos de la Provincia de Salta, art. 19°).

Existen en algunos estados servicios o sistemas de control de gestión dependientes de distintos niveles jerárquicos de la esfera del Poder Ejecutivo. En la Provincia de Salta, el aludido sistema fue establecido por Decreto n°281/79 bajo dependencia de la Secretaría de Estado de Planeamiento a través de su Dirección de Organización y Sistemas e incluye a los organismos descentralizados, hecho que no fue cuestionado hasta la fecha (y que pudo generar controversias al haber sido instituido por vía de decreto un sistema que ingresa en el área de la autarquía e éstos, que es establecida por leyes constitutivas.)

b) El Poder Legislativo

Tiene competencia sobre las haciendas anexas de erogación y de producción, a través de: a) Aprobación de sus presupuestos (en algunos casos, como por ejemplo las Universidades nacionales, cajas nacionales de previsión, Dirección Nacional de Vialidad, etc.); b) Interpelaciones a los ministros del área a que pertenecen los entes descentralizados; c) Solicitud de informes que crea convenientes y que pueden efectuar a los "... jefes de todas las oficinas provinciales, por su conducto a sus subalternos ..." (Artículo 84° de la Constitución de Salta); d) Comisiones especiales investigadoras; e) Análisis de los estados contables de los organismos descentralizados, que integran la cuenta general del ejercicio.

El panorama que existe, como se puede apreciar, no es homogéneo en el ámbito nacional y provincial dado que en algunos Estados Provinciales la totalidad de los presupuestos de las haciendas anexas integran el presupuesto general respectivo, situación que no se configura en otros, como tampoco en el área nacional.

En el aspecto referido al accionar y control del Poder Legislativo ya fue abordado en el punto 2.

c) Contaduría General

La competencia de este organismo sobre las haciendas anexas tampoco ofrece un panorama uniforme, verificándose distintas gradaciones y estando sus funciones limitadas, especialmente cuando no resulta de aplicación a los entes referidos la Ley de Contabilidad, no están incluidos en el presupuesto general o su intervención no está prevista en las Cartas Orgánicas. El control de las Contadurías Generales se ve en estos casos constreñido a posteriores decisiones del Poder Ejecutivo que le asigne competencias específicas, limitadas en algunos al control presupuestario, a la aplicación de determinados procedimientos de control -como la auditoría, certificación, análisis e interpretación de estados contables-, etc.

Lo anterior está corroborado por lo dispuesto por el Decreto Nacional N° 2613/66 que, por su Artículo 1°, faculta "...a la Secretaría de Estado de Hacienda a que, por intermedio del cuerpo de contadores públicos de la Contaduría General de la Nación, practique la auditoría de los balances anuales y cuadros demostrativos de pérdidas y ganancias o de resultados de las entidades descentralizadas y empresas del Estado, incluido Y.P.F."; por su Artículo 3° dispone que "... En todas las oportunidades que se practique la auditoría de balance de un organismo del Estado, la Contaduría General de la Nación deberá elevar al Poder Ejecutivo, por intermedio de la Secretaría de Estado de Hacienda, el informe emitido por los contadores públicos de la Contaduría General de la Nación para que por intermedio de la Secretaría de Estado de Hacienda emitan informes, efectúen certificaciones y realicen toda clase de compulsas y peritajes contables solicitados por entidades públicas o privadas, patrimonial, económica y financiera de organismos públicos, cualquiera sea su naturaleza jurídica..."; siendo obligatoria su intervención cuando los informes, certificaciones, compulsas y peritajes sean solicitados por instituciones crediticias o de fomento nacional o extranjera (Artículo 5°).

Cuando una carta orgánica que constituye una hacienda anexa, dispone excluir a la misma del régimen de la Ley de contabilidad respectiva se verifica, por lo general, que posteriormente el Poder Ejecutivo procede a dar atribuciones a la Contaduría General para realizar el control al tener la misma competencia técnica específica y ser su asesora en el aspecto hacendal.

La heterogeneidad de la competencia de la Contaduría General en la Nación y en las Provincias lo refleja entre otros hechos, la encuesta realizada a los efectos de lograr el "Perfil de las Contadurías Generales" que, en lo que respecta al tema que nos ocupa, arrojó los siguientes resultados:

- 1) Tiene competencia sobre los organismos descentralizados incluidos en presupuesto en la Nación y en casi la totalidad de las Provincias, a excepción de la de Santa Cruz.
- 2) Tiene competencia sobre los organismos descentralizados no incluidos en presupuesto en las Provincias de Catamarca, Córdoba, Santa Fe, Chubut, San Juan, Salta, San Luis, Santiago del Estero y Entre Ríos.

Por el contrario, la Contaduría General no actúa sobre los referidos entes en la Nación, Territorio Nacional de Tierra del Fuego, y en las provincias de Buenos Aires, Chaco, Jujuy, Mendoza, La Pampa, La Rioja, Tucumán, Río Negro y Santa Cruz.

d) Tribunal de Cuentas

Este ente fiscalizador, a nivel nacional realiza control sobre

las haciendas anexas a través de contadores fiscales, pero ofrece también un panorama heterogéneo. En principio, ejerce control sobre: haciendas anexas de erogación -cuando están incorporadas al presupuesto general y no están expresamente excluidas del régimen de la Ley de Contabilidad-; algunas entidades regidas por la Ley Nacional N° 13653 (modificada por la N° 15023) como, por ejemplo, el Comando de Remonta y Veterinaria y la Dirección General de Remonta y Veterinaria, la empresa Construcción de Viviendas para la Armada (COVIARA) etc. y entes descentralizados en que las Cartas Orgánicas así lo prevén. No ejerce jurisdicción sobre las sociedades del estado (Ley N° 20558). La finalización del control que el Tribunal de Cuentas de la Nación ejercía sobre las entidades estatales incorporadas a la ex Corporación de Empresas Nacionales fue dispuesta por el Decreto Nacional N° 420/74 y esta situación continuó con la Sindicatura General de Empresas Públicas hasta la fecha. La situación en las provincias tampoco presenta uniformidad.

e) Sindicatura General de Empresas Públicas

Las empresas que quedan bajo control de este organismo son aquellas que:

- a) Son propiedad total o mayoritaria del Estado (cualquiera sea su naturaleza jurídica).
- b) Que se encuentren bajo la jurisdicción del Ministerio de Economía.

El régimen puede aplicarse a empresas que se encuadran en el inciso a) sin estar incluidas en el inciso b), a requerimiento de las mismas.

Comprende por lo tanto a las haciendas anexas de producción (excluyendo a los Bancos del sistema bancario oficial) y a las entidades financieras estatales, bajo jurisdicción del Ministerio de Economía, por lo cual su competencia es sectorial.

3.2. Control de las haciendas paraestatales

Se puede afirmar que, si el panorama institucional de control es complejo en el caso de las haciendas anexas de erogación y de producción, no es menor su complejidad en el caso de las paraestatales, como puede apreciarse en el cuadro precedente. En cuanto a la ingerencia que tienen las Contadurías Generales sobre dichos entes, la encuesta a que aludimos en el punto anterior arrojó el siguiente resultado:

- 1) La Contaduría General actúa sobre haciendas paraestatales en las provincias de Córdoba, Chubut, Río Negro, San Juan, San Luis, Santiago del Estero, Salta, Santa Fe;
- 2) La Contaduría General no actúa sobre las referidas haciendas en la Nación, Territorio Nacional de Tierra del Fuego, y en las provincias de Buenos Aires, Catamarca, Chaco, Formosa, Jujuy, Mendoza, Misiones, Neuquén, La Pampa, La Rioja, Tucumán, Entre Ríos y Santa Cruz.

Si a los puntos examinados sobre el sistema de control de los entes descentralizados, los relacionamos con lo que debe ser el macrosistema general de la administración de ese sector y del microsistema de un ente particular, veremos que el elemento de retroalimentación del primero se encuentra atomizado. En otras palabras, si el Poder Ejecutivo, como responsable de la administración general del país, en este momento quiere tener un panorama general de la gestión del sector descentralizado total - haciendas anexas de erogaciones y de producción y de las haciendas paraestatales con las cuales se hubiere asociado - se encuentra con

información que emana de distintos entes, con diversos tipos de control en cuanto al momento, alcances e instituciones que lo realizan. A su vez, la información no es procesada bajo uniformidad normativa ni institucional lo cual, agregado a las naturales diferencias entre los sectores a los cuales pertenecen los entes que nos ocupan (agropecuario, energético, de defensa, obras públicas, etc.) dificulta la posibilidad de institucionalizar un eficiente sistema de planeamiento y la racional adopción de decisiones.

Cabe señalar que este problema que se puntualiza como una realidad para el panorama de nuestro país, no es una situación que se plantea solamente en Argentina, sino que se presenta en otros países como Francia Italia, México, Perú, etc. alguno de los cuales han tratado de solucionar lo mediante la sectorización de los entes descentralizados, y particularmente de las empresas públicas, o bien mediante la creación de los denominados "holdings".

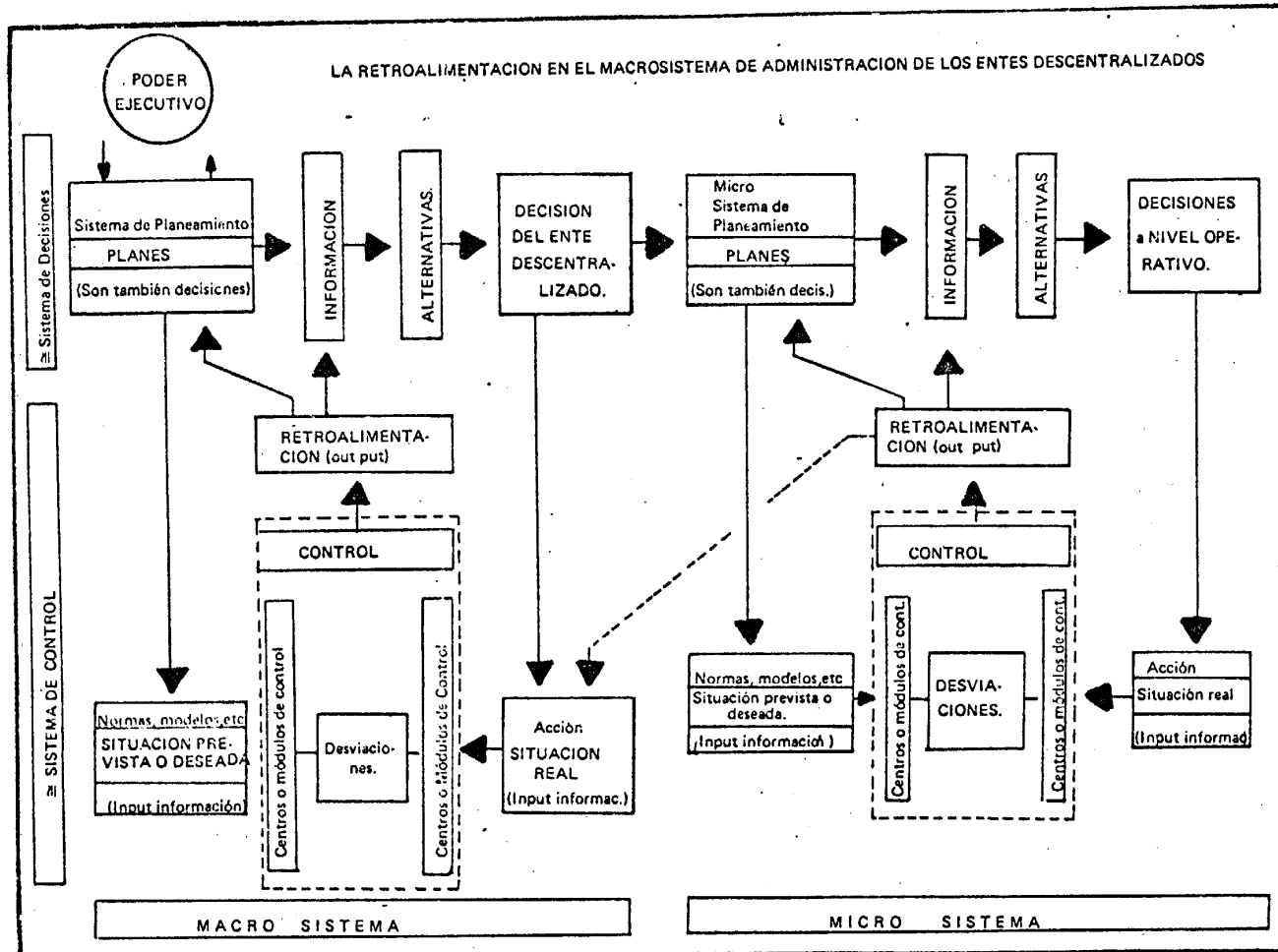
En el gráfico que se realiza en la página siguiente, se puede apreciar la relación entre el macro y el micro-sistema referido.

- Macrosistema: se refiere a los mecanismos y relaciones que mantiene el organismo decisor máximo; en nuestro caso el Poder Ejecutivo con el sector descentralizado.
- Microsistema: se refiere a los mecanismos y relaciones que mantiene el sector descentralizado, en su carácter de organismos sujetos a la planificación del Organismo decisor máximo; en nuestro caso los entes descentralizados y su relación con el Poder Ejecutivo.
- Elementos del sistema (Macro y Micro)
 - Planeamiento: a los fines de nuestro trabajo, sin incursionar en el proceso de determinación de los planes, partimos del resultado final del sistema de planeamiento, es decir los planes. Solamente nos interesa señalar que existen muchos tipos de planes, tales como: objetivos, políticos, estratégicos, procedimientos, reglas, programas, presupuestos, normas, etc.
 - Decisión: se inicia a partir de los planes aludidos, los cuales dan origen a informaciones para la toma de decisiones. Del análisis de estas informaciones surgen las alternativas y de la evaluación de éstos últimos se produce la decisión final.
 - Control: es un proceso dinámico y continuo que surge ante la necesidad de comparar la situación prevista con la real (a través de centros o modelos de control) con el objeto de determinar las desviaciones. Estas desviaciones dan origen a la retroalimentación del sistema (Macro y Micro).

El mecanismo de retroalimentación provee de información que es utilizada por planeamiento y decisión, en general y hacendal en particular.

- Información: indudablemente es un elemento muy importante e imprescindible para cualquier sistema.
- El mecanismo retroalimentador (tanto para el sistema Macro y Micro) Es el producto del sistema de control y pone en movimiento a los sistemas de planeamiento y decisión.

En la organización, los sistemas de decisión, planeamiento, información y control se hallan interconectados. De esta manera, el //



sistema de control se constituye en el canal de realimentación del sistema de decisión.

Es así que en la teoría de la decisión se hace referencia al control por realimentación.

- Relación entre el Macro y Micro sistema: se efectúa a través de las decisiones del Macro que constituyen el IMPUT en el sistema de planeamiento del Micro. Además el mecanismo retroalimentador del Micro (OUT PUT del sistema de control) es utilizado al considerar las situaciones reales en el Macro.

Según se observa resulta de fundamental importancia la función del control en los entes descentralizados como mecanismo retroalimentador del proceso administrativo donde el Poder Ejecutivo es el Organismo máximo.

S I N T E S I S

1. En la problemática de los entes descentralizados debe ser tratada previa conceptualización de los mismos dentro del contexto de la política gubernamental de un país y de su administración en particular. De la misma forma el problema del accionar de las haciendas anexas de erogaciones y de producción debe enmarcarse dentro del contexto general de la administración hacendal
2. Son heterogéneos, cuando no confusos, los regímenes legales a los cuales están sujetas las haciendas anexas de erogación, de producción y paraestatales no sólo en los aspectos jurídicos, sino en los del manejo hacendal.
3. Existen deficiencias en el sistema hacendal perteneciente al macrosistema de administración general, que se traduce en un progresivo fenómeno de atomización que abarca el concepto propiamente dicho de control, sus procedimientos y sus instituciones. Esta situación se produce al no contar con un organismo rector central de información, de control y asesoramiento del Poder Ejecutivo que homogeneice la información, de por sí compleja y al mismo tiempo sea mecanismo retroalimentador - hasta el momento ausente - del macrosistema. En lo que se refiere a los entes descentralizados, lo anterior se traduce en una visión parcializada, sujeta a las informaciones diversas que brindan los distintos ministerios, secretarías de estado (con las cuales guardan vinculación los mismos), las Contadurías Generales, la Dirección Nacional de Programación Presupuestaria (a través de su departamento específico), Tribunal de Cuentas, Sindicatura General de Empresas Públicas, etc. Dicha información no guarda uniformidad en cuanto a los momentos de registración, criterios utilizados, etc. y sus estructuras son diversas, no existiendo un organismo técnico que los unifique.
4. Un control eficaz de la gestión de los entes descentralizados en materia hacendal debe basarse, fundamentalmente, en los estados contables básicos según se analizará en el próximo capítulo.
5. Si bien es cierto que no es resorte de las Contadurías Generales el lograr un cambio del complejo panorama que en materia de control se ha expuesto, se estima que las mismas, dentro del ámbito de su respectiva competencia, deben tender a una unificación de criterios en cuanto a la aplicación de modernas técnicas de control, entre las cuales se encuentra el análisis e interpretación de estados contables de los entes descentralizados. A tales fines, y en forma previa se deben homogeneizar algunos aspectos que a continuación se examinarán.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- (1): LUZ ALEGRIA, Rosa, "La evaluación en el Sector público mexicano", en Revista de la Asociación Latinoamericana de Administración Pública (ALAP) n°8 - 7, Página 17.
- (2): BOSIGNORE, Jaime, "El Estado y las empresas públicas en Uruguay", ibidem, Página 81.
- (3): BRAIBANT, Guy, "Las relaciones entre el Estado y las empresas públicas", ibidem, Página 95.
- (4): LE PERA, Alfredo, en "Memorias del Segundo Congreso Nacional de Contadurías Generales", Mendoza, 1979, Página 116.
- (5): BRAINBANT, Guy, Op. cit. Página 98.
- (6): ROBSON, William, "Industria Nacionalizada y propiedad pública" Página 30.
- (7): LANGROD, Georges, "Tratado de Ciencias Administrativa", Segunda Parte, Capítulo VI.
- (8): OLIVA DE CASTRO, Andrés, "Las empresas públicas: apuntes para su caracterización con particular referencia a España", Revista ALAP, Página 169.
- (9): GORDILLO, Agustín, "Tratado de Derecho Administrativo", Tomo I, Capítulo XI -1.
- (10): DROMI, José Roberto, "Derecho Administrativo Económico, T. I- Página 71.
- (11): GORDILLO, Agustín, op. cit., Cap. IX - 21.
- (12): DROMI, José Roberto, op. cit. Página 244.
- (13): MARIENHOFF, M., "Entidades Autárquicas sustitucionales", Jurisprudencia Argentina, 22/12/61.

DE VEDIA, A., "Derecho Constitucional y Administrativo", Página 440, y s.s.

LOSADA, Salvador M., "Instituciones de Derecho Público", Página 512 y 515
- (14): COLLAZO, Oscar J. "Administración Pública", T.I. Página 5.
- (15): INSTITUTO LATINOAMERICANO DE CIENCIAS FISCALIZADORES (ILACIF), "Fundamento de Auditoría Gubernamental", Cap. IX - 21.
- (16): COLLAZO, Oscar J. "Sistemas Administrativos Gubernamentales Vigentes en el País", Revista Contadores Fiscales n°...
- (17): CORTES DE TREJO, Lea Cristina, "Necesidad de replantear la enseñanza y la legislación de la administración y control financiero Argentino" Revista Actualidad Administrativa N°2.
- (18): CORTES DE TREJO, Lea Cristina, "La Atomización del control hacendal público", Revista Actualidad Administrativa. N°7/8.

- (19): CORTES DE TREJO, L. y ALVARENGO DE MAGADAN, Haydeé, "El control externo de los Tribunales de Cuentas y su inserción en el régimen general del control del Estado Argentino", IV Congreso Nacional de ANDECA, 1977.
- (20): GERLOFF Y NEWMARK, "Tratado de Finanzas".Página 430.
- (21): MARIENHOFF, "Tratado de Derecho Administrativo", Tomo I, Página 405.
- (22): HEREDIA, Horacio, "Contralor Administrativo sobre los exes autárquicos", Página 29 y S.S.
- (23): DROMI, José R., op. cit., Página 243
- (24): DROMI, José R., "Prerrogativas y Garantías Administrativas", Tomo II, Páginas 9 al 41.
- (25): LICCIARDO, Cayetano, "las normas para el control en las empresas del Estado", en Actualidad Administrativa N°9/10.
- (26): FERNANDEZ DE LA MORA, G., "La crisis del Parlamentarismo", en revista Derecho Público, N°27 - Páginas 53 al 81, Universidad de Chile, 1980.
- (27): DROMI, José R., op. cit., Página 37.

C A P I T U L O 2

INTRODUCCION

En el primer capítulo dejamos planteado, entre otras cuestiones, que el mecanismo retroalimentador del macro sistema de administración hacendal se encuentra atomizado y no resulta eficiente. También planteamos que la información de entrada al macrosistema es de características muy diversas, lo cual induce a pensar en una solución a los efectos de lograr la uniformidad necesaria para centralizar la misma como base para la racional toma de decisiones y para que el control cumpla con su función de mecanismo retroalimentador.

En esta búsqueda de soluciones hacia la uniformidad de información básica para la toma de decisiones consideramos a los estados contables básicos.

En el análisis de este tema (estados contables básicos) partimos de la experiencia que nos aporta el ejercicio profesional y diferentes autores en materia de contabilidad general.

Es nuestra opinión que, las normas de presentación de estados contables vigentes, según los pronunciamientos de los organismos técnicos-profesionales, cuentan con la suficiente flexibilidad y amplitud como para ser aplicados, en principio, a los entes descentralizados estatales cualquiera sea su objeto y naturaleza jurídica.

Entendemos que la confección de los Estados Contables básicos, que proponemos constituirán con el tiempo un elemento uniformador no solamente en lo referido a la exposición de la información sino a otros temas técnico-contables, por cuanto los mismos deberán ser el producto final de toda estructura contable tendiente a brindar información que cumpla con todas las cualidades que le son propias.

El presente capítulo fue estructurado en dos partes. En la primera, consideramos a los estados contables básicos como fuente de información. En la segunda, consideramos brevemente los pronunciamientos de la FACGCE y la FACPCE sobre los modelos de presentación de estados contables.

LOS ESTADOS CONTABLES COMO RESULTADO DEL SISTEMA CONTABLE Y SU RELACION
CON EL SISTEMA DE INFORMACION.

Fowler Newton destaca que "... la contabilidad es parte integrante del sistema de información de un ente. Por dicha razón, el paso siguiente al procesamiento de datos por parte del sistema contable es la preparación de informes contables". También considera que estos informes pueden ser de dos clases: a) los destinados exclusivamente para uso interno y b) los presentados a terceros ajenos al ente, usualmente denominados "estados contables". (1).

El informe N° 1 - Area Auditoría del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) - expresa que el sistema contable constituye una parte sustancial del sistema de información del ente (2).

- Tanto el Informe N°1 referido, como Fowler Newton al considerar la relación entre la contabilidad y la teoría de la información, se remiten al trabajo titulado "Ideas para la reformulación total de los principios de contabilidad generalmente aceptados", presentado al Ier. Congreso Nacional para Profesionales en Ciencias Económicas (Mar del Plata, 1974), concluyendo acerca de cuales serían las características, condiciones o cualidades de "toda" información y que, obviamente, son aplicables a la información contable. Por lo tanto, las cualidades de la información (Anexo 1 del Informe N°1) son cuestiones genéricas, y por ello la teoría contable debería incorporar las tal como se las considera en teoría de la información. (3).

Todas las opiniones son coincidentes en el sentido de que el objetivo de los estados contables es brindar información (se debe agregar que esta información debe cumplir con todas las "cualidades" de la información según la teoría de la información). Es decir, en conclusión, que no existe duda en cuanto debe cumplir con las cualidades de toda información.

INFORMACION BASICA CONTENIDA EN LOS ESTADOS CONTABLES Y ESTADOS
CONTABLES BASICOS

En cuanto a la "cantidad" de información básica que deben presentar los estados contables debemos señalar que la doctrina y las diferentes opiniones fueron evolucionando en el sentido de su ampliación. Es decir, que en la actualidad se considera que cada vez es mayor la cantidad de información necesaria como apoyo para la toma de decisiones y consecuentemente es mayor la información básica. Esta situación lleva a afirmar aquello que "todo centro de información implica centro de decisión".

La calidad y cantidad de información que deben brindar los Estados Contables, conjuntamente con la tendencia actual de ampliar cada vez más la información, registra una evolución paralela a la determinación de objetivos para los diferentes estados contables. Es decir que durante el transcurso del tiempo fueron reformulándose los objetivos de los estados contables.

Para cumplir con dichos objetivos fue necesario que los estados contables comenzaran a brindar más información, e incluso, en ciertos casos, ante la necesidad de información surgieron nuevos estados.

Para reafirmar la situación expuesta anteriormente cabe recordar que durante muchos años se consideró que la información básica -que debían contener los estados contables estaba limitada a la descripción de activos.

pasivos y los componentes del patrimonio del ente a una fecha dada, además de una explicación más o menos detallada de los componentes del resultado del ejercicio. Sin embargo, en los últimos años ante los mayores requerimientos de información por parte de distintos sectores, se planteó la necesidad de "ampliar" los estados contables básicos, incluyendo información en cuanto a la variación del patrimonio neto, origen del financiamiento, etc.

ESTADOS CONTABLES BASICOS

Algunos antecedentes:

En la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad (Mar del Plata 1965) al aprobarse los PCGA, no se incluyó una definición terminante en cuanto a los estados contables que deben ser presentados, pero implícitamente se refieren al "balance y estado de resultados".

- En la X Conferencia Interamericana de Contabilidad - Punta del Este, 1972 -, en los debates referidos al tratamiento sobre normas relativas a la forma de presentación de Estados Contables, en base a un trabajo presentado por la delegación argentina, se arribó, en consenso general, a que los estados contables básicos son: (4)

- a) El balance general (o estado de situación patrimonial)
- b) El estado de resultados (estado de ganancias y pérdidas)
- c) El estado de evolución del Patrimonio Neto
- d) El estado de origen y aplicación de fondos (o estado de evolución de la situación financiera).

- Lo resuelto por la X Conferencia Interamericana de Contabilidad, no produjo consecuencias inmediatas -a nivel conferencias y encuentros, en Argentina- puesto que no originaron modificaciones en el sentido de ampliar los Estados Contables básicos propuestos por la VII Conferencia Interamericana (este tema no fue considerado en las siguientes Conferencias Interamericanas).

- En lo que hace a los organismos profesionales del país, se pronunciaron en el siguiente sentido:

- F A C G C E : a través del Dictamen n° 8 (ITC - 1975, en base a la Recomendación n°8 de 1974, que fuera aprobado en reunión de la Junta Directiva del 18/10/75) consideró que los Estados Contables son los siguientes:

- a) Balance General (o estado de situación patrimonial)
- b) Estado de Resultados (o estado de ganancias y pérdidas)
- c) Estado de evolución del patrimonio neto
- d) Estado de origen y aplicación de Fondos (estado de evolución de la situación financiera).

- F A C P C E : A través de la Resolución Técnica n°1 (CECYT) - Setiembre 1975 - consideró Estados Contables Básicos a los siguientes:

- a) Estado de situación patrimonial
- b) Estado de resultados
- c) Estado de evolución del patrimonio neto (capital, reserva y otros resultados acumulados).

d) Estado de origen y aplicación del capital de trabajo.

EL BALANCE GENERAL Y LOS ESTADOS CONTABLES - La información de be analizarse considerando a los Estados Contables en su conjunto.

En la conversación diaria al referirnos al Balance General tenemos "en mente" permanentemente sólo el caso especial del Balance del Ejercicio. Lo que se quiere recalcar es que mencionamos al Balance General y en realidad queremos referirnos a los Estados Contables, sin tener presente, que en forma estricta, el balance general o estado de situación patrimonial es solamente "uno" de los estados contables. También en la práctica diaria cuando se plantea la necesidad de tomar cierto tipo de decisiones recurrimos en forma inmediata a lo que tenemos en mente como balance general, y en realidad recurrimos al auxilio de "varios" estados contables (los cuatro detallados precedentemente).

En general, se puede afirmar que el objetivo fundamental de los estados contables es brindar información para la toma de decisiones, y que esa información es dirigida hacia distintas personas o entes usuarios. La variedad de estados contables y la correlativa variedad de objetivos por los cuales se elabora cada uno, ya ha sido destacada por numerosos autores quienes han sostenido la necesidad de definir en forma más o menos precisa los objetivos de cada uno de dichos estados contables; también distintos autores manifiestan que no es posible que un mismo estado pueda servir para distintos fines (5) y que la información que brindan los mismos, es válida sólo cuando se considera a los estados contables en su conjunto.

En nuestra opinión el estado contable "Balance General", individualmente considerado, no resulta suficiente para brindar información (sobre la situación económica, patrimonial y financiera) apta para la toma de decisiones, no obstante que pretende hacerlo. La misma cuestión se plantea respecto al cumplimiento de los objetivos de todos los Estados Contables si se los considera en forma independiente.

La toma de decisiones, basada en la información que brindan los Estados Contables, se debe efectuar considerando a los mismos en conjunto por cuanto existe interrelación y complementación entre las informaciones que presenta cada uno en forma individual.

ESTADOS CONTABLES BASICOS: CONCEPTO

Al decir de Verón "es indudable que resulta razonable admitir la existencia de estados contables básicos, como el balance general, estado de resultados, estado de resultados acumulados" (o estado de evolución del patrimonio neto) "y estado de origen y aplicación de fondos y estados contables complementarios como los cuadros, anexos y notas referidos ampliatoriamente a los estados contables básicos". (6)

El trabajo presentado por la delegación argentina a la Décima Conferencia Interamericana de Contabilidad (Punta del Este, Uruguay, 1972) titulado: "Normas relativas a la forma de presentación de Estados Contables" que fuera encomendado por resolución de la Novena Conferencia de Contabilidad (Bogotá, 1970), luego de extensos debates en el seno de la conferencia donde se consideró, produjo consenso general respecto a:

a) "La conveniencia de considerar como estados básicos, independientes de

su denominación particular en cada país: el balance general, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de origen y aplicación de fondos".

El trabajo de referencia en su parte general refiere al alcance de las normas, objetivos de la información contable, requisitos de información de los estados contables, contenido de los estados contables, estados contables básicos, balance general, estado de resultados, estado de evolución del patrimonio neto, estado de origen y aplicación de fondos, presentación combinada de estados contables, presentación comparativa de los estados contables y flexibilidad de las formas de presentación de los estados contables.

En este título del trabajo conceptualizaremos brevemente a los estados contables básicos y señalaremos algunos de sus objetivos. Estamos seguros de que el pretendido alcance de este título -señalado en el párrafo anterior- originaría debates y cambios de opiniones que referían una consideración "in extenso" de los mismos. Sin embargo queremos dejar sentado que -no obstante lo interesante del tema y todas las cuestiones adicionales que podrían surgir- solamente vamos a referirnos muy brevemente a ellos.

Permítasenos en esta oportunidad pecar por reiterativos y expresar que la consideración de los pretendidos objetivos de cada estado contable y su comparación con el aporte a la toma de decisiones que es el objeto principal de este trabajo ya que, por otra parte, la bibliografía sobre el tema es abundante. Es por ello que -respecto de este tema- damos por sentada la importancia de los estados contables como herramienta para la toma de decisiones.

Hecha esta salvedad, pasaremos ahora a conceptualizar e indicar algunos de los objetivos de los estados contables básicos:

- Balance General o Estado de Situación Patrimonial: brinda información acerca de la situación económica, patrimonial y financiera y muy escueta acerca sobre los resultados del ejercicio, informando además en ciertos casos sobre las contingencias; todo ello referido a un momento determinado de la vida del ente.

- Estado de Resultados: provee información referida a los resultados financieros correspondientes a un ejercicio del ente, demuestra el proceso de atribución -distribución- de costos e ingresos al ejercicio corriente y sucesivos, como así también pone de manifiesto los componentes del resultado. Su verdadera finalidad es determinar el resultado del ejercicio exponiendo las diversas situaciones que conformaron el mismo.

SCHMALENBACH, en su libro "Balance Dinámico", otorga mayor importancia a la cuenta de ganancias y pérdidas que al "cuadro de activo y pasivo" (7), por cuanto aquélla pone de manifiesto los componentes del resultado, atribuyéndole al balance el carácter de cuenta auxiliar necesaria. Por tanto, entiende, no es al balance sino a la cuenta de pérdidas y ganancias a la que corresponde la preferencia de la formalización del cierre de ejercicio.

Para KESTER, el cuadro de resultados informa también acerca de la situación económica o de explotación. (8)

La VII Conferencia Interamericana de Contabilidad aceptó la siguiente definición del Estado de Resultados, como básica: "Ganancia o Pérdida obtenida por un ente en un período económico y en el cual los ingresos y gastos se ordenan conforme a normas generalmente aceptadas, a fin de facilitar su análisis e interpretación".

En cuanto al objeto que dicho estado debe cumplir, la fórmula oficial (9) de balances dice: "El estado de resultados suministra un resumen analítico de los hechos y factores significativos que durante el período considerado dieron lugar a un aumento o disminución de los recursos económicos netos de una empresa, excluidos aquellos cambios resultantes de distribuciones o inversiones adicionales de los accionistas".

- Estado de Evolución del Patrimonio Neto: refleja la evolución del patrimonio neto "durante el ejercicio cerrado a la fecha de dicho estado"; señalamos que las variaciones en el patrimonio neto pueden ser de carácter cuantitativo o de carácter cualitativo. Las primeras afectan la dimensión del patrimonio (ej.: resultados del ejercicio, ajustes de ejercicios anteriores, aportes o retiros de capital por parte de los propietarios), en tanto que las segundas no modifican el monto del patrimonio neto pero sí su composición (ej.: capitalización de ganancias - reservadas o no -, afectaciones o desafectaciones de reservas, etc.)

Es decir que este estado resulta más amplio y brinda mayor información que el antiguo "estado de resultados acumulados no asignados" (que por otro lado es más correcto que el estado de ganancias retenidas).

Según Verón, este estado: A) tiene por objeto principal exponer el destino otorgado al saldo de resultados (pérdida o ganancia) existente al comienzo del ejercicio, B) al saldo que resulta después de asignar dicho resultado se agrega al saldo final del resultado del ejercicio, obteniéndose así el resultado (ganancia o pérdida) acumulada al cierre del ejercicio y C) cuando se desafectan reservas existentes al comienzo del ejercicio deben incidir antes de acumular al saldo de resultados del ejercicio anterior el saldo de resultados del ejercicio". (10)

- Estado de Origen y Aplicación de Fondos: resume las "actividades de financiación e inversión" realizadas durante el período cerrado a la fecha de dicho estado; completa la información financiera provista por otros estados, como así también informa acerca de la evolución financiera y permite una mejor apreciación de la situación financiera.

En Argentina, el primer pronunciamiento profesional sobre este estado lo constituye la Recomendación N°8 de la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas, que considera al mismo como "básico". Luego la Resolución Técnica N°1 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas consideró a este estado como básico pero ofrece a la vez la alternativa de su presentación optativa.

Por su parte, la XII Conferencia Interamericana de Contabilidad (Vancouver, Canadá -1977) tomando como base un trabajo titulado "Información que deberán contener los Estados Contables", recomendó "que a los estados contables básicos, el balance general, el estado de resultados y el estado que muestra la evolución del patrimonio neto, se agregue un estado que muestre el origen y aplicación de fondos".

Opina Verón que el estado de origen y aplicación de fondos "representa un estado contable básico que, partiendo de la comparación de dos períodos o momentos de la vida de la empresa, expone el movimiento de fondos indagando su fuentes y determinando sus aplicaciones". Este autor recalca los vocablos "fondos", "fuentes" y "aplicaciones", delimitando el alcance de los mismos. (11)

Coincidimos con Fowler Newton cuando expresa que en cuanto a la "definición de los propósitos perseguidos con la presentación de este estado y la enumeración de sus ventajas, no parecen temas en los que existan mayores controversias. En cambio, éstas existen en lo referente a la estructuración del estado y a su denominación". (12)

Si bien coincidimos en que existen controversias respecto de la estructuración del estado y su denominación, entendemos que a los fines de este trabajo no es conveniente tratar este aspecto, por cuanto existe sobre el mismo una extensa bibliografía, y de ser así nos apartaríamos del objetivo de nuestro trabajo.

Sin embargo opinamos que, en lo que a estructura de dicho estado se refiere, los conceptos enunciados en el mismo varían según sea expuesto conforme a la Resolución Técnica N°1 de la FACPCE o al Dictamen N°8 de la FAGCCE, por lo tanto se deberá estar a lo dispuesto por cada uno. En cuanto a su denominación, entre todas las propuestas por diferentes autores que abordaron el tema, estimamos como más recomendable la de "Estado de Financiación e Inversión".

Luego de esta breve referencia a los estados contables, observamos que los mismos en realidad constituyen un complejo razonamiento que encuentra su expresión sintética en el sistema de valores representado mediante la "presentación de estados contables".

Como medida previa al análisis e interpretación de estados contables, es necesario considerar que los mismos no pueden ser correctamente interpretados cuando no se conocen: a) los términos del razonamiento que encierran; b) los principios y normas que lo rigen; c) menos aún, cuando no son considerados en conjunto sin perjuicio de la individualidad que tiene cada uno por sí mismo.

ONIDA dice que "es bien sabido que los elementos de un conjunto por el hecho de ser complementarios entre sí, no pueden como tales ser examinados separadamente. La valuación del conjunto excluye la de los elementos y viceversa; una situación no puede confundirse con otra".

S I N T E S I S

En la primera parte de este capítulo nos referimos brevemente a los aspectos siguientes:

- a) Existe una relación entre el sistema contable y el sistema de información del ente, debiendo los informes contables reunir los requisitos o cualidades de toda información;
- b) Tratándose de un "sistema" contable, la información que éste brinda debe ser considerada en su conjunto y no aisladamente;
- c) Los estados contables que resultan del sistema de contabilidad de un ente deben ser analizados a la luz de su concepto dinámico;
- d) El concepto de estados contables básicos evolucionó tendiendo a su ampliación, debido a los mayores requerimientos en materia de información para la toma de decisiones;
- e) Deben ser considerados estados contables básicos -independientemente de su denominación- con las actuales necesidades de información, los siguientes: balance general, estado de resultados, estado de evolución del patrimonio neto y estado de origen y aplicación de fondos;
- f) Los estados contables básicos constituyen una herramienta que se torna imprescindible para la toma de decisiones.

En la segunda parte de este capítulo consideraremos someramente los pronunciamientos de los organismos profesionales sobre el tema, con el propósito de analizar si tales pronunciamientos serían aplicables a los entes descentralizados, objetivo del presente trabajo.

PRONUNCIAMIENTOS DE ORGANISMOS PROFESIONALES SOBRE EL TEMA

Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas: en base a la labor técnica realizada por el Instituto técnico de Contadores Públicos, cumpliendo uno de los principales objetivos de la creación del mismo tendiente a la "total y definitiva jerarquización" de nuestra profesión, se expidió respecto al tema que nos ocupa mediante el dictamen n°1, 3, y 8.

Previo a la consideración de los dictámenes de referencia se debe señalar que:

El Instituto técnico de Contadores Públicos fue creado en 1969 y significa la concreción de una vieja aspiración de la F.A.C.G.C.E.; es un cuerpo técnico de estudio permanente que tiene por objeto servir a la profesión en todas las cuestiones técnicas científicas relacionadas con su ejercicio, en la búsqueda de contribuir al mejor cumplimiento de las funciones de los Contadores Públicos en sus distintas esferas de acción.

A los fines del cumplimiento de su objeto, y de acuerdo a las normas que rigen su funcionamiento, son materia del Instituto, entre otros: las normas para la confección de Estados Contables y otras cuestiones técnicas vinculadas a la actividad profesional de Contadores públicos.

En su anhelo de colaborar a la capacitación profesional, y de acuerdo a las normas internas para su funcionamiento, el I.T.C. se expidió en los dictámenes N°1, 3 y 8 respecto al tema que nos ocupa.

El dictamen n°1 que se refiere a "normas específicas sobre dictámenes de Contadores Públicos referentes a Estados Contables", en la introducción establece que: "A los efectos de la presente norma se entiende por: b) Estados Contables: el Balance General y los Estados de Ganancias y Pérdidas, de resultados retenidos y de origen de aplicación de fondos".

El Dictamen n°3 que se refiere a "normas de auditorías generalmente aceptadas", en la introducción punto c), repite lo establecido en el dictamen n°1 expresando: "A los efectos de las presentes normas se entiende por : c) Estados Contables: balance general y los estados de Ganancias y Pérdidas, de resultados retenidos y de origen de aplicación de fondos".

El Dictamen n°8 que se refiere a "normas relativas a la forma de presentación de Estados Contables" en la parte general, en relación al alcance de estas normas, establece que: "Estas normas se refieren a la forma de presentación de los Estados Contables mencionados en el dictamen n°1 del Instituto Técnico"; con posterioridad establece que dichos Estados Contables son: Balance General (o Estado de situación Patrimonial), Estados de Resultados (o Estados de Ganancias y Pérdidas), Estado de Evolución del Patrimonio Neto y Estado de Origen y Aplicación de Fondos (Estado de Evolución de Situación Financiera).

Según se observa, existe una diferencia entre el dictamen n°1 y 3 con el dictamen n°8 en cuanto a la "denominación" de los Estados Contables; por cuanto los dictámenes n°1 y 3 se refieren al Estado de Resultados retenidos mientras que el dictamen n°8 se refiere al Estado de evolución del patrimonio neto, posición que compartimos por cuanto de esta forma se presenta información más completa. En nuestra opinión significa un avance (no sólo referido a la "denominación" del Estado Contable sino también, referida a la calidad y cantidad de la información que se pretende brindar con este estado).

COMENTARIO:

Se observa que:

- 1.- se refiere a los entes "cualquiera fuera su objeto"
- 2.- se refiere a los entes "cualquiera fuera su naturaleza jurídica"

Es decir que el alcance de la Resolución (en cuanto a los entes incluidos por su objeto o naturaleza jurídica) es muy amplio. En realidad podrían incluirse todos los entes, cualquiera fuera su objeto o forma jurídica, en tanto se respeten los lineamientos principales establecidos en el Dto. Ley 19550 en la parte referida a informaciones contables. (Sección IX: De la documentación y Contabilidad, arts. 62 al 65)

-.--.-.-.-

El art. 1 establece que el Modelo será de aplicación obligatoria ... con los alcances y excepciones que se prevén en la Resolución.

El art. 2 establece que se efectuarán los trámites necesarios ante los "organismos de control", para que los mismos adopten el Modelo de la Resolución. En tal caso, el Modelo tendrá el carácter de guía de exposición de la información sobre Estados Contables" a ser presentados ante ellos".

COMENTARIO:

Interpretamos que el párrafo: "a ser presentados ante ellos", se refiere a los Estados Contables que se deben presentar ante los organismos de control. Es decir que este párrafo no se refiere a los Consejos Profesionales, en cuanto a que los Estados Contables deben ser presentados ante ellos, en oportunidad de la autenticación de la firma del profesional dictaminante.

El art. 3 establece que "hasta tanto se concluyan las gestiones indicadas en el art. anterior ..." (se refiere a las gestiones ante los organismos de control a fin de que adopten el modelo)... "el modelo no será de aplicación obligatoria" ... (¿se pretende que los organismos de control lo establezcan con carácter obligatorio? ¿no se contrapone la referencia de la obligatoriedad con el sentido de guía de exposición como recomendación?) ... "en los casos en que, por disposiciones preexistentes la información ... deba presentarse sistematizada en fórmulas especiales. "(en este caso se plantearán dos posibilidades: 1) que sí existan disposiciones anteriores: en tal caso el Modelo de la Resolución no sería aplicable hasta que se produzca la adecuación de esas disposiciones, en el sentido de la adopción del Modelo. 2) que no existan disposiciones anteriores: en tal caso el Modelo sería aplicable cuando las disposiciones lo adopten)".

En nuestra opinión:

- a.- aplicación obligatoria: se debe entender respecto a que el profesional dictaminante obligatoriamente deba aplicar el Modelo.
- b.- los organismos de control adoptarán el Modelo como guía. Las Contadurías Generales son Organismos de Control. Además de acuerdo a sus facultades normativas podrían aplicar cualquier modelo de consideración razonable.

En este punto, debemos señalar que no tenemos conocimiento que hasta el momento se iniciaran los trámites ante las Contadurías Generales (aludidas en el art. 2).

c.- es decir que cuando dice "no será de aplicación obligatoria" se refiere a que el profesional dictaminante no estará obligado a presentar los Estados Contables de acuerdo al Modelo -guía de la Resolución. (se refiere a los Estados Contables a ser presentados ante los organismos de control) cuando en virtud de disposiciones preexistentes los organismos exigen otro modelo distinto al de la Resolución.

El artículo 1 establece en la última parte, que el modelo será de aplicación "con los alcances y excepciones que se prevén en esta Resolución".

Entendemos que la referencia a los "alcances y excepciones" se encuentra desarrollada en la misma Resolución Técnica N°1 en la parte de las instrucciones y sobre todo bajo los títulos 1.- (Alcance del Modelo) y 3.- (Flexibilidad y otros aspectos de su aplicación).

También debemos considerar el art. 2 que establece ... que se realizarán los trámites pertinentes ante los "organismos de control". No teniendo conocimiento de que se efectuaran los trámites ante las Contadurías Generales, entendemos que esta también se trataría de una limitación por cuanto no está definido el tema.

Además el art. 3 dice que "hata tanto se concluyan las gestiones indicadas en el art. 2 el Modelo no será de aplicación obligatoria en los casos en que", ... Es decir que este artículo estaría planteando la existencia de un período de transición.

El art. 4 recomienda a los Consejos Profesionales adheridos "la debida difución de esta Resolución Técnica en el ámbito deorganismos oficiales" ¿Por lo tanto se debería interpretar que la Resolución Técnica será aplicable también a los Estados Contables de organismos oficiales?.

En la INTRODUCCION la Resolución Técnica, en una clara referencia a la importancia de los Estados Contables dice que los mismos "constituyen uno de los elementos más importantes para transmisión de información económica sobre la situación y la gestión de entes públicos o privados, ya sean éstos con o sin fines de lucro".

En los CONSIDERADOS dice que durante "el proceso de consulta los Consejos Profesionales han hecho llegar observaciones a este proyecto, ya fueran provenientes de grupos técnicos entidades de control los que han sido tomados en cuenta para la elaboración final del Modelo".

S I N T E S I S

Luego de la consideración de la aplicación de los pronunciamientos de los organismos profesionales en cuanto a los estados contables básicos (modelos de presentación según Dictamen N°8 del ITC y Resolución Técnica N°1 del CECYT), solamente nos resta señalar:

- 1 - En nuestro trabajo no hemos analizado dichos pronunciamientos desde el punto de vista técnico. Nuestro estudio se efectuó teniendo en cuenta la posibilidad de que las Contadurías Generales adopten alguno de los modelos, los cuales serían aplicados en los entes descentralizados considerados en el primer capítulo.

En nuestra opinión no es necesario detenernos a considerar ambos pronunciamientos desde el punto de vista de su perfección técnica según la teoría contable, pues ambas resoluciones podrían ser criticables / /

(defendidas o atacadas), pero han significado un real avance técnico administrativo. Consideramos que el problema de su perfección técnica también subsiste en el Sector Privado donde, sin embargo, se acepta que los beneficios que produce la aplicación uniforme de "modelos" cubre en exceso todas las críticas que se les puedan efectuar. Además todos los modelos son perfectibles y lo importante, en nuestra opinión, es contar con una base que desde el primer momento comience a producir beneficios.

La adopción de modelos - no nos interesa por ahora si se debe tratar del Dictamen N°8 o Resolución Técnica N°1 - origina muy importantes beneficios.

- 2 - Considerando que las Contadurías Generales son organismos de control y tienen suficiente facultad como para normatizar la presentación de los estados contables de la Administración Central y de algunos entes descentralizados (según se analizó en capítulo anterior), entendemos que (dentro de su facultad normativa) pueden decidir la adopción de modelos. Repetimos que por ahora no se trata de analizar "cual" es el modelo que se debe adoptar, porque al respecto estimamos que en la práctica se podría adoptar cualquiera, pues se debe tener en cuenta la facultad normativa de la Contaduría General de acuerdo a los artículos 76 y 77° de la Ley de Contabilidad Nacional y 49° y 76° de la Ley de Contabilidad de la Provincia de Salta (que responde al texto unificado), y está limitado en cuanto a los entes descentralizados por lo que, al respecto, se mencionó en el capítulo anterior. En cuanto a la adopción de uno u otro modelo, recomendamos que el que se adopte sea el de aplicación más generalizada por parte de los profesionales de la Contaduría General. Es decir que por ahora, como primer paso a la uniformidad de los estados contables, recomendamos que la decisión de las Contadurías Generales en cuanto a la elección del modelo tenga en cuenta que está siendo aplicada por profesionales de su jurisdicción (caso contrario se podría plantear que el profesional que actúa en una determinada jurisdicción y que desarrolla su actividad en los sectores públicos y privados debería presentar sus estados contables en "un sector" de acuerdo a "un modelo" y cambiar el modelo en el otro sector).
- 3 - Al considerar la adopción de los modelos de presentación de estados contables se deberá señalar la importancia de los estados contables "en su conjunto" pues los mismos forman parte de un sistema de información.

Es conveniente recalcar que los estados contables son los cuatro mencionados - independientemente de su denominación - por los pronunciamientos profesionales, por lo tanto la obligatoriedad de presentación se debe referir a los cuatro.

- 4 - En relación al estado de origen y aplicación de fondos debemos señalar que - no obstante la utilidad que produce la información que brinda - se trata de un estado que aún no fue totalmente aceptado por la práctica contable debido a las dificultades prácticas que plantea su confección para ciertos casos. Se debe tener en cuenta que para determinados entes es necesaria una estructura contable que brinde información para la confección de este estado.

P O N E N C I A

1. Recomendar a las Contadurías Generales, que dentro de las respectivas jurisdicciones y competencias:

- 1.1. Efectúen el análisis e interpretación de estados contables básicos, como fundamental técnica de control de las haciendas anexas de erogación y de producción.

- 1.2. La adopción de un modelo de presentación de estados contables que será de aplicación uniforme para las haciendas anexas de erogación y de producción.

A tales efectos se considerará lo siguiente:

- a) Los estados contables básicos - independientemente de su nominación y con las actuales necesidades de información - son: balance general, estado de resultados, estado de evolución del patrimonio neto y estado de origen y aplicación de fondos. Dichos estados deben ser considerados obligatorios en conjunto.

- b) El modelo de presentación de estados contables que se adopte será el que resulte obligatorio y/o de aplicación generalizada por los profesionales de cada jurisdicción, en virtud de pronunciamiento de organismos profesionales técnicos en materia.

2. Propiciar que los estados contables de las haciendas anexas de erogación y de producción, indicados en el punto 1, integren la cuenta general del ejercicio.
3. Recomendar a las Contadurías Generales, que dentro del ámbito de sus respectivas competencias intervengan - como condición previa a su aplicación los planes de cuentas, estructuras y procedimientos de registración contables a los efectos de que posteriormente la misma pueda efectuar los análisis e interpretación de estados contables en los entes aludidos en el punto 2.
4. Propiciar la consolidación por vía legal de las Contadurías Generales, como organismo rector de control, contabilidad y asesoramiento del Poder Ejecutivo en materia hacendal del Estado, de la administración central y descentralizada, a los efectos que se logre el adecuado mecanismo retroalimentador del macrosistema de administración general.
5. Recomendar a las Contadurías Generales para que establezcan en sus respectivas jurisdicciones, sistemas de capacitación de su personal en los distintos niveles, a los efectos que se propicia en el punto anterior.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) FOWLER NEWTON, Enrique, Contabilidad Superior, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1978, pág. 605
- (2) Resolución Técnica N° 1, Area Auditoría, Setiembre 1975, CECYT, Considerando párrafo 4
- (3) BIONDI, Mario; FORTUNI, Hernando Luis; LOPEZ SANTISO, Horacio; LUPPI, Hugo; OTERO, Alfonso; OUTEIRAL, Luis E.; SLOSSE, Carlos A. y URRIZA, José, Ideas para una reformulación total de los principios de contabilidad generalmente aceptados, trabajo presentado al Primer Congreso Nacional para Profesionales en Ciencias Económicas (Mar del Plata, 1974) y reproducido en Administración de Empresas, vol.VI-A, pág.345.
- (4) Op. Cit.
- (5) LISDERO, Arturo E., El concepto de balance en la doctrina contable, Ediciones Macchi S.A., 1973
- (6) VERON, Alberto Victor, Estados contables y libros de comercio, Editorial Abaco, 1976.
- (7) Citado por LISDERO, A.E., op.cit.
- (8) Citado por LISDERO, A.E., op. cit.
- (9) VERON, A.V., op.cit.
- (10) VERON, A.V., op. cit.
- (11) VERON, A.V., op. cit.
- (12) FOWLER NEWTON, E., op. cit.

METODO Y APLICACION PRACTICA DEL
ANALISIS E INTERPRETACION DE
ESTADOS CONTABLES EN EL SECTOR PUBLICO

Autores:

C.P.N. Amadeo A. BIAGIONI
C.P.N. Américo J. DEMARIA
C.P.N. María R. B. de GAVILAN
Srta. María Cristina GONNET

CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE
SANTA FE

1.

I N T R O D U C C I O N

En general, las disciplinas del saber que se ocupan de las actividades humanas están sujetas a constantes cambios y desarrollos. No es ajena a esta circunstancia la Contabilidad. Por el contrario, si bien se ha mantenido inmutable la base sobre la cual descansan sus principios ha variado notablemente su aplicación.

La función de la Contabilidad es la de recopilar, registrar y analizar toda información sobre hechos cuantificables que suceden en una hacienda. En el sector público, las dos primeras funciones se trasuntan a través de la Cuenta General del Ejercicio y de los Estados Contables que la componen. Estos constituyen la rendición de cuentas de la ejecución del plan que le ha sido fijado al Poder Ejecutivo. Tradicionalmente se ha considerado a estos elementos como de carácter estático, que se limitan exclusivamente a reflejar las operaciones derivadas de la gestión administradora del Estado.

Lo que se pretende con el presente trabajo es transformar ese elemento estático en una herramienta útil para la toma de decisiones, a través de la función de análisis de los mismos.

Es común observar la desmesurada importancia que se le asigna al Presupuesto en nuestro país, al igual que en casi todas las naciones del mundo.

Todo el proceso, que comienza en los anteproyectos y que concluyen en su sanción por el Poder Legislativo, acapara una trascendencia que creemos excesiva.

Sin olvidar que consiste el mismo en un medio básico para las decisiones políticas, el Presupuesto no deja de ser un plan operativo de carácter anual en el cual se engloban un conjunto de decisiones gubernamentales tendientes a obtener un resultado y producir con ello determinados efectos sobre la economía del país, provincia o municipio según su alcance.

Pero, y aquí nuestra controversia, es como se señaló precedentemente un plan a ejecutar que depende en su realización de factores muchas veces ni siquiera previsto en su elaboración.

Por ello a veces, o casi siempre, las disquisiciones públicas que sobre el Presupuesto se hacen no son equivalentes en importancia a las que se efectúan a posteriori de su ejecución.

La gestión administrativa-contable de un ejercicio financiero se traduce en la Cuenta General del Ejercicio, la cual, luego de confeccionada por la Contaduría General es elevada al Poder Legislativo en virtud de ser éste el órgano volitivo, para juzgar la acción desarrollada por el Poder Ejecutivo.

Prescindiendo de la preparación específica que puedan tener los representantes del pueblo en las Cámaras, para encarar con criterio su tratamiento, es evidente que la trascendencia que la misma recibe en cuanto a su consideración es nula.

Ello obedece en gran medida a la compleja estructura que posee, lo que invalida todo análisis racional de la misma, pero por sobre todo a la carencia de un informe complementario que permita a quienes tienen que juzgarla, llegar a conclusiones claras y precisas.

El aprovechamiento que de una Cuenta General del Ejercicio se realiza, es escaso, incluso dentro de la misma esfera del poder administrador.

Al margen que ni siquiera a veces se les asigna la importancia debida a situaciones derivadas de excesos de gastos respecto de los créditos vigentes al cierre, los organismos encargados de la formulación de los futuros Presupuestos, tampoco utilizan la misma como pauta orientadora para efectuarlos o investigar los desvíos producidos respecto de los planes elaborados en su momento.

Entonces la Contabilidad Pública, que constituye un conjunto de principios, normas y procedimientos que permiten el registro sistemático de las operaciones del Estado con el principal objeto de proveer a los organismos directrices de elementos de análisis, para llevar a cabo una correcta conducción, queda reducida solamente al hecho meramente registral e histórico sin trascendencia futura.

Es por ello que pensamos que la Contaduría General, como organismo asesor en materia hacendal del Poder Ejecutivo, es la repartición adecuada a través de sus departamentos específicos, llámense Asesoría Técnica, Auditoría Interna, etc., para formular un conciente análisis e interpretación de sus Estados Contables que permita ser la base para futuras decisiones del Ejecutivo en materia presupuestaria y servir prioritariamente, mediante el control interno efectuado por los contadores auditores, en el medio de contralor que valore la ejecución presupuestaria.

El desarrollo del presente trabajo centrará su atención en la Administración Central, sin embargo sus aplicaciones podrán adaptarse por analogía, a los Organismos Descentralizados y Cuentas Especiales.

Por último, cabe destacar que presupuestariamente se trabajó en base a un esquema tradicional, con las modificaciones introducidas a partir del Ejercicio 1980.

No obstante, creemos oportuno resaltar la importancia del Presupuesto por Programas en nuestra materia. En virtud de que la función del Estado no persigue un fin de lucro, se debe poner especial énfasis en las cosas que se hacen y no en las que se compran, es decir que el Presupuesto por Programas lleva inserto en sí mismo un método de análisis, que además de proporcionar información histórica y financiera, agrega elementos útiles para la toma de decisiones.

2. SISTEMA CONTABLE

2.1. Contabilidades del sector público

Todo acto administrativo de carácter económico-financiero que realiza la hacienda pública debe documentarse y registrarse en libros de contabilidad en cuentas ordenadas, brindando informaciones de manera racional, facilitando la toma de decisiones y permitiendo medir el resultado de la gestión.

Los Estados Contables son la representación de diferentes situaciones, cuyo contenido está sujeto a los fines que se quieren alcanzar. De su agrupamiento e interrelación surge la Cuenta General del Ejercicio, que es el documento final que demuestra la gestión hacendal en un ejercicio determinado.

La Cuenta General del Ejercicio tiene un único objetivo, el cual es la determinación del resultado económico del ejercicio. Cualquier otra meta se conseguirá a través del proceso de análisis al que deberán ser sometidos los Estados Contables integrantes de la misma.

Realizando un enfoque de la Contabilidad Pública la dividiremos en tres ramas:

- Contabilidad de la Gestión Financiera
- Contabilidad de la Gestión de Bienes
- Contabilidad de Responsables

A continuación desarrollaremos brevemente cada una de ellas.

2.1.1. Contabilidad de la Gestión Financiera

Es la encargada de registrar todas las operaciones que se traducen en movimientos de fondos. Es de fundamental importancia para la toma de decisiones, ya que por lo general éstas se basan en Estados Contables Financieros.

La subdividiremos en dos ramas:

2.1.1.1. Contabilidad de Presupuesto

Refleja las distintas etapas por las que atraviesa el plan de acción financiero al que debe ceñirse el Poder Ejecutivo en su gestión administradora.

En el presente trabajo, se adopta el esquema presupuestario encuadrado en las pautas impuestas por la Nación a partir del Ejercicio 1980. El mismo presenta una serie de cambios metodológicos que resultan de la incorporación de conceptos modernos que le otorgan al instrumento un mayor contenido económico.

Por tal motivo, se dividirá en:

a) Contabilidad de Gastos

Es la rama encargada de reflejar todas las erogaciones autorizadas en el Presupuesto, que en materia de gastos es un acto de previsión y limitación de la acción de gobierno. A través de sus distintas clasificaciones, se puede demostrar la naturaleza de los servicios presentados, la importancia dada a cada uno de ellos, sus unidades ejecutoras, los efectos que provocan en la economía, etc.

Respecto del esquema tradicional se produjeron algunos cambios, como ser:

- Exclusión de los rubros Amortización de la Deuda y Gastos Figurativos (Contribuciones y Participaciones) que se incorporan al Financiamento.

- Incorporación del concepto de Inversión Real y Bienes Preexistentes.

- Las erogaciones serán registradas en todas sus etapas, pero he aquí otra innovación; a los efectos de la determinación del resultado del ejercicio ya no se tomará en cuenta el Compromiso, sino la Liquidación.

Las registraciones son hechas en forma analítica en los Servicios Administrativos y sintética en la Contaduría General.

b) Contabilidad de Recursos

Registra todo lo referente a ingresos autorizados en el Presupuesto y efectivamente percibido durante el ejercicio.

En materia de Recursos el Presupuesto se constituye en un acto de previsión, sin presentar limitaciones a su recaudación, por el contrario todo exceso que se produzca hablará del éxito de la gestión de gobierno, siempre y cuando ésta no haya vulnerado los intereses del pueblo.

Como consecuencia de las innovaciones producidas en el esquema tradicional, se excluye los siguientes rubros: Aportes Reintegrables, Aportes no Reintegrables, Uso del Crédito y Remesas, los que formarán parte del Financiamento.

Las registraciones son realizadas en forma analítica en la Contaduría General. En los Servicios Administrativos no se realizan por carcer éstos de Cálculo de Recursos.

c) Contabilidad del Financiamiento

Esta rama de la Contabilidad Presupuestaria es de reciente creación, en ella se reflajarán los distintos mecanismos de financiamento de que dispone el Estado con el objeto de cubrir total o parcialmente las necesidades derivadas de la insuficiencia de los recursos para afrontar las erogaciones. Se subdivide en:

* Financiamiento Bruto: Compuesto por los siguientes conceptos:

- Uso del Crédito
- Aportes Reintegrables
- Aportes no Reintegrables
- Remesas de los Organismos Descentralizados
- Remanentes de Ejercicios Anteriores
- Adelantos otorgados a Proveedores y Contratistas en Ejercicios Anteriores

* Erogaciones del Financiamiento: Sus componentes son:

- Erogaciones Figurativas
 - . Contribuciones
 - . Participaciones
- Amortización de la Deuda
- Adelantos a Proveedores y Contratistas

Los dos últimos conceptos se registrarán en forma analítica en los Servicios Administrativos y sintética en la Contaduría General. Además en ésta se llevará cuenta en forma analítica de las Erogaciones Figurativas.

* Financiamiento Neto: De la relación entre el Financiamiento Bruto y las Erogaciones del Financiamiento, surgirá este rubro destinado a atender total o parcialmente la necesidad de financiamiento.

2.1.1.2. Contabilidad del Tesoro

Registra los movimientos de fondos originados en la ejecución presupuestaria, y eventualmente extrapresupuestaria, reflejando en el Estado de Activo y Pasivo Financiero las disponibilidades, créditos y exigibilidades del ejercicio; y por lo tanto la presión ejercida sobre el Tesoro.

Los ingresos o egresos extrapresupuestarios constituirán rubros de pasivos o activos respectivamente. Otros pasivos serán las erogaciones que a pesar de estar autorizadas presupuestariamente y en situación de exigibilidad se encuentran impagas al cierre del ejercicio.

El resultado que se obtenga deberá coincidir con el determinado en la ejecución presupuestaria.

Por otra parte se confeccionarán dos Anexos, uno de Activo y otro de Pasivo, donde se reflejarán operaciones presupuestarias no consideradas en el Estado de Activo y Pasivo Financiero, por no haber ingresado efectivamente o bien por no ser exigibles al cierre del ejercicio.

2.1.2. Contabilidad de la Gestión de Bienes

Refleja los movimientos contables de los bienes del Estado, susceptibles de posesión estática (cosa muebles, inmuebles, inversiones, etc.).

Los bienes del Estado exigen distinto tratamiento contable según su clasificación:

- Bienes de Dominio Público Natural: figurarán en los inventarios en forma meramente descriptiva, sin asignación de valores pecuniarios.

- Bienes de Dominio Público Artificial: la valuación debe hacerse por el costo de la obra más las ampliaciones y mejoras efectuadas a la misma. Estos bienes no son objeto de amortización o disminución de su valor. Su valor contable permanecerá fijo hasta su desaparición o destrucción, momento este en que se los dará de baja de la Contabilidad.

- Bienes de Dominio Privado: en este grupo hay que distinguir:

. Inmuebles: la valuación de los mismos será el precio de costo. Al igual que en el grupo precedente, se sumarán al mismo las mejoras producidas.

. Muebles: el valor de los mismos es el de costo de realización o de compra según el Estado sea el productor o adquirente.

. Inmateriales: deben figurar por su valor nominal.

Este último conjunto de bienes serían los únicos sujetos a ajustes por desvalorización monetaria.

La Contabilidad de la Gestión de Bienes presenta dos situaciones.

Una se refiere a las amortizaciones. La disminución del valor que sufren los bienes por su uso y por el transcurso del tiempo no serán objeto de consideración en esta Contabilidad.

La otra es una disquisición técnica que cuestiona el objeto de proceder a valorar los bienes del Estado.

El poder de imposición del que goza el Estado no justifica de ninguna manera que el mismo trate de demostrar la solvencia patrimonial a través de la incorporación de los bienes a su Contabilidad. Ni aún las condiciones de que gozan los bienes de ser en su mayoría de carácter inalienables e inembargables justifica el desarrollo de técnicas de valuación. Bastaría en la generalidad de los mismos sólo su descripción enunciativa.

2.1.3. Contabilidad de Responsables

Registrará los cargos que se les formulen a los responsables por el manejo de fondos o bienes patrimoniales y las rendiciones que de ellos se hagan.

Distinguimos tres clases de responsables:

- Por recaudación
- Por inversión
- Por el manejo de bienes

Los dos primeros no presentan mayores inconvenientes, en cambio el tercero requiere de una estructura más compleja debido a la variedad y cantidad de bienes administrables, como así mismo, la implantación de sistemas de información y control eficientes.

En lo que respecta a las registraciones, se harán en forma analítica en los Servicios Administrativos, destacándose tres etapas: cargo, descargo provisorio (elevación de la documentación) y descargo definitivo (aprobación de la documentación). En la Contaduría General las registraciones se harán en forma sintética por Jurisdicción y en dos etapas, el cargo y descargo definitivo.

2.2. Contabilidad Integrada del Estado

Como hemos venido expresando, reconocemos que la Contabilidad del Sector Público se divide en distintas ramas.

Cada una presenta individualidad técnica, no obstante se influyen mutuamente integrándose con el objeto de coformar una sola, de la cual surgirá la Cuenta General del Ejercicio.

De la individualidad técnica hemos dado algunas pautas en los puntos anteriores.

Ahora queremos referirnos a la interrelación, o más bien su integración en un Sistema Contable.

Para ello debemos consignar que toda vez que se produzca en la Contabilidad de la Gestión Financiera un movimiento que afecte partidas

de Capital, ya sean de Recursos o Gastos, se reflejará el mismo en la Contabilidad de la Gestión de Bienes, a través de una cuenta de nexo, de nominada Variaciones Patrimoniales. Esta conjuntamente con el Resultado Financiero conformarán el Resultado Económico.

Toda vez que la Administración Central transfiera fondos, realizará un cargo de rendición a quien los reciba. De igual manera procederá cuando esos fondos sean aplicados en la incorporación de bienes, por el manejo de los mismos. Oportunamente se efectuarán los descargos correspondientes.

De esta manera, brevemente, tratamos de explicar la coexistencia de las tres ramas de la Contabilidad Integrada del Estado.

Cabe en este punto hacer una advertencia. Cuando en los párrafos precedentes hablamos de Contabilidad Integrada, la misma es reflejada prácticamente a través de operaciones y jurnalizaciones contables, que registran todos los movimientos y situaciones en distintas ramas interdependientes y coherentes entre sí, ligadas por corrientes de información que permiten efectuar los controles y relaciones necesarios.

Es decir, aquí no existe una única Contabilidad con un único asiento contable que refleje las situaciones que se vayan presentando.

Pero, por otro lado la integralidad de que hablamos no excede las propias fronteras del Sector Público. No se pretende con ella cohesionar este sector con los restantes componentes de la economía global, es decir con un Sistema Integrado de Cuentas Nacionales, con el objeto de analizar el proceso macroeconómico del país.

Tal vez sus técnicas y principios sean adaptables a una integración de este tipo, pero nuestra mira no apunta a describir las Contabilidades y los análisis e interpretaciones que de ellos se deriven.

3. ANALISIS E INTERPRETACION

3.1. Concepto

El análisis consiste en un proceso destinado a obtener, interpretar y proveer informaciones útiles para la toma de decisiones.

Este proceso se trasunta en una actividad continua y periódica, tendiente a la recopilación, organización y evaluación de los datos obtenidos con el objeto de brindar una información oportuna, pertinente, válida y objetiva, para permitir a quien la reciba elegir entre varias acciones diferentes, aquella que sea la respuesta apropiada a una situación planteada.

Referido específicamente al tema que nos ocupa, el análisis supone el estudio de la situación total o parcial de los Estados Contables, a través de la descomposición de los elementos que la integran, agrupando aquellos datos que puedan tener la relación entre sí, para interpretar con ello la realidad que el Estado demuestra.

Un principio fundamental, válido para toda la exposición, radica en la relatividad que suponen las conclusiones a que se arriben. Todo análisis depende del enfoque realizado y de la técnica empleada.

A pesar de las ilimitadas fronteras que presenta este tipo de estudios, donde no se agotan nunca las posibilidades de investigación, en concordancia con lo mutable del conocimiento contable; desarrollamos a continuación una metodología para proceder a analizar e interpretar los Estados Contables en el Sector Público.

Si bien la misma puede adolecer de imperfecciones, es un primer paso para contar con un soporte que permita orientar a quienes deben proceder a la realización de un trabajo de este tipo.

Es necesario realizar aquí una consideración final.

El Estado es un ente de origen constitucional cuya finalidad es satisfacer necesidades de orden común o colectivo que los individuos no podrían cumplir aisladamente, tratamiento este que lo hace diferir de las haciendas industriales y comerciales.

Sus objetivos los logra a través de su gestión financiera y patrimonial sin perseguir con ello metas lucrativas o de capitalización.

Es por ello que muchas veces poco interesa que el desarrollo de un indicador económico-financiero demuestre lo improductivo o antieconómico de su gestión.

El Gasto Público consiste en una erogación destinada a fines de interés colectivo que permiten la satisfacción de necesidades dentro de un orden prioritario, logrando con ello un desarrollo económico y social.

Por lo tanto lo imperioso de ciertos gastos impide llegar a efectuar análisis previos, o bien realizados estos y no obstante determinar con ellos sus contraproducentes efectos, el Estado se ve en la obligación social ineludible de hacerlos.

3.2. Método de Análisis

Pretendemos ahora dar un método de análisis que nos permita a través de su seguimiento, aprovechar el rico caudal de información que

correría el riesgo de perderse al no enfocar el estudio en forma sistemática.

El método a explicitar consta de las siguientes etapas:

1. Formulación de objetivos
2. Determinación y captación de datos
3. Desarrollo de indicadores económico-financieros
4. Conclusiones

A continuación desarrollaremos cada una de ellas:

1. Formulación de objetivos

Para analizar es indispensable determinar cual es el objeto del trabajo. Es decir, cual es su finalidad, o mejor, para que va a servir y quien lo va a utilizar. Consiste en enunciar los resultados esperados a través del proceso de análisis. Al tratar esta etapa debemos tener en cuenta las siguientes premisas:

1.1. Propósitos: Es determinar la intención que se persigue con el análisis. Se debe tener una concepción clara de la misma, ya que constituye el punto de partida del proceso y es la determinante de las demás etapas.

1.2. Parámetros: Es el modelo adoptado como base de comparación. Los mismos pueden ser:

- a) Estados Contables Anteriores: Elaborados por un mismo ente siguiendo idéntica metodología a través de varios ejercicios.
- b) Situaciones Similares: Circunstancias que por sus características análogas permiten su parangón (Rubros, Estados, Organismos, Sectores Económicos, etc.).
- c) Planes de Acción: Metas cuantificables preestablecidas (Presupuesto).
- d) Standard: Modelos adoptados como ideales para determinadas circunstancias.

1.3. Nivel de Desagregación: Es la etapa en que interactúan los propósitos con los parámetros, en consecuencia se debe definir cual será el nivel de desagregación necesario para la determinación del objetivo. Tenemos los siguientes niveles:

- a) Rubros o Cuentas: Es la mayor desagregación que someteremos a análisis.
- b) Estados Contables: Es más genérico y nos brindará la información de cada una de las Contabilidades.
- c) Cuenta General del Ejercicio: Es el enfoque global de la actuación del Estado.

1.4. Frecuencia: Es la regularidad con que se deberá desarrollar el proceso de análisis. En general tenemos dos:

- a) Periódica: Es la que se realiza en forma constante y continua según plazos establecidos.

- b) Excepcional: Es la que se realiza por una única vez y por algún motivo especial.

2. Determinación y Captación de Datos

Los datos a emplear, se hallarán fundamentalmente en los Estados Contables, los que una vez detectados serán depurados de acuerdo a los propósitos que se desean alcanzar. En consecuencia, es necesario encarar esta etapa con los objetivos perfectamente definidos, con el fin de no caer innecesariamente en la evaluación de datos sin relevancia, con el riesgo de desviar la intención del analista; o por el contrario, omitir la inclusión de algunos que podrían constituirse en un valioso aporte a las conclusiones finales.

3. Desarrollo de Indicadores Económico-Financieros

Es la etapa netamente operativa. En ella, una vez detectados los datos necesarios se realizarán distintas relaciones según los resultados deseados.

Existen distintos procedimientos, pero para que un análisis sea completo se deberán combinar los mismos, con el fin de profundizar al máximo los datos seleccionados en el proceso que nos ocupa.

Los procedimientos más comunes son:

a) Valores Directos: Es el más simple de los métodos de análisis. Consiste en la interpretación de la información consignada en los Estados Contables, con el objeto de formarse una opinión rápida sobre los mismos.

Constituye el punto de partida de los demás indicadores, que son elaborados a partir de éste. En el Método de Análisis e Interpretación se prescindirá de su consideración cuando sea parte integrante de otro procedimiento.

b) Valores Porcentuales: Consiste en transformar los valores directos en porcentajes, calculados en relación a una base que será el total. Cada porcentaje obtenido nos brindará una información más perfecta de la incidencia de cada rubro sobre el total y nos facilitará la comparación cuando nos encontremos con Estados Contables de varios ejercicios.

c) Cocientes, Razones o Ratios: Consiste en la comparación entre dos o más elementos de los Estados Contables, obteniéndose un cociente que reflejará la proporcionalidad entre las variables.

Es uno de los más usuales y generalmente se complementan con la relación entre otros cocientes, o bien con standards.

Asimismo, es conveniente observar su evolución a través de varios ejercicios.

d) Indices: Es un análisis comparado donde se toma una base como cien y de allí se establecen porcentajes en relación a ella.

Este método es el más indicado cuando se desea conocer cual ha sido la evolución de una situación en un período determinado.

e) Cocientes patrones, normales o standard: Consiste en comparar el cociente obtenido aplicando el método c) y un cociente considerado

como normal o standard.

Es un procedimiento en el cual se debe tener en cuenta la revisión periódica de los valores standards, ya que los cambios que en ellos se produzcan pueden distorsionar la información que se brinde.

4. Conclusiones

Es la etapa final del Método. En ella el analista en función de la meta propuesta y basado en los datos seleccionados y relacionados emitirá una opinión de los Estados Contables que fueron objeto del análisis.

Las conclusiones deben ser claras, respondiendo solamente al objetivo que dio origen al proceso, y concisas evitando la extensión de su exposición más allá de lo necesario.

Una herramienta útil, en esta etapa es la graficación, sobre todo cuando se quiere expresar la evolución de variables a través de varios ejercicios o la participación de ellas en un todo.

3.3. Consideraciones generales relativas al Ajuste por Inflación

Los Estados Contables se expresan en una unidad de medida que se consideró por definición estable con el transcurrir del tiempo. Esa unidad es la moneda corriente.

Sin embargo, la realidad demostró sobradamente lo distante que está ese patrón de medida en constituirse en el mundo moderno, en un elemento estable.

Los problemas derivados en los cambios del poder adquisitivo de la moneda, sobre todo en época de inflación, vulneran principios catalogados como tradicionalmente inmutables en la teoría contable.

Por supuesto que no pueden ser invariables ciencias insertas en un mundo evolutivo y cambiante como el nuestro.

Prescindiendo de los efectos que sobre la economía causa un proceso inflacionario, es innegable que se hace necesario corregir las consecuencias que este fenómeno trasunta en los Estados Contables.

No nos olvidemos la misión fundamental que esos Estados y la Contabilidad toda tienen, cual es, ser un elemento utilizable por sus autores o terceros en la toma de decisiones.

Esa información debe ser veraz y adecuada, y no cumplirían con estos objetivos aquellos Estados Contables que no reflejen adecuadamente la coyuntura económica por la que se está atravesando.

Si los datos que se extraen de un Estado son incorrectos, también lo serán las decisiones que se adopten basándose en ellos.

La falta de consistencia de los Estados no ajustados se extiende a todas las comparaciones, coeficientes, relaciones, y demás elementos que se utilizan en su análisis e interpretación.

El método de ajuste que se utilice debe brindar resultados prudentes, objetivos y de ser posible, común a todos los Estados elaborados.

El procedimiento a utilizar, debe aproximarse en lo posible a aportar soluciones correctas al problema, y si bien pueden existir diferencias de criterio o interpretación e inclusive conceptuales, lo importante es que el enfoque de fondo sea correcto, y permita corregir la inconsistencia o falta de razonabilidad de los datos contables tradicionales en períodos de envilecimiento monetario.

Más que discutir cual índice de ajuste es el mejor para corregir los Estados Contables, lo importante es ajustar los Estados, y se logrará con ello una aproximación a la solución del problema.

Con un carácter meramente general y enunciativo, se describirán a continuación una serie de lineamientos a emplear con el objeto de responder a los preceptos anteriores; sin dejar de señalar la escasa atención prestada por los autores y profesionales para solucionar estas situaciones dentro de la gestión hacendal pública.

Los efectos de las variaciones repercuten de manera distinta según los diferentes Estados.

En los Estados Presupuestarios, las comparaciones de situaciones referidas a dos o más ejercicios diferentes, obliga inevitablemente a llevar las cifras a una unidad de medida homogénea.

Para ello podemos utilizar dos caminos que son de aplicación en cualquier tipo de Contabilidad que se analice:

- Se escoge un determinado ejercicio (distinto al considerado para el análisis) como base y todos los Estados Contables anteriores o posteriores se expresan en moneda de ese ejercicio.

- O bien, se expresan los Estados Contables en valores existentes a la fecha de cierre del ejercicio que se trata.

El primero de estos métodos, si bien permite ajustar solamente en una oportunidad las cifras llevándolas a la relación del ejercicio tomado como base, presenta el inconveniente de que los valores obtenidos no puedan ser evaluados respecto de la situación presente, por ser sumas sin representatividad al momento actual.

Las partidas que componen el esquema presupuestario de los distintos ejercicios que se comparan, deberían por lo tanto ajustarse en la moneda de cierre del último ejercicio incluido en la serie.

El coeficiente que actúa como corrector debe ser un indicador económico-financiero lo suficientemente aceptable.

Ese coeficiente tiene que reunir un requisito un tanto ideal; cual es ser único para todos los rubros, para todos los estados; para todas las situaciones similares, para toda la economía.

Condición un tanto irrealizable en la medida que no existan pautas orientadoras firmes y concisas, elaboradas por entes que dirijan la economía del país, o bien por organismos que dicten normas sobre la presentación de Estados Contables de todos los sectores.

Es por ello que la adopción en la práctica de distintos coeficientes para ajustar rubros de un mismo Estado; o diferentes criterios según el Estado que se trata o el ente que realiza la actualización; impide la ejecución de comparaciones y análisis congruentes.

Existen organismos oficiales que elaboran índices que son in-

dicadores del proceso inflacionario. De todos los confeccionados quizás sea el de Costo del Nivel de Vida el más ventajoso a utilizar, porque al margen de su preparación regular, su comunicación periódica, su acceso factible a cualquier nivel, el mismo no presenta significativas variaciones comparándolo con los otros índices elaborados por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

De todas maneras en la composición de un Presupuesto existen partidas que representan conceptos que pueden asimilarse a ciertos indicadores inflacionarios (Por ejemplo "Personal" con Salario del Peón Industrial; "Trabajos Públicos" con Costo de la Construcción; "Bienes de Consumo" y "de Capital" con Precios Mayoristas, etc.) con lo que se lograría que en virtud de las ponderaciones asignadas a cada índice se reflejen adecuadamente las variaciones del sector.

Pero, en definitiva, y considerando no obstante que el Índice de Nivel de Vida mide sólo el costo de consumos de un grupo familiar, aplicable únicamente a aquellos grupos que consumen esa canasta, que incluso no toma en cuenta las variaciones que los mismos precios pueden determinar en los cambios de consumo, y que los componentes o ítems medibles son fijos; no deja por ello de ser el más apropiado para aplicar a los Estados Presupuestarios.

Por su parte para las restantes contabilidades es necesario hacer algunas consideraciones.

Ajustar los rubros a moneda de cierre implica determinar primeramente aquellos que acusen o no los efectos de la inflación.

Existen rubros en los cuales su valor nominal y su valor de cierre son coincidentes. Por el contrario hay otros, cuyo valor no está expuesto a la inflación y por ello requieren ser ajustados a la moneda de cierre.

En un Estado de Activo y Pasivo Financiero la totalidad de sus rubros están expuestos a la desvalorización monetaria y por ello no son objeto de ajuste alguno. Por lo general a estos rubros por esa condición se los denomina monetarios, y expresan un valor razonablemente real a la fecha del Estado.

Por su parte en un Estado de Gestión de Bienes, los activos materiales e inmateriales que lo componen, por su carácter de constituirse en expresión de situaciones u operaciones que han tenido lugar en otro momento, ocasionan la necesidad de ajustar sus valores a la moneda de cierre.

Lo señalado precedentemente hace imprescindible considerar que para el ajuste de este Estado, será necesario determinar previamente la fecha de adquisición de incorporación de cada uno de los bienes incluidos en el mismo, para aplicar los coeficientes que se determinen a partir de esa fecha y hasta la de cierre del ejercicio que se considera.

Por último el Estado de Responsables y en virtud de considerar en él distintas situaciones, obliga a un tratamiento desigual según sea:

- a) Responsabilidad por recaudación, y Responsabilidad por inversión
- b) Responsabilidad por manejo de bienes

Los primeros no requerirán ajustes por ser rubros expuestos a los procesos inflacionarios, por su parte los Estados que reflejan el manejo de bienes hará imprescindible determinar la fecha en que los efectos y especies fueron encargados a los Responsables (fecha que puede diferir de la determinada en la Contabilidad de la Gestión de Bienes) con el objeto de ajustar sus importes y determinar fehacientemente el valor de los bienes entregados a los funcionarios del Estado, para el desarrollo de su función específica, al momento del análisis.

Por supuesto que este procedimiento es sumamente complicado pues implica llevar no sólo un registro de cuales bienes fueron encargados al uso y custodia del agente, sino y por sobre todo, determinar la fecha de entrega y el valor del bien a ese momento para poder ajustar sus cifras y determinar los valores por los cuales responde a la fecha de cierre.

Las pautas precedentes son solamente un esbozo de un problema al que no escapa el sector público, que resume técnicas rudimentarias con el objeto de ajustar los Estados Contables y con ello reflejar las variaciones producidas en el poder adquisitivo de la moneda.

Reiteramos por último que la comparación de los distintos estados o de ejercicios entre sí, o de períodos dentro de un mismo ejercicio, sólo puede efectuarse previo a un ajuste que refleje tales variaciones, de lo contrario las consecuencias radicarán en toma de decisiones basadas en importes heterogéneos y distantes de la realidad.

3.4. Aplicación Práctica del Método

En este punto nos dedicaremos a desarrollar la aplicación del Método en cada una de las ramas en que dividimos la Contabilidad Pública.

Los Indicadores a suministrar constituyen algunos ejemplos de la variedad que es posible obtener a través del proceso descripto.

CONTABILIDAD DE LA GESTION FINANCIERA

CONTABILIDAD DE PRESUPUESTO

I - EJECUCION DE RECURSOS

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Comprobar si la recaudación del Ejercicio responde a las pautas establecidas en el cálculo de Recursos.

1.2. Parámetros:

1.2. c) Plan de acción: Cálculo de Recursos fijado por la Ley de Presupuesto del Ejercicio con las modificaciones introducidas en el curso del mismo.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. b) Estados Contables: Estado de Ejecución de Recursos de la Administración Central.

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica: Mensual o anual.

2. Determinación y Captación de Datos

Los datos se extraerán de la Ejecución Analítica de Recursos de la Administración Central. La misma se presenta en forma de cuadro de doble entrada, conformándose la columna matriz en Recursos Corrientes y de Capital. Los primeros a su vez se discriminan en: a) De Jurisdicción Provincial, b) de Jurisdicción Nacional, con el detalle analítico de cada uno de los ingresos. Respecto de los segundos, se incluirán los Reembolsos de Préstamos y las Ventas de Activo Fijo entre otros. En forma horizontal, es decir el encabezado del cuadro, se dividirá en las columnas referidas a:

- Presupuesto Inicial separado según presente o no una afectación determinada.
- Modificaciones habidas en el curso del ejercicio.
- Presupuesto Final.
- Ejecución de los Recursos conteniendo la Recaudación Bruta, las Devoluciones producidas y los Recursos Definitivos discriminados según sus afectaciones.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.b) Valores Porcentuales:

$$\frac{\text{Recaudación Neta de Devoluciones} \times 100}{\text{Cálculo de Recursos Vigentes}} = \text{Porcentaje de Ejecución de Recursos}$$

El valor porcentual elaborado, si bien es de concepción simple, permite establecer una serie de relaciones al margen de determinar la Ejecución de los Recursos de la Administración Central respecto de su cálculo final.

Puede ser calculado tomando como base los totales generales del estado analizado, o bien cada uno de los rubros analíticos.

4. Conclusiones

Mediante el presente Indicador determinamos en valores relativos lo efectivamente ingresado con relación a lo previsto. Si consideramos el ingreso total del cálculo presupuestado como el 100%, las diferencias en menos o en más respecto de este valor, nos determinará el déficit o superávit respectivo.

Es importante evaluar cual ha sido el comportamiento de cada uno de los rubros analíticos de Recursos, para establecer donde se producen las desviaciones y poder así aplicar las medidas correctivas pertinentes.

Si tenemos en cuenta que el cálculo de Recursos se elabora en función de ingresos que el Estado puede conocer de antemano, por ser éste quien los establece de oficio (Impuesto Inmobiliario, Patente Unica Automotores, etc.); y otros que son determinados por declaración jurada o dependen de terceros (Ingresos Brutos, Participación Nacional, etc.); ello implica que debe analizarse con sumo cuidado la ejecución y estimación de los mismos.

Los primeros no presentan mayores inconvenientes, y por lo general su ejecución se acerca bastante a lo previsto. Es improbable que se produzca superávit, salvo que la emisión supere lo presupuestado. Los controles se limitarán a verificar únicamente el pago de los mismos.

En cambio los segundos al depender de causas ajenas a la acti-

vidad del Estado, ya que éste sólo fija las condiciones de recaudación, deben ser objeto de mayor control en todas sus etapas, o sea desde su determinación por parte del contribuyente hasta su pago.

Logicamente éstas no son las únicas conclusiones a las que se pueden arribar, por el contrario, aquí se pretendió dar algunas pautas. El mismo criterio se siguió en el desarrollo de los demás Indicadores.

II - COMPOSICION DE LA RECAUDACION

1. Formulación de los objetivos

1.1. Propósitos: Determinar la incidencia de cada rubro de Recursos sobre el total de la recaudación y las relaciones existentes entre ellos.

1.2. Parámetros:

1.2. b) Situaciones similares: Cada uno de los rubros o cuentas que conforman los Recursos.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. a) Rubros o Cuentas: integrantes de la clasificación económica de Recursos.

1.4. Frecuencia

1.4. a) Periódica: Mensual o anual.

2. Determinación y Captación de Datos

Los datos básicos del análisis serán extraídos de la columna "Recaudación Definitiva" del Estado de Ejecución de Recursos, que ya fue ra explicitado en el Indicador I - "Ejecución de Recursos" - Apartado 2.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.b) Valores Porcentuales:

$$\frac{\text{Recursos Corrientes (o de Capital)} \times 100}{\text{Recaudación Definitiva}}$$

Reflejará la proporción en que inciden los Recursos Corrientes o los de Capital sobre el total de la recaudación.

$$\frac{\text{Recursos de Jurisdicción Provincial (o Nacional)} \times 100}{\text{Recaudación Recursos Corrientes}}$$

Determinará la parte de Recursos Corrientes que corresponde a los ingresos genuinos de la Provincia y los que tienen su origen en la coparticipación nacional.

$$\frac{\text{Recursos Tributarios (o no Tributarios)} \times 100}{\text{Recursos de Jurisdicción Provincial}}$$

Demostrará la conformación de los Recursos de Jurisdicción Provincial, según provengan del poder de imposición del Estado o de otros orígenes.

Cabe destacar que los indicadores señalados precedentemente fueron suministrados como pautas de la variedad de relaciones que podemos establecer, teniendo en cuenta que la base de comparación siempre integrará

el denominador de la ecuación.

4. Conclusiones

Mediante estos Indicadores penetramos en la composición de la recaudación, lo que implicará contar con un cúmulo de datos de valioso contenido.

Así, podemos determinar el grado de dependencia de la Provincia con la Nación, a través de la verificación de la incidencia de los ingresos parafiscales respecto de los propios.

También, en que medida contribuyen los ingresos originados en fuentes ajenas a la imposición, a atender las necesidades del Estado.

O bien, establecer relaciones entre los componentes de los Recursos Tributarios para determinar la incidencia de cada rubro sobre el total, de las que se derivarán medidas de verificación y control en aquellos que por su relevancia así lo requieran.

Este es un indicador muy rico por la variedad de conclusiones que se pueden extraer ya que se constituye en un soporte de información para la adopción de pautas orientadoras en materia financiera, impositiva, etc..

Por último, es interesante relacionarlo con otros indicadores, ya sea para conocer su evolución o la validez de su cálculo.

III - EVOLUCION DE EJECUCIONES DE RECURSOS

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Confrontar la Ejecución de Recursos producida en el Ejercicio con sus iguales de períodos anteriores.

1.2. Parámetros:

1.2. a) Estados Contables Anteriores: Ejecuciones de Recursos de Ejercicios Anteriores elaborados con igual metodología.

NOTA: En virtud de las modificaciones introducidas por la Nación al esquema presupuestario a partir del Ejercicio 1980, la premisa precedente obligaría a la adaptabilidad, en la medida de ser posible, de los Estados Anteriores, depurando aquellos rubros que son excluidos de los cuadros de Recursos e incorporados al Financiamiento Bruto.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. b) Estados Contables: Estados de Ejecución de Recursos de la Administración Central.

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica: Mensual o anual.

2. Determinación y Captación de Datos

Para la captación de datos debemos remitirnos a los Estados Contables que reflejan la Ejecución Analítica de los Recursos de la Administración Central de los Ejercicios que se comparan.

De ellos se extraen los importes recaudados netos de devoluciones de cada uno de los rubros en que se desagregan los Recursos.

La estructura de estos cuadros fue descrita en oportunidad de elaborar el Indicador I - "Ejecución de Recursos" - Apartado 2.

Respecto a la cantidad de ejercicios necesarios para hacer el análisis retrospectivo, se considera que la misma no debería ser superior a cinco, pues es un tiempo prudencial para verificar la tendencia de determinados indicadores, además un período mayor abarcaría situaciones políticas, económicas y financieras quizás no tan similares con el momento actual.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3. a) Valores Directos

Se deberán tomar los Valores Directos referidos a la Ejecución de los Recursos de la Administración Central de los Estados respectivos. Consideremos que el análisis se efectuará comparando el presente ejercicio con los cuatro anteriores.

Estos valores tendrán escaso significado si no se lo ajusta de acuerdo a lo establecido oportunamente con el objeto de reflejar las variaciones del poder adquisitivo de la moneda; siendo imprescindible que el método aplicado sea idéntico en todos los ejercicios.

3. d) Indices

Se procederá a la confección de Indices con los valores ajustados precedentemente.

Para ello se tomará como base 100, uno de los valores obtenidos (generalmente el ejercicio más antiguo) y se establecerán los indicadores con respecto a él.

Si consideramos como ejercicio "0" al que se le otorga el índice 100, los restantes se obtendrán así:

$$\frac{\text{Ejecución Ajustada de Recursos del Ejercicio "1" x 100}}{\text{Ejecución Ajustada de Recursos del Ejercicio "0"}}$$

Obtendremos el Índice de Ejecución de Recursos del Ejercicio "1".

4. Conclusiones

El Indicador precedente puede emplearse tanto para efectuar comparaciones de ejecución a nivel de totales, o bien, aplicarlo a cualquier rubro analítico cuya evolución a valores constantes se quiera realizar.

Con el seguimiento tendencial de los recursos a través de varios ejercicios, se contará con un elemento de gran utilidad en aquellos organismos encargados de su determinación, recaudación y control, ya que podrán observar el comportamiento de cada rubro.

Cuando se produzcan variaciones significativas en estos, es necesario determinar las causas que las motivaron; para ello es conveniente su relación con el Indicador II - "Composición de la Recaudación", para verificar la incidencia sobre el total recaudado en un determinado ejercicio y que pudo haberse modificado en los siguientes por cambios de políticas en materia tributaria; o bien con el Indicador I "Ejecución de Recursos", a fin de verificar si el ingreso operado responde a lo previsto, pudiendo suceder que se haya pecado de optimismo en su cálculo o que los contribuyentes no cumplieron totalmente con sus obligaciones.

IV - EJECUCION DE GASTOS

1. Formulación de objetivos

1.1. Propósitos: Establecer relaciones entre los Créditos Vigentes y la Ejecución de Gastos; y dentro de ésta, considerando las etapas del Compromiso y Liquidado.

1.2. Parámetros:

1.2. c) Plan de Acción: Presupuestos de Gastos al inicio del ejercicio con las modificaciones habidas en el transcurso del mismo.

1.2. b) Situaciones Similares: Estado de Ejecución de Gastos.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. b) Estados Contables: Estado de Ejecución de Gastos de la Administración Central.

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica: Mensual o anual.

2. Determinación y Captación de Datos

Los datos se extraerán del cuadro de Ejecución Analítica de Gastos, que en su encabezado presenta las columnas de Crédito Original, Modificaciones del Ejercicio, Crédito Vigente, Gastos Comprometidos y Liquidados.

Por su parte, la columna matriz presentará distintas estructuras de la clasificación Institucional según tomemos las erogaciones desde el punto de vista económico-objetivo o funcional.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.b) Valores Porcentuales

$$\frac{\text{Gastos Comprometidos} \times 100}{\text{Crédito Vigente}} = \text{Porcentaje de Ejecución de Gastos Comprometidos}$$
$$\frac{\text{Gastos Liquidados} \times 100}{\text{Crédito Vigente}} = \text{Porcentaje de Ejecución de Gastos Liquidados}$$

Los Indicadores citados anteriormente pueden ser calculados tomando como base los totales de Gastos Comprometidos o Liquidados, o bien, cada uno de los rubros analíticos que conforman el cuadro analizado.

3.a) Valores Directos

Residuos Pasivos: Compromiso - Liquidado

Reciben esta denominación los Gastos Comprometidos durante el ejercicio que se encuentran sin liquidación al cierre del mismo.

Economías por no Inversión: Crédito Vigente - Compromiso

Son los créditos autorizados que no llegan a ejecutarse presupuestariamente.

3.c) Cocientes, Razones o Ratios

Para el caso particular de los Residuos Pasivos podremos confeccionar

cionar el siguiente indicador:

$$1 - \frac{\text{Gastos Liquidados}}{\text{Gastos Comprometidos}}$$

El mismo demostrará que parte resta liquidar por cada peso que se compromete.

Por su parte para las Economías por no Inversión podremos elaborar el siguiente indicador:

$$1 - \frac{\text{Gastos Comprometidos}}{\text{Crédito Vigente}}$$

Esta relación nos indicará cuanto se economiza por cada peso de crédito autorizado.

4. Conclusiones

Los Indicadores que demuestran el porcentaje de Ejecución de Gastos Comprometidos y Liquidados pueden en la generalidad de los casos indicar dos situaciones diferentes:

a) Si el mismo es inferior al 100 %, es decir, no se han comprometido o liquidado la totalidad de los Créditos Vigentes al cierre, puede ello suponer la concepción de un Presupuesto que haya exagerado los gastos a realizar, o una deliberada economía con la no ejecución de gastos que pueden ser diferidos a otros ejercicios (por ejemplo: obras públicas, inversiones de capital, etc.) ante probables disminuciones o no cristalización de recursos previstos.

Existen muchas veces situaciones al momento de sancionarse la Ley de Presupuesto, en que dada la imposibilidad de equilibrar el Balance Financiero Preventivo se establecen economías que condicionan todo el accionar de los Servicios Administrativos en materia de erogaciones, teniendo los mismos que concluir el Ejercicio Financiero con un inevitable porcentual que esté alrededor del gasto permitido.

b) Por el contrario los Indicadores que superen el 100 % reflejan situaciones anormales producidas en la realización de gastos sin la autorización pertinente. Es aquí fundamental investigar las causas y efectos del exceso para deslindar las responsabilidades.

Este Indicador simplemente refleja una relación de cifras y no de hechos realizados o dejados de hacer. Que se haya comprometido o liquidado la totalidad de un crédito previsto es de escaso relieve, sólo servirá como parámetro para evidenciar una limitación acatada, pero de ninguna manera los objetivos alcanzados y los costos que ellos implicaron.

Por ello es fundamental completar la actual estructura del Presupuesto con una clasificación por Programa de actividades que vinculen los gastos con resultados.

Por su parte, los Indicadores obtenidos de acuerdo a lo señalado en el Apartado 3 - Punto 3.c) deben ser inferiores a uno acercándose su resultado a cero cuando los Residuos Pasivos y las Economías por no Inversión sean de escasa consideración y viceversa.

Este análisis puede abarcar el total de las erogaciones o bien, cada uno de los niveles en que se dividen de acuerdo a las distintas clasificaciones.

V - COMPOSICION DE LAS EROGACIONES

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Determinar la influencia de cada rubro de gasto sobre el total ejecutado y de sus componentes.

1.2. Parámetros:

1.2. b) Situaciones Similares: Cada uno de los rubros o cuentas que componen las distintas clasificaciones de las erogaciones según el enfoque deseado.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. a) Rubros o Cuentas: Sección, sector, partida principal, finalidad o función.

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica: Mensual o anual.

2. Determinación y Captación de Datos

Los datos serán extraídos de la columna de Comprometido o Liquidado del Estado de Ejecución de Gastos señalado en el Indicador IV - "Ejecución de Gastos" - Apartado 2.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.b) Valores Porcentuales

Total Sección Gastos Comprometidos x 100

Total Erogaciones Comprometidas

Total Sector Gastos Comprometidos x 100

Total Erogaciones Comprometidas

Total Partida Principal Gastos Comprometidos x 100

Total Erogaciones Comprometidas

Total Sección Gastos Liquidados x 100

Total Erogaciones Liquidadas

Total Sector Gastos Liquidados x 100

Total Erogaciones Liquidadas

Total Partida Principal Gastos Liquidados x 100

Total Erogaciones Liquidadas

Estos Indicadores nos demuestran la composición porcentual de los gastos de acuerdo a la clasificación Económica-Objetiva respecto del total de Erogaciones según la etapa que se contemple.

Igual consideración se podría hacer para la clasificación Funcional:

Total por Finalidad Gastos Comprometidos x 100

Total Erogaciones Comprometidas

$$\frac{\text{Total por Función Gastos Comprometidos} \times 100}{\text{Total Erogaciones Comprometidas}}$$

$$\frac{\text{Total por Finalidad Gastos Liquidados} \times 100}{\text{Total Erogaciones Liquidadas}}$$

$$\frac{\text{Total por Función Gastos Liquidados} \times 100}{\text{Total Erogaciones Liquidadas}}$$

De la misma manera podríamos obtener la participación de los sectores que integran una sección, de las partidas principales en un sector o de las funciones en una finalidad, cambiando para ello el denominador de los cocientes precedentes.

4. Conclusiones

Este Indicador demuestra el destino que le asignó en la práctica el Estado a su Presupuesto de Gastos.

El comportamiento de las erogaciones permitirá al Poder Ejecutivo medir la asignación de gastos producida en cada clasificación considerada. Así por ejemplo, el análisis de la evolución de las erogaciones en una clasificación Económica mostrará la parte de los gastos que se destinan a las operaciones corrientes del gobierno y la parte que se destina a la creación de bienes de capital que permitan ampliar la capacidad instalada del Estado.

Esta clasificación es quizás la que menos utilidad brinde internamente al Poder Administrador, pues su meta es integrarlo a un sistema que refleje todos los sectores de la economía, determinando con ello el impacto que los gastos públicos causen sobre el nivel y composición del Producto Nacional.

Si consideramos la clasificación Objetiva, base de un sistema presupuestario tradicional, el aprovechamiento de su análisis es mayor, pues la composición de los gastos entre las partidas en que se divide permite al Estado apreciar la desagregación de las erogaciones según la naturaleza específica del mismo.

Por último, la composición de los gastos en una clasificación Funcional varía el enfoque al presentar un esquema que informe la naturaleza de los servicios gubernamentales y la proporción de gasto destinado a cada uno.

VI - EVOLUCION DE RESIDUOS PASIVOS Y ECONOMIAS POR NO INVERSION

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Comparar la Ejecución de Gastos de un ejercicio con sus similares en años anteriores destacando la evolución de los Residuos Pasivos y de las Economías por no Inversión.

1.2. Parámetros:

1.2. a) Estados Contables Anteriores: Ejecución de Gastos de varios ejercicios elaborados en el mismo método.

NOTA: Debido a los cambios originados en el Ejercicio 1980 respecto al esquema presupuestario tradicional, y dado que es imprescindible para desarrollar este indicador trabajar con Estados Conta-

bles implementados con igual metodología, es necesario excluir en los ejercicios anteriores a 1980 los rubros que pasaron a formar parte del Financiamiento y depurar aquellos que han sufrido cambios en su tratamiento.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. a) Rubros o Cuentas: Partidas Análíticas de Gastos.

1.3.b) Estados Contables: Estado de Ejecución de Gastos de la Administración Central.

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica: Anual

2. Determinación y Captación de Datos

Del Estado de Ejecución de Gastos de los ejercicios que se comparan se analizarán los Residuos Pasivos y las Economías por no Inversión. Para los primeros nos remitiremos a las columnas de Compromiso y Liquidado mientras que para los segundos a las de Crédito Vigente (Presupuesto inicial con modificaciones habidas en el ejercicio) y Compromiso.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.a) Valores Directos

Residuos Pasivos = Compromiso - Liquidado

Son las erogaciones comprometidas que no se encuentran en condición de pago al cierre del ejercicio.

Economías por no Inversión = Crédito Vigente - Compromiso

Son las erogaciones autorizadas presupuestariamente que no llegan a comprometerse.

3.b) Indices

La comparación de esos valores con sus iguales de ejercicios anteriores, previamente ajustados, la desarrollaremos mediante índices.

Tomaremos los Residuos Pasivos y las Economías por no Inversión de un ejercicio, generalmente el más antiguo de los que se comparan, como base 100. A partir de éste, determinamos sus relaciones, haciendo:

$$\frac{\text{Residuos Pasivos ejercicio "1" x 100}}{\text{Residuos Pasivos ejercicio "0"}}$$

De la misma manera podemos seguir la evolución de las Economías por no Inversión:

$$\frac{\text{Economías por no Inversión ejercicio "1" x 100}}{\text{Economías por no Inversión ejercicio "0"}}$$

Se considera ejercicio "0" al adoptado como base y ejercicio "1" al deseado comparar.

4. Conclusiones

Los presentes indicadores son de aplicación al total de las ejecuciones correspondientes, o bien, a su desagregación según las distintas clasificaciones. De su comparación a través de varios ejercicios llegaremos a determinar los motivos que provocaron alteraciones en su evolución.

Si observamos por ejemplo, una tendencia a aumentar en las Economías por no Inversión, las causas pueden encontrarse en un cálculo presupuestario excesivo, en un paliativo al déficit de recaudación, en una política de contención del gasto, etc. Una vez detectadas se deberá verificar si fueron originadas en disposiciones del Estado o en desvíos de su función administradora. En este caso deberá aplicar las medidas correctivas pertinentes y continuar el seguimiento, a efectos de evaluar la efectividad de las mismas.

En relación a los Residuos Pasivos, un análisis de su evolución permitirá conocer los motivos por los cuales las erogaciones comprometidas no son exigibles al cierre del ejercicio, encontrando sus razones en una compleja estructura administrativa-contable, en condiciones de contratación a largo plazo, etc.

En su análisis, es aconsejable relacionarlo con otros indicadores, como asimismo aprovechan los efectos de la graficación en aras de una mejor interpretación.

VII - PROPENSION AL AHORRO

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Establecer la relación existente entre la Ejecución de Recursos Corrientes y la de Erogaciones Corrientes, para determinar la propensión al ahorro del Estado.

1.2. Parámetros:

1.2. b) Situaciones Similares: Estados de Ejecución de Recursos y Gastos de la Administración Central.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. a) Rubros o Cuentas: - Recursos Corrientes
- Gastos Corrientes

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica: Anual.

2. Determinación y Captación de Datos

En esta etapa debemos remitirnos al:

- Estado de Ejecución de Recursos: total de la columna Recaudación Definitiva en Recursos Corrientes.

- Estado de Ejecución de Gastos: total de la columna Liquidaciones en Erogaciones Corrientes.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.a) Valores Directos

$\text{Recursos Corrientes} - \text{Erogaciones Corrientes} = \text{Ahorro}$

Es la determinación en valores absolutos del ahorro producido en el ejercicio.

3.c) Cocientes, Razones o Ratios

$1 - \frac{\text{Erogaciones Corrientes}}{\text{Recursos Corrientes}} = \text{Propensión al Ahorro}$

Demuestra la captación de ahorro del Estado por cada peso recaudado.

4. Conclusiones

El Estado, en ejercicio de su función administradora se nutre de recursos propios de su actividad, para afrontar necesidades de operación. Mediante el presente Indicador determinamos la propensión al ahorro en un período dado.

En general, el resultado a que se arribe será siempre un valor mayor a "0", debido a que el Estado genera recursos propios en una cantidad que le permite, con creces, afrontar sus necesidades específicas. El probable desequilibrio financiero se produce como consecuencia de la incorporación de bienes fijos u operaciones ajenas a su función.

En caso de que el indicador sea inferior a "0", estaremos ante un indicador de Desahorro perado en el período. Si el resultado fuera "0", los Recursos y Gastos Corrientes presentarán equilibrio en su ejecución.

VIII - RELACIONES DEL FINANCIAMIENTO NETO

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Determinar la relación existente entre el Financiamiento Bruto y las Erogaciones del Financiamiento; y de sus componentes entre sí.

1.2. Parámetros:

1.2. b) Situaciones Similares: se relacionan dos situaciones análogas que involucren el Financiamiento otorgado y recibido por el Estado para cubrir sus necesidades de Financiamiento.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. b) Estados Contables: Estados de Ejecución del Financiamiento Bruto y de las Erogaciones del Financiamiento; ambos de la Administración Central.

1.3. a) Rubros o Cuentas: pueden efectuarse comparaciones entre Rubros de los Estados precedentes.

1.4. Frecuencia

1.4. a) Periódica: Anual

2. Determinación y Captación de Datos

Para la captación de datos debemos remitirnos a las cifras ejecutadas de dos Estados Contables incorporadas a la Cuenta General del Ejercicio a partir de 1980.

Ellos son:

a) Estado de Ejecución del Financiamiento Bruto: el mismo representa el financiamiento obtenido por la Administración Central a través de fuentes originadas durante el ejercicio, o bien regularizaciones o producidos de otros ejercicio, con el objeto de cubrir total o parcialmente las necesidades derivadas de la insuficiencia de los Recursos Corrientes y de Capital. Entre las primeras figuran los Aportes, sean Reintegrables o no; el Uso del Crédito otorgado por Instituciones Financieras, Proveedores y Contratistas, y las Remesas recibidas de los Organismos Descentralizados.

En las segundas incluimos los Adelantos a Proveedores y Contratistas otorgados en Ejercicios Anteriores y los Excedentes Financieros de otros Ejercicios.

Este Estado demostrará el cálculo presupuestario para cada rubro, las modificaciones producidas en el curso del ejercicio, el crédito final y la financiación obtenida. Esta última columna será la utilizada en el presente indicador.

b) Estado de Ejecución de las Erogaciones del Financiamiento: este Estado representa el financiamiento otorgado por la Administración Central, ya sea: a los Organismos Descentralizados, en concepto de Contribuciones o Participaciones Impositivas; o bien por Amortizaciones de Deudas, que comprenden las Erogaciones destinadas a atender la cancelación de la Deuda Pública y de otras exigibilidades del Estado, así como la parte de los Intereses de la misma que computen actualizaciones, diferencias de cambios u otras variaciones que sufran los montos pactados originalmente.

Por último y como innovación conceptual a partir del Ejercicio 1980, se incluyen también aquí los Adelantos a Proveedores y Contratistas con el objeto de atender provisiones por Erogaciones Corrientes o de Capital.

Este Estado demostrará los Créditos Originales para cada partida, las modificaciones producidas, los Créditos Finales, los Compromisos contraídos y las Liquidaciones efectuadas.

De este Estado se extraen los datos contenidos en la columna del Compromiso.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.c) Cocientes, Razones o Ratios

Sin desconocer que la diferencia entre el financiamiento obtenido y el otorgado por la Administración Central, nos determinará el Financiamiento Neto; también tal situación puede ser expresada a través de un cociente que nos indique la relación entre el Financiamiento Presupuestario obtenido y otorgado por el Estado.

$$\frac{\text{Financiamiento Bruto}}{\text{Erogaciones del Financiamiento}} = \text{Cociente del Financiamiento Neto}$$

Similares relaciones pueden obtenerse con rubros parciales de ambos Estados, por ejemplo:

$$\frac{\text{Remesas de Organismos Descentralizados}}{\text{Contribuciones y Participaciones a Organismos Descentralizados}} =$$

= Cociente de la relación financiera entre la Administración Central y los Organismos Descentralizados.

Este ratio nos demostrará la situación existente entre ambos componentes de la Administración General.

$$\frac{\text{Uso del Crédito de Proveedores y Contratistas}}{\text{Amortización de la Deuda con Proveedores y Contratistas}} =$$

Cociente de la relación financiera con los Proveedores y Contratistas del Estado.

Por el mismo podremos determinar si la financiación obtenida en el presente ejercicio a través de los Proveedores y Contratistas del Estado, es superior o inferior a las cancelaciones a efectuar en este ejercicio de las deudas contraídas en los anteriores con motivo de la financiación obtenida por el Estado.

De la misma manera que en el Indicador precedente se explica la situación de dos rubros que se vinculan en distintos ejercicios a través de movimientos presupuestarios contrapuestos; también podría establecerse la relación entre los Adelantos a Proveedores y Contratistas otorgados en ejercicios anteriores con similar proceder del financiamiento concedido en el presente.

4. Conclusiones

La Necesidad de Financiamiento que surge como consecuencia de una Inversión mayor al Ahorro, o lo que es lo mismo como resultado deficitario de la comparación entre los Recursos y Gastos Corrientes y de Capital; encuentra su representación en la diferencia entre las fuentes y usos de medios alternativos de financiamiento.

El mencionado déficit financiero tiende a ser cubierto por el Financiamiento Neto; lo que no implica que en el supuesto de que el financiamiento otorgado sea superior al obtenido por la Administración Central, tal necesidad financiera se amplíe.

IX - FINANCIAMIENTO DE LA INVERSION

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Determinar la Inversión y los medios alternativos de financiamiento cuando el Ahorro resulte insuficiente.

1.2. Parámetros:

1.2. b) Situaciones Similares: Estado de Ahorro, Inversión y Financiamiento.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. a) Rubros o Cuentas: - Recursos de Capital
- Gastos de Capital

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica: Anual.

2. Determinación y Captación de Datos

En esta etapa debemos remitirnos al:

- Estado de Ejecución de Recursos: Total de la columna Recaudación Definitiva de los Recursos de Capital.

- Estado de Ejecución de Gastos: Total de la columna Liquidaciones en Erogaciones de Capital.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3. a) Valores Directos

Inversión = Erogaciones de Capital - Recursos de Capital

Es la determinación en valores absolutos de la Inversión.

La Inversión es el gasto de Ahorro en la incorporación de nuevos bienes de capital. En el Sector Público, tiene características especiales ya que por su función el Estado no puede dejar de hacer y por ello, en general, la Inversión supera el Ahorro, debiendo recurrirse al financiamiento de la misma. Por ello tenemos que:

Ahorro - Inversión = Necesidad de Financiamiento

A su vez:

Necesidad de Financiamiento $\begin{matrix} \geq \\ \leq \end{matrix}$ Financiamiento Neto

4. Conclusiones

Cuando las Erogaciones de Capital exceden los Recursos de Capital estamos ante una Inversión, es decir que los gastos en bienes materiales e inmateriales incorporados al patrimonio del Estado superan los ingresos originados en Ventas de Activo Fijo y Reintegros de Préstamos. En caso contrario, tenemos una desinversión, lo que es improbable.

El Estado afrontará esa Inversión mediante el Ahorro, pero por lo general, éste es insuficiente y se deberá recurrir al Financiamiento.

En consecuencia, pueden darse las siguientes alternativas:

- Necesidad de Financiamiento = Financiamiento Neto

El resultado presupuestario-financiero de la gestión se presentará equilibrado.

- Necesidad de Financiamiento > Financiamiento Neto

Los medios de que dispone el Estado más los obtenidos de otras fuentes, son insuficientes para afrontar las inversiones, por lo tanto el resultado presupuestario-financiero del ejercicio será deficitario; debiendo reflejarse en forma análoga al tratamiento dado por la Nación, en el rubro Variaciones de Activo y Pasivo.

- Necesidad de Financiamiento < Financiamiento Neto

En este caso, se dispondrá de un excedente que pasará a formar parte del Financiamiento Bruto en el ejercicio siguiente. Es decir, el resultado presupuestario-financiero del ejercicio arroja superávit.

X - EVOLUCION DEL RESULTADO PRESUPUESTARIO

1. Formación de Objetivos

1.1. Propósitos: Establecer la tendencia del resultado presupuestario a través de varios ejercicios.

1.2. Parámetros:

1.2. a) Estados Contables Anteriores: Estados de Ahorro Inversión y Financiamiento de ejercicios anteriores.

NOTA: Valen las consideraciones realizadas en Indicadores precedentes respecto a las modificaciones introducidas en el esquema presupuestario para 1980.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. b) Estados Contables: Resultado del Balance Presupuestario de la Administración Central.

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica: Anual

2. Determinación y Captación de Datos

Los datos serán extraídos de los Estados Contables que reflejen los resultados presupuestarios de los distintos ejercicios. Los mismos surgirán de la confrontación entre la Necesidad del Financiamiento y Financiamiento Neto.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.a) Valores Directos

Se tomarán primeramente, los valores absolutos de los resultados presupuestarios de los ejercicios que se consideran.

Los valores extraídos de años anteriores deberán ser ajustados, siendo imprescindible que el método aplicado sea el mismo en todos los casos.

3.d) Indices

Otra forma de relacionar los resultados presupuestarios es a través de índices, adoptando uno de los valores obtenidos, como base 100 (convenientemente el más antiguo), y se calcularán los indicadores respecto a esa base.

$$\frac{\text{Resultado Presupuestario-Financiero del Ejercicio "1" x 100}}{\text{Resultado Presupuestario-Financiero del Ejercicio "0"}} =$$

Consideramos ejercicio "0" al adoptado como base y ejercicio "1" el deseado comparar.

4. Conclusiones

Debemos señalar que a los efectos del análisis se puede realizar una depuración del resultado presupuestario, detrayendo de éste la incidencia de los Excedentes de Ejercicios Anteriores integrado por el financiamiento originado en recursos percibidos con anterioridad y no utilizados, y en economías de inversión.

En este indicador lo ideal sería que la tendencia del resultado presupuestario permanezca estable y en un nivel de equilibrio porque ello hablaría de Recursos y Gastos estimados correctamente y en la medida en que lo exija la economía del país. Por otra parte, el Estado no persigue fines de lucro, sino simplemente la atención de necesidades que los individuos en forma aislada no podrían concretar.

Las variaciones significativas que se produzcan, serán objeto de un profundo análisis, para determinar las causas que las originaron, para esto será necesario relacionarlo con otros indicadores de donde surge la ejecución de los recursos, gastos y financiamiento, como así mismo su conformación.

Debemos tener en cuenta el momento en que se producen esas variaciones, porque las mismas pueden responder a una política en el manejo del gasto público por parte del Estado. En tal sentido, en períodos de contracción económica con factores de producción desempleados, se debe producir un incremento del gasto público, con su consiguiente repercusión en el resultado presupuestario, con el objeto de conseguir un efecto multiplicador en la economía e impulsar el desarrollo de la misma.

Por el contrario, cuando la economía se encuentra en pleno empleo y expansión, un aumento del gasto público sólo puede tener un efecto inflacionario, debiendo en este caso restringirse, a efecto de no competir por los factores productivos con el sector privado.

CONTABILIDAD DEL TESORO

XI - COCIENTE DE LIQUIDEZ

- SECO O PRUEBA DE ACIDO
- ABSOLUTO

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Determinar la capacidad financiera del Estado para hacer frente a sus obligaciones a corto plazo.

1.2. Parámetros:

1.2. b) Situaciones Similares: Rubros del Estado de Activo y Pasivo Financiero de la Administración Central.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. a) Rubros o Cuentas:

- Disponibilidades: se deducirán de este rubro los importes correspondientes a aquellas cuentas bancarias que reflejen fondos o valores retenidos a terceros para realizar trabajos por cuenta de éstos, y que no forman parte del presupuesto del Estado.
- Créditos
- Exigibilidades
- Uso del Crédito

1.4. Frecuencia

1.4. a) Periódica: Mensual o anual.

2. Determinación y Captación de Datos

Se extraen del Estado de Activo y Pasivo Financiero de la Administración Central.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.a) Valores Directos

$$\begin{aligned} & (\text{Disponibilidades} + \text{Créditos}) - (\text{Exigibilidades} + \text{Uso del Crédito}) = \\ & = \text{Patrimonio Financiero Neto.} \end{aligned}$$

Para evaluar correctamente la situación financiera del Estado, no basta con determinar su patrimonio financiero neto, sino que resulta esencial su cálculo por cocientes, debido a que no obstante no sufrir variaciones significativas el mismo, en situaciones diversas pueden resultar diferentes los cocientes de liquidez en cada uno de ellas.

3.c) Cocientes, Razones o Ratios

- Cociente de Liquidez Seco o Prueba de Acido

$$\frac{\text{Disponibilidades} + \text{Créditos}}{\text{Exigibilidades} + \text{Uso del Crédito}}$$

Este Indicador nos permite conocer el grado de liquidez del Estado

do. Cuanto más alta es la relación, mejor es la situación financiera.

- Cociente de Liquidez Absoluto

$$\frac{\text{Disponibilidades}}{\text{Exigibilidades + Uso del Crédito}}$$

Esta razón difiere de la anterior pues considera en el numerador únicamente lo disponible inmediatamente.

4. Conclusiones

El Indicador precedente nos permite conocer cual es la capacidad del Estado para hacer frente a sus obligaciones, es decir de cuantos pesos dispondrá por cada peso de deuda.

Es fundamental tener en cuenta los plazos de vencimiento de los créditos y débitos, de tal manera que la generación de efectivo se corresponda con las necesidades permanentes de fondos, determinadas por los pagos que deben realizarse en cumplimiento de los objetivos del Estado.

La liquidez del Estado denota por lo tanto una situación de expectativa, pues es necesario prevenir las variaciones que se produzcan respecto de las predicciones de futuros ingresos y egresos.

El Estado por el tipo y condiciones de las transacciones que desarrolla, mantiene importantes flujos disponibles, y por consiguiente ello representa una elevada proporción de sus Activos Financieros.

No obstante, difiere un tanto el enfoque que este Indicador puede tener en otro tipo de actividad. En ellas mantener la liquidez necesaria implica cubrir el riesgo de una probable cesación de pagos.

Aquí el Estado por su condición especial de ser él quien traza la política fiscal, concibiéndola, planificándola y ejecutándola de acuerdo a las condiciones financieras del momento, puede prescindir de contemplar Indicadores de este tipo cuando su facultad de imposición le permite proveerse de los recursos necesarios para financiar sus gastos.

XII - COMPOSICION DE LA DEUDA PUBLICA

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Determinar la incidencia de cada rubro en la Deuda Pública.

1.2. Parámetros:

1.2. b) Situaciones Similares: Estado de Activo y Pasivo Financiero.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. a) Rubros o Cuentas: Rubros componentes del Pasivo Financiero.

1.4. Frecuencia:

1.3. a) Periódica: Mensual o anual.

2. Determinación y Captación de Datos

Para ello debemos remitirnos al Estado de Activo y Pasivo Finan-

ciero y específicamente al Pasivo, donde en cada uno de sus rubros se encuentra reflejada la Deuda del Estado. Según el grado de profundidad que se desee alcanzar con el análisis, los datos serán extraídos del Estado de Deuda Presupuestaria, que surge de confrontar las liquidaciones con los pagos habidos en el ejercicio. El mencionado Estado presentará una de sagregación según la naturaleza del gasto y su año de origen.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.b) Valores Porcentuales

$$\frac{\text{Rubro del Pasivo Financiero} \times 100}{\text{Pasivo Financiero o Deuda Pública}} =$$

Determinar la incidencia porcentual de cada rubro de pasivo sobre el total de la Deuda Pública del Estado.

$$\frac{\text{Deuda Ejercicio "X"} \times 100}{\text{Deuda Pública}} =$$

Es la relación porcentual de la Deuda, según su año de origen.

4. Conclusiones

Mediante el presente Indicador se toma conocimiento de la conformación de la Deuda Pública, lo que constituye una herramienta de gran utilidad en la toma de decisiones.

Esto implica tener perfectamente individualizado los conceptos de mayor relevancia, permitiendo estructurar prioridades de pagos en función de las disponibilidades de caja.

Así tenemos que las deudas originadas por la acción del presupuesto son exigibles inmediatamente, ya que al cierre del ejercicio se en contraban liquidadas sin haberse llegado a concretar su pago, el que se hará en función directa de la antigüedad de las mismas. En cambio, las con traídas en virtud de operaciones extrapresupuestarias deberán esperar hasta que se produzca su exigibilidad que, en general, depende de su venci- miento.

Por lo expuesto, se hace necesario conocer la conformación de la Deuda según el ejercicio en el cual se originó, permitiendo controlar la evolución de la misma, más aún si tenemos en cuenta que pueden devengar in tereses incrementando en el futuro su monto.

XIII - EVOLUCION DE LA DEUDA PUBLICA

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Evaluar el comportamiento de la Deuda Pública a través de varios ejercicios.

1.2. Parámetros:

1.2. b) Situaciones Similares: Estado de Activo y Pasivo Fi nanciero de varios ejercicios.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. a) Rubros o Cuentas: Rubros del Pasivo Financiero.

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica: Anual.

2. Determinación y Captación de Datos

Serán extraídos del Estado de Activo y Pasivo Financiero de los ejercicios que se desean relacionar.

Cuando se desee profundizar el análisis, se deberá extraer los datos del Estado de Deuda Presupuestaria, donde la encontraremos desagregada según la naturaleza del gasto y su año de origen.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.d) Indices

$$\frac{\text{Deuda Ejercicio "1"} \times 100}{\text{Deuda Ejercicio "0"}}$$

Mediante ésta ecuación relacionaremos la Deuda de cada ejercicio en función del adoptado como base, que por lo general será el más antiguo de los confrontados.

Denominaremos ejercicio "0" al adoptado como base 100 y ejercicio "1" al que se desea comparar.

4. Conclusiones

Este Indicador permitirá evaluar la tendencia de la Deuda a través de varios ejercicios. Un seguimiento de este tipo es necesario porque será en sí mismo un modo de control de su magnitud, ya que ésta se constituirá en una carga que deberán soportar las generaciones futuras.

Si bien en este sentido, también se trasladarán a otros ejercicios, recursos pendientes de ingreso, éstos no constituyen ninguna garantía de recaudación, en cambio, con las deudas existe la certeza de que deberán pagarse porque el Estado no puede dejar de cumplir sus obligaciones.

Cuando se observen variaciones significativas en la evolución de la Deuda, se deberán detectar las causas que la motivaron, para lo cual es conveniente su relación con indicadores que denoten su conformación y año de origen.

XIV - RELACION DEL ESTADO DE OPERACIONES PRESUPUESTARIAS ANEXO AL DE ACTIVO Y PASIVO FINANCIERO

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Establecer relaciones entre los rubros integrantes de los anexos presupuestarios que componen el Estado de Activo y Pasivo Financiero de la Administración Central.

1.2. Parámetros:

1.2. b) Situaciones Similares: Rubros que conforman los anexos señalados.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. a) Rubros o Cuentas: el análisis se realizará sobre los rubros tanto de Activo como de Pasivo.

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica: Anual

2. Determinación y Captación de Datos

Los mismos se extenderán de los cuadros de Activo y Pasivo Presupuestarios que no forman parte del cuerpo central del Estado Financiero.

El Activo mostrará los saldos a cobrar por operaciones presupuestarias, es decir aquéllas que habiendo sido devengadas no han ingresado al Tesoro.

Por su parte el Pasivo reflejará los saldos de las deudas no exigibles surgidas de operaciones presupuestarias.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.c) Cocientes, Razones o Ratios

Se puede establecer la siguiente relación:

$$\frac{\text{Anexo del Activo Presupuestario}}{\text{Anexo del Pasivo Presupuestario}} =$$

La misma nos determina cuantos pesos se encuentran activados por cada uno de deuda presupuestaria.

De la misma manera se pueden contraponer rubros que tengan cierta relación entre sí.

Por ejemplo, el Uso del Crédito otorgado por Instituciones Bancarias y Financieras se puede relacionar con los activos de créditos existentes por parte del Estado con las mismas Instituciones; o bien evaluar las relaciones entre el crédito asignado por los Proveedores y Contratistas al Estado con los adelantos a los mismos que figuran en el activo.

4. Conclusiones

Reiteramos que estos anexos integran el Estado de Activo y Pasivo Financiero, por lo tanto denotarán el potencial movimiento presupuestario a que darán lugar sus rubros.

Es decir, los activos del anexo respectivo constituirán en futuros ejercicios, movimientos de los rubros de recursos del Presupuesto (por ejemplo: Reembolso de Préstamos). Por el contrario los pasivos incluidos en el anexo respectivo, obedecerán a futuras operaciones de gastos presupuestarios (por ejemplo: Amortizaciones de Deudas).

Ambos movimientos significarán variaciones en el Tesoro y por ende merecen ser considerados en esta rama de la Contabilidad Pública.

XV - ORIGEN Y APLICACION DE FONDOS

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Análisis dinámico y global de la naturaleza y destino que tuvieron las operaciones financieras del ejercicio.

1.2. Parámetros:

1.2. a) Estados Contables Anteriores: Estado de Activo y Pasivo Financiero de dos ejercicios correlativos.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. b) Estados Contables: Estado de Activo y Pasivo Financiero.

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica: Anual.

2. Determinación y Captación de Datos

Los datos se obtienen de la comparación de los Estados de Activo y Pasivo Financiero de dos ejercicios correlativos, calculando los incrementos o disminuciones operados en cada uno de sus rubros componentes.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.a) Valores Directos

Con los datos extraídos, se procede a elaborar un Estado, en el cual se determinarán los orígenes o fuentes y aplicaciones o usos de fondos, para ello se deberá tener en cuenta las siguientes premisas:

- Incremento Activo: Aplicación
- Incremento Pasivo: Origen
- Disminución Activo: Origen
- Disminución Pasivo: Aplicación
- Resultado Presupuestario Positivo: Origen
- Resultado Presupuestario Negativo: Aplicación

Culminada su elaboración se deberá verificar la igualdad entre los factores.

4. Conclusiones

Del Estado de Origen y Aplicación de Fondos surgen los movimientos financieros, es decir, de donde provinieron y adonde fueron los fondos durante el ejercicio.

Las variaciones de los distintos rubros nos permitirán extraer conclusiones tales como la generación propia de fondos, capacidad de endeudamiento, posibilidades crediticias, etc..

Con el correr del tiempo el presente Indicador, ha ido ganando en importancia, para ser considerado hoy en muchos lugares del mundo como el tercer Estado Contable en el sector privado. Para nosotros, es una herramienta de gran utilidad en el análisis financiero.

XVI - VARIACIONES DE CAJA

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Determinar el saldo final de Disponibilidades en función de los orígenes y aplicaciones de fondos.

1.2. Parámetros:

1.2. b) Situaciones Similares: Estado de Origen y Aplicación de Fondos.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. a) Rubros o Cuentas: Componentes del Estado.

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica: Anual

2. Determinación y Captación de Datos

Los mismos se extraen del Estado de Origen y Aplicación de Fondos,

según se trate de aumentos o disminuciones.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.a) Valores Directos

Con los valores determinados según se indica precedentemente, se realiza el siguiente esquema:

Saldo inicial Disponibilidades
+ Orígenes
- Aplicaciones
Saldo final Disponibilidades

4. Conclusiones

Este Indicador constituye otra forma de comprobación del fluir de fondos.

Según sea el saldo final de Disponibilidades, respecto del inicial, tendremos que se produjo un origen o una aplicación de esos fondos, en función de las variaciones producidas en los demás rubros.

Del análisis del saldo, a través de los componentes de la suma algebraica que lo determina, se conocerá si los fondos fueron obtenidos por el ejercicio de las funciones normales del Estado o suministrados por terceros, y si sus aplicaciones o usos destinados a la cancelación de deudas, otorgamiento de préstamos, etc.

CONTABILIDAD DE LA GESTION DE BIENES

XVII - VARIACIONES PATRIMONIALES

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Determinar las variaciones producidas en el inventario de bienes, durante el ejercicio.

1.2. Parámetros:

1.2. a) Estados Contables Anteriores: Estado de la Gestión de Bienes del ejercicio anterior.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. a) Rubros o Cuentas: Composición analítica del Estado de la Gestión de Bienes de la Administración Central.

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica: Anual

2. Determinación y Captación de Datos

Los datos se extraen del Estado de la Gestión de Bienes que presenta en su encabezado las siguientes columnas:

- Existencia Inicial
- Variaciones
 - . Altas
 - . Bajas
- Existencia Final

A su vez, la columna matriz se encontrará dividida en Bienes Materiales e Inmateriales, desagregándose éstos en rubros analíticos.

Cuando el análisis así lo requiera, deberá remitirse al Estado clasificado por jurisdicción responsable de la administración y custodia de los bienes, que presentará una tercera columna en "Variaciones", destinada a registrar las transferencias operadas en el seno de la Administración Central, que no producen transformación de su patrimonio.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.a) Valores Directos

Las Altas y Bajas operadas en el ejercicio se captan directamente del Estado mencionado, y sus variaciones, de la diferencia entre esos conceptos.

Altas - Bajas - Variaciones Patrimoniales

3.b) Cociente, Razones o Ratios

$$\frac{\text{Existencia Final}}{\text{Existencia Inicial}} - 1 \begin{matrix} \leq \\ \geq \end{matrix} 0$$

Determina la Variación Patrimonial de los Bienes en función de cada peso de Existencia Inicial.

4. Conclusiones

Como se señalará precedentemente con este Indicador se pueden obtener distintos resultados; así tenemos:

- Superior a "0": en este caso las variaciones han sido positivas, es decir que se ha producido un incremento en las existencias de bienes.

- Inferior a "0": por el contrario, las existencias de bienes disminuyeron y en consecuencia la variación será negativa.

- Igual a "0": no se produjeron variaciones, es decir que no hubo movimientos de altas o bajas.

Es muy difícil que se de alguna de las dos últimas situaciones, debido a que el Estado por su función, es un gran consumidor de Bienes de Capital y en general no se desprende de ellos hasta que su uso se torna antieconómico.

El presente Indicador es aplicable en el análisis de las variaciones producidas en cada uno de los rubros analíticos de los bienes, arribándose a conclusiones más significativas.

XVIII - EVOLUCION DE LOS BIENES

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Determinar la tendencia de las existencias finales de bienes de varios ejercicios.

1.2. Parámetros:

1.2. a) Estados Contables Anteriores: Estado de la Gestión de Bienes de la Administración Central.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. b) Estados Contables: Estados de la Gestión de Bienes de la Administración Central.

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica : Anual

2. Determinación y Captación de Datos

Se los extraerá del Estado de la Gestión de Bienes, que está con formado como ya se señalara en el Indicador XVII - "Variaciones Patrimoniales" - Apartado 2, tomando el total general o su discriminación por rubros según sea el criterio de comparación adoptado.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3. c) Valores Directos

Tomados los valores directos del Estado mencionado, se procederá a actualizar los correspondientes a los Bienes Materiales e Inmateriales, por ser activos que no se hallan expuestos a la inflación.

3.d) Indices

$$\frac{\text{Existencia Final Ejercicio "1" x 100}}{\text{Existencia Final Ejercicio "0"}} =$$

Este procedimiento se adopta a efectos de asignar valores uniformes a las existencias finales de los ejercicios que se desean comparar (Ejercicio "1") adoptándose como base 100 uno de ellos (Ejercicio "0"), que generalmente será el más antiguo.

Igual criterio se seguirá cuando se desee analizar la evolución de determinados rubros.

4. Conclusiones

El seguimiento tendencial de los bienes demostrará un continuo aumento con el correr de los ejercicios.

Las causas de tal situación se encuentran en la función del Estado, que para atender sus necesidades requiere de la incorporación de nuevos bienes, mientras que sólo se desprende de ellos ocasionalmente y luego de haberlos explotado intensamente, tornando su uso antieconómico.

Tal es así, que en el Presupuesto se contemplan como Recursos las Ventas de Activo Fijo, por un valor insignificante si se lo compara con los demás, y más aún, si se lo relaciona con las partidas de Gastos referentes a Inversión Real y Bienes Preexistentes.

Cuando en la evolución de los bienes se produzcan variaciones de importancia será necesario profundizar el análisis para lo cual es aconsejable su relación con otros Indicadores.

CONTABILIDAD DE RESPONSABLES

XIX - RELACION ENTRE CARGOS Y DESCARGOS

1. Formulación de Objetivos

1.1. Propósitos: Determinar en que medida se producen los descargos en relación a los cargos formulados.

1.2. Parámetros:

1.2. b) Situaciones Similares: Estado de Responsables.

1.3. Nivel de Desagregación:

1.3. a) Rubros o Cuentas: Del Estado de Responsables de la Administración Central tomamos cada cuenta de Responsables ya sea por Recaudación, Inversión o Gestión de Bienes Patrimoniales.

1.3. b) Estados Contables: Estado de Responsables de la Administración Central.

1.4. Frecuencia:

1.4. a) Periódica: Mensual o anual.

2. Determinación y Captación de Datos

Del Estado de Responsables obtendremos los datos necesarios para efectuar el análisis. El cuadro en forma horizontal presenta los tres tipos de Responsables: por Recaudación, por Inversión y por Manejo de Bienes Patrimoniales; y en forma vertical las distintas Jurisdicciones.

3. Desarrollo de los Indicadores Económico-Financieros

3.b) Valores Porcentuales

Mediante la relación de los valores directos de los Cargos con los Descargos Definitivos obtenemos el porcentaje de rendiciones ya aprobadas por el Tribunal de Cuentas, según corresponda a Responsables por Recaudación, por Inversión o por Manejo de Bienes Patrimoniales.

$$\frac{\text{Descargos Definitivos por Recaudación} \times 100}{\text{Cargos por Recaudación}} =$$

Así mismo, esta relación se puede aplicar a cada Jurisdicción haciendo:

$$\frac{\text{Descargos Definitivos por Inversión Jurisdiccional} \times 100}{\text{Cargos por Inversión Jurisdiccional}} =$$

3.c) Cocientes, Razones o Ratios

La relación de los valores directos utilizados en el Indicador anterior también la podríamos hacer mediante cocientes, razones o ratios logrando las mismas conclusiones:

$$\frac{\text{Descargos Definitivos por Manejo de Bienes}}{\text{Cargos por Manejo de Bienes}} =$$

Por cada peso de Cargo formulado en las cuentas de Responsables cuanto ha sido el Descargo producido.

4. Conclusiones

Si a los resultados de los valores porcentuales los restáramos de 100 nos daría los Descargos a producir; que no fueron efectuados, por que no se presentaron las rendiciones de cuentas o bien porque presentada la documentación la misma no ha sido aprobada a la fecha del análisis.

Por último señalaremos que los Indicadores Económicos que se derivan de la Contabilidad de la Gestión de Bienes y la de Responsables tienen puntos de diferencia, pues mientras la primera persigue el propósito de permitir al Poder Administrador conocer los elementos de que dispone, la segunda apunta al control del manejo de los bienes. Es por todo lo señalado que es fundamental para esta Contabilidad tener montado el Inventario Permanente Valuado de los Bienes Estatales.-

4. CONCLUSION FINAL

El análisis y la interpretación constituye una disciplina multifacética y de gran variedad de aplicaciones. Por ello conviene tener presente que tanto consiste en un análisis la aplicación de un Indicador, como la estructuración de un Modelo Contable; ambos tienen puntos en común.

Un simple valor directo, cociente o índice, con información juiciosamente seleccionada y con cantidades homogéneas puede constituirse en un fundamental elemento de análisis. Por el contrario, si el modelo de diagnóstico más complejo que se logre, posee antecedentes sin consistencia, heterogéneos y sin relevancia o trascendencia alguna, el Indicador obtenido carecerá de valor informativo y por sobre todo decisorio. Es decir en cada análisis es necesario conjugar el criterio de quien realiza el análisis, la información que se capta y las herramientas de que se dispone, y por sobre todo no perder nunca de vista el objetivo perseguido.-

B I B L I O G R A F I A

- AREVALO, Alberto - "Contabilidad Pública" - Editorial Prometeo - Buenos Aires, Febrero de 1954.
- AREVALO, Alberto - "Las Registros de Contabilidad en la Hacienda Pública" - Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, Comerciales y Políticas - Rosario, 1942.
- ARGUELLO, Susana P. de; SIRI, Horacio y TORCHIA, Luis - "Introducción a la Supervisión como Sistema" - Consejo Provincial de Desarrollo y Consejo Federal de Inversiones - Santa Fe, 1978.
- ATCHABAHIAN, Adolfo y MASSIER, Guillermo - "Curso de Contabilidad Pública" - Editorial Aguilar - Buenos Aires, Mayo de 1963.
- BERGES, Carlos - "Análisis Financiero mediante Índices y Coeficientes" - Administración de Empresas - Ediciones Arindo S.A. - Buenos Aires, Abril de 1973
- CESAREO, Miguel; ESPINO, Rubén; MARTINELLI MASSA, Jesús y RUSSO, Juan - "El Estado de Activo y Pasivo Financiero" - Ediciones Depalma - Buenos Aires, 1975.
- COLLAZO, Oscar - "Administración Pública" - Ediciones Macchi - Buenos Aires, Octubre de 1974.
- CONTADURIA GENERAL DE LA NACION - "Contabilidad Integrada del Estado" - Buenos Aires, 1979.
- GONZALEZ RAMIREZ, Jorge; OLAZABAL, Raúl y VEGA, Mario - "Plan de Cuentas para la Administración Pública Provincial" - Contaduría General de la Provincia de San Juan - 1978.
- HAVEMAN, Robert - "El Sector Público" - Ediciones Amorrortu - Buenos Aires, 1972.
- HICKS, Ursula - "Hacienda Pública" - Ediciones Aguilar - Madrid, 1960.
- HOET, Oscar y CORONEL TRONCOSO, Gregorio - "Aportes para el Análisis e Interpretación de Balances del Sector Público" - Contaduría General de la Provincia de Entre Ríos - 1978.
- LABRADOR, Rolando y OLAZABAL, Raúl - "Cuenta General del Ejercicio" - Contaduría General de la Provincia de San Juan - 1978.
- LISDERO, Arturo y OUTEIRAL, Luis - "Contabilidad e Inflación" - Ediciones Macchi - Buenos Aires, 1973.
- LISDERO, Arturo - "El Concepto del Balance en la Doctrina Contable" - Ediciones Macchi - Buenos Aires, 1975.
- LOPES DE SA A. - "Como Analizar un Balance" - Editorial Selección Contable - Buenos Aires, 1964.
- MATOCQ, Eugenio - "Tratado de Contabilidad Pública" - Ediciones Abeledo Perrot - Buenos Aires, 1962.
- LOPEZ SANTISO, Horacio - "Fluctuaciones Monetarias y Estados Contables" - Ediciones Macchi - Buenos Aires, 1969
- MC NEILL, Eugene - "Contabilidad Financiera - Sistema de Información para Tomar Decisiones" - Editorial Diana - México, Febrero de 1973.
- MESSUTI, Domingo - "Análisis Financiero: Herramientas y Aplicaciones" - Administración de Empresas - Ediciones Arindo S.A. Buenos Aires, Abril de 1973.
- RE, Juan Angel - "Cuenta General del Ejercicio" - Contadores Fiscales N°6 - Buenos Aires, Noviembre de 1972.

- RESTREPO, Hugo - "La Liquidez: un concepto dinámico" - Administración de Empresas - Ediciones Arindo S.A. - Buenos Aires, Abril de 1973.
- RIOS, Raúl y FORNACIARI, Mario - "Finanzas Públicas" - Editorial Kapeluz - Buenos Aires, Febrero de 1971.
- RODRIGUEZ, Alfredo y RIVERA PEREYRA, Carlos - "Los Indicadores Económicos" - Ediciones Macchi - Buenos Aires, 1971.
- TAYLOR, Philip - "Economía de la Hacienda Pública" - Ediciones Aguilar - Madrid, 1960.
- WIERNA, Gustavo - "La Cuenta General del Ejercicio como Instrumento de Control Parlamentario" - Actualidad Administrativa N°3 - Salta, 1978.

EL ANALISIS DE ESTADOS CONTABLES EN LA
CONTABILIDAD INTEGRADA DEL ESTADO

Alberto Fortunato LECAY

Roberto Carlos SANTANGELO

CONTADURIA GENERAL DE LA NACION

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 menos 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 me dio, de apreciar las bondades de su aplicación. Por tal razón, nos referimos 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 originaria, 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 sólo 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 correccional: 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 pre- "

" vistos 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 eje "

" cución; "

" 3) la determinación de las causas de las desviaciones y/o de la inefi- "

" ciencia en la festión 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 fi "

" nes y programas con que se realimentará la adopción de políticas, el "

" planeamiento y la presupuestación, en su caso. "

" Se está en presencia de un análisis de eficacia y eficiencia, coinciden "

" te, 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 denomina- "

" do Administración Presupuestaria, su ámbito de aplicación 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 establecidas (crecimiento económi- "

" co, inversión, distribución, de ingresos, niveles de precios, em- "

" pleo, etc.); "

" 2) sectorial, cuando se analizan los resultados y efectos referidos a "

" un área en particular (salud, educación, agricultura, industria, e- "

" nergía, transporte, etc.); "

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

" 4) institucional, cuando se lo hace con respecto a unidades de ejecu- "

" ción, con objetivos y metas globales, sectoriales y regionales. "

" Su nivel puede ser: "

" 1) macro, cuando se analiza el comportamiento de las variables económi- "

" cas y administrativas implícitas en los presupuestos correspondien- "

" tes a los ámbitos global, sectorial y regional; "

" 2) micro, cuando se analiza el comportamiento de las variables económi- "

" cas y administrativas explícitas en los programas presupuestarios "

" y/o en los presupuestos institucionales. "

" En cuanto a su oportunidad, generalmente será concomitante -seguimiento"

" de programas- o "a posteriori" -análisis de resultados y efectos- "
" aun que algunos especialistas también contemplan 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 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 urtiantes reflexiones; de nada valdrán eficientes, claros y comprensibles cuadros, si en el momento en que son presentados sólo 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 programación 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 naturaleza 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 tiende a encender las luces rojas ante las cuales el examen 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.(26). 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, sólo 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, planillas, formularios continuos 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 simultáneamente 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.

CAPITULO 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 prerrequisitos de un sistema de Contabilidad Fiscal, que será el proporcionar el máximo de información y control con un mínimo de costo administrativo.

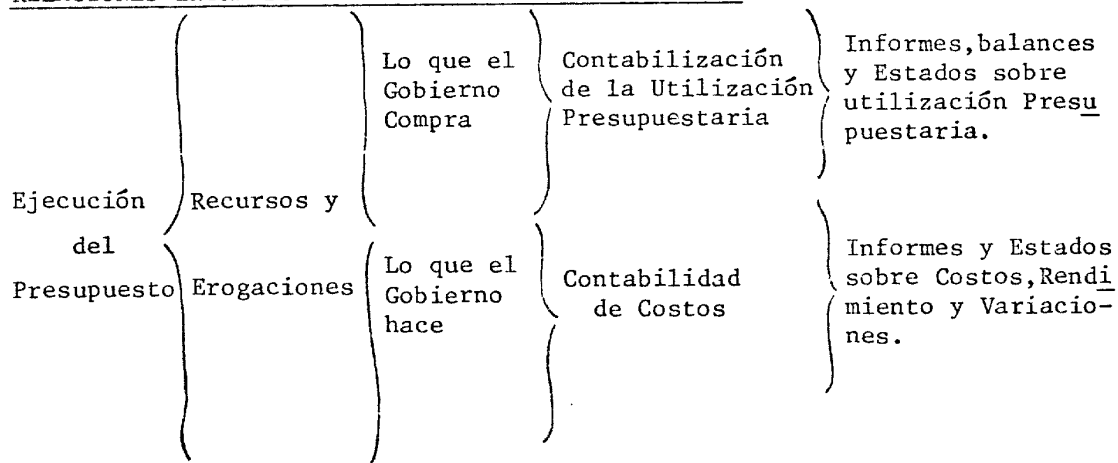
La contabilidad debe contemplar las clasificaciones que se hayan utilizado en la formulación del presupuesto para poder brindar la información que el sistema presupuestario necesite para operar, entre los indicadores indispensables que debe contener.

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 sí, 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 PÚBLICA

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 el único sistema unificado de registros, 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 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, continuos 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 tenida en cuenta para las necesidades informativas del Sector Público, en cuanto hace a la estructura de un sistema de Contabilidad Pública.

Según apreciaremos 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 encasillarlos 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.

Resumido, 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 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 cuanto 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.

Quando 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 informaciones :

: 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 nacional, 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 esos 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 el 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.

(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".

NOMINA DE ESTADOS CONTABLES QUE PUEDEN SUMINISTRAR

LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD - TRATADOS -

- 1 - Estados de Utilización Presupuestaria. (a nivel de administración externa).

Cuenta General del Ejercicio.

Ejecución del Presupuesto General y Disposiciones complementarias autoritativas de gastos.

Movimiento y Situación del Tesoro Nacional.

Cuenta Patrimonial.

Deuda Pública.

- 2 - Estados de Utilización Presupuestaria. (a nivel de administración interna).

Estado de Ejecución Presupuestaria

Estado de Contabilidad Presupuestaria

Estado de Contabilidad de Responsables.

Estado de Recursos.

Cuenta de Inversión.

Estado de Activo y Pasivo Financiero.

- 3 - Estados de Contabilidad Económico-Financieros (a nivel de administración interna)

Estados Financieros Básicos sus Anexos y Notas.

Estados Financieros Complementarios.

Estados de Redimientos Económicos.

Estados Financieros Comparativos.

Estados de Flujo de Fondos.

Estados de Contabilidad de Costos.

Estados de Tesorería General.

- 4 - Estados de Contabilidad Económica Principal. (a nivel de administración externa).

Estados de Rendimientos Económicos.

Estados de Rendimientos Económicos Comparativos.

Cuenta Corriente.

Cuenta Capital Circulante.

Fluir de Fondos.

Cuenta Corriente:

Gastos de Personal.

Ingresos por Ventas y Producción.

Bienes y Servicios no Personales.

Cuenta Capital Circulante y Cuenta Capital:

Endeudamiento
Inversión Real Fija.
Financiamiento de la Inversión Real Fija.

Fluir de Fondos:

Fluir de Fondos Proyectado
Fluir de Fondos Ejecutado
Depósito en Cuenta Corriente.
Depósitos en Caja de ahorro.
Depósitos a Plazo Fijo.
Inversiones a corto Plazo.

INDICADORES DE PRESUPUESTO, ECONOMIA Y FINANZAS QUE SE PUEDEN

EXTRAER DE LOS ESTADOS CONTABLES PROPUESTOS -

1 - Indicadores Presupuestarios.

Erogaciones:

Apertura General

Administración Central.
Organismos Descentralizados.
Cuentas Especiales.

Apertura por finalidad y jurisdicción.

Clasificación Económica.

1) Erogaciones Corrientes.

Gastos Operación.
a) Personal.
b) Bienes y Servicios no personales.
Deuda Pública (intereses)
Transferencias.

2) Erogaciones de Capital.

Inversiones.
a) Bienes.
b) Trabajos Públicos.
c) Valores Financieros y Bienes Preexistentes.
Deuda Pública (amortización).
Transferencias.
a) Al sector Público.
b) Al sector Privado.

Recursos:

1. Administración Central.

- Rentas Generales
- Uso del Crédito ordinario
- Fondo Nacional de Inversiones

2. Recursos específicos de Cuentas Especiales.

3. Recursos específicos de Organismos Descentralizados.

Movimientos de Fondos de la Tesorería

1. Erogaciones.

- a) Gastos corrientes y de capital.
- b) Deuda Pública.
- c) Transferencias y aportes al Sector Público.
- d) Transferencias y aportes al Sector Privado.
- e) Créditos de Emergencia.
- f) Economías a Realizar.

2. Recursos

3. Desequilibrio.

Ejercicios Imputados.

Libramientos Impagos.

Ingresos de Tesorería

1. Ingresos Presupuestarios

1. Ingresos corrientes.

Ingresos tributarios

- a) Sobre los ingresos
- b) Sobre el patrimonio
- c) Sobre producción, consumo y transacciones.

Ingresos no tributarios.

2. Ingresos de Capital.

- a) Uso del Crédito.
 - Deuda Pública Interna.
 - Deuda Pública Externa.
- b) Fondo Nacional de Inversiones.
- c) Otros ingresos de Capital.

II. Otros Ingresos

1. Reintegro de anticipos

2. Otros

Cuentas Especiales
Reintegro Vs.
Otros

Residuos Pasivos

Desequilibrio y déficit

Financiamiento del desequilibrio

1. Financiamiento interno

- a) Operaciones en el Sistema Bancario.
- b) Operaciones a corto plazo.
 - Letras de Tesorería.
 - Otras Operaciones.
- c) Documentos y Certificados de Cancelación de deudas.
- d) Fondo Unificado de Cuentas Oficiales
- e) Otros medios.
- f) Existencia de Caja.

2. Financiamiento externo.

Deuda Pública



Deuda Interna
 Largo Plazo
 Intermedio
 Corto Plazo

Deuda Externa

Largo Plazo
 Intermedio
 Corto Plazo

$$\text{Presión Tributaria} = \frac{\text{Impuestos Pagados}}{\text{Renta Nacional}}$$

$$\frac{\text{Impuestos que conforman la presión tributaria}}{\text{tributaria}} = \text{Recaudación impositiva total} - \text{gastos de "utilidad"}$$

$$\text{Presión Tributaria} = \frac{\text{Impuestos Pagados}}{\text{Renta Nacional} - \text{Costo de subsistencia}}$$

2. Indicadores Financieros

1. Análisis del Activo Corriente

- 1) Participación del Activo Corriente
- 2) Rotación Activo Corriente (en veces al año)
- 3) Rotación de Bienes de Cambio (en veces al año)
- 4) Rotación de Créditos (en veces al año)
- 5) Duración del Crédito en días

2. Análisis del Pasivo Corriente

- 1) Participación del Pasivo Corriente
- 2) Rotación Pasivo Corriente

3. Análisis de la autonomía financiera

- 1) Grado de Autonomía Financiera
- 2) Índice de endeudamiento
- 3) Composición del Capital Permanente
- 4) Composición del Capital Permanente

4. Análisis de la Solvencia

- 1) Solvencia total
- 2) Liquidez Corriente
 - 2a) Liquidez Seca
 - 2b) Prueba Acida
- 4) Liquidez Inmediata

3. Indicadores Económicos

1. Análisis de la rentabilidad

- 1) Tasa de rentabilidad del capital neto
- 2) Tasa de rentabilidad sobre el activo total
 (tasa de rentabilidad global de la empresa)
 - 2a) Margen de beneficios sobre ventas
 - 2b) Rotación del Activo total (veces al año)
- 3) Efecto Palanca (Leverage)

II. Análisis de la Inversión

- 1) Financiamiento del Activo Fijo
- 2) Participación del Activo Fijo
- 3) Financiamiento del Activo Fijo a través de Capital Propio

Indicadores Primarios (2)

- a) Sobrevivencia de la empresa
- b) Distribución de Utilidades (al conjunto de miembros de la empresa)
- c) Satisfacción al Consumidor
- d) Prosperidad empresaria

Indicadores Secundarios (2)

Función Aprovisionamiento

- a) Política Financiera de Compras.
- b) Política de precios de Compras
- c) Política de aprovisionamientos

Función Comercial

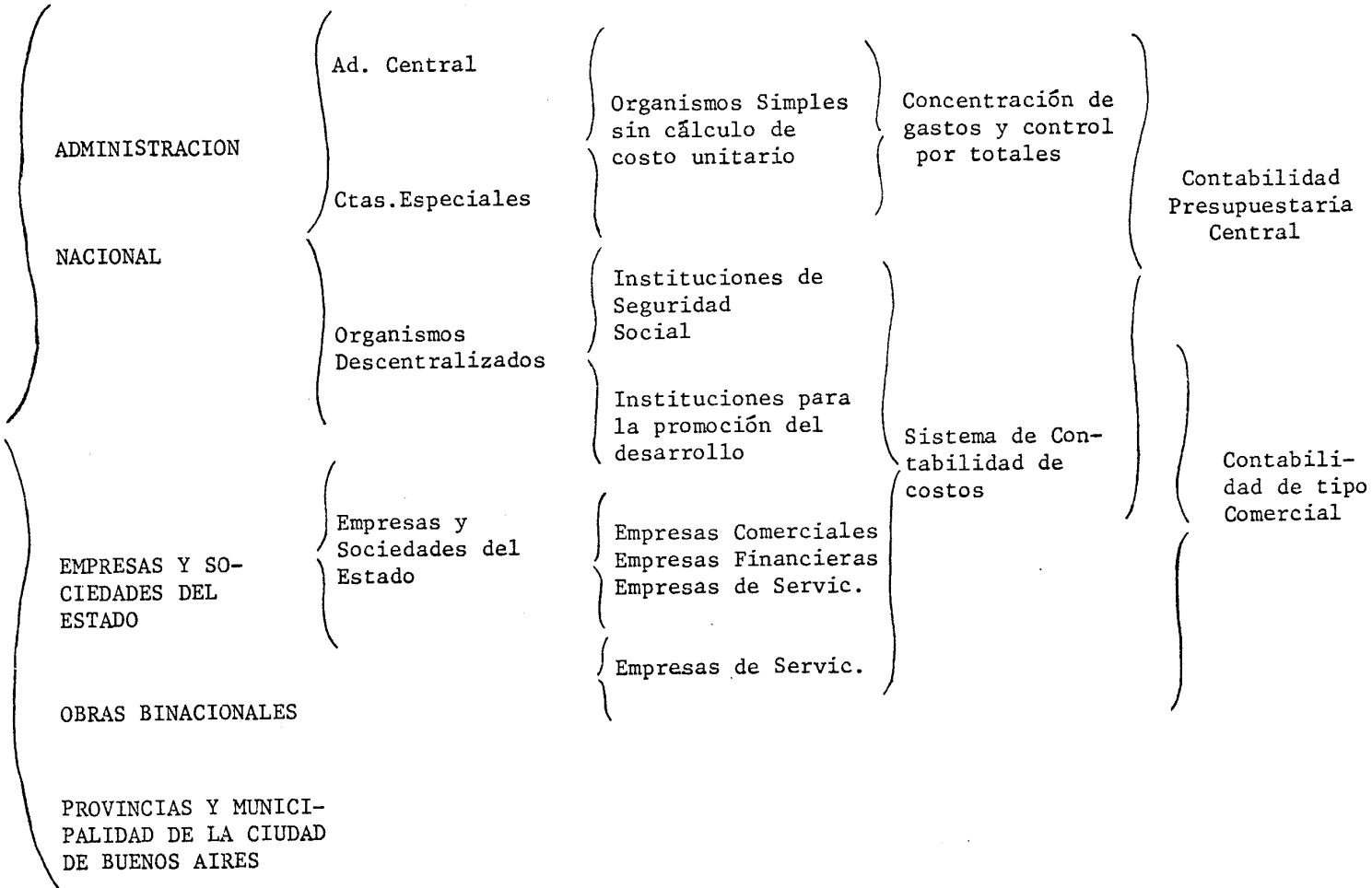
- a) Política de Crédito
- b) Política de Riesgo
- c) Política de Clientela
- d) Política de Integración
- e) Política de Distribución

Función de Producción

- a) Política de Equipo Industrial
- b) Política de Renovación
- c) Política Industrial
- d) Política Técnica
- e) Política de Productividad

- (2) Ratios de Gestión Empresaria de la ASSOCIATION FRANCAISE DES CONSEILS
EN ORGANISATION SCIENTIFIQUE - AFCOS _

SECTOR PUBLICO



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

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 deben contemplar la viabilidad, oportunidad, valuación al costo, etc. a 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 apropiarse 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 inflaciona

-rio 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 de 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 fue 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 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 complementan 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
FILOSOFIA BASICA:	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
EL PRESUPUESTO ES HERRAMIENTA DE:	Planeamiento financiero	Planeamiento a largo plazo	Planeamiento a corto plazo
EN MATERIA DE GASTOS			
Interés central:	Aspectos cuantitativos (¿Cuánto gastar?)	Aspectos cuantitativo y cualitativo (¿Cuánto? ¿Para qué? ¿Cómo?)	Aspectos cuantitativo y cualitativo (¿Cuánto? ¿Para qué? ¿Cómo? ¿Por qué?)
Variaciones en su nivel:	Se operan revisando detalladamente sólo los nuevos gastos o incrementos significativos.	Se operan revisando detalladamente sólo nuevos programas o incrementos significativos.	Se operan revisando anualmente tanto programas nuevos como existentes.
Relacionados con:	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.
Justificación del gasto:	A cargo de niveles superiores.	A cargo de niveles superiores o intermedios.	A cargo del responsable directo de la ejecución.
RECURSOS QUE SE EXPLICITAN:	Financieros.	Financieros, materiales y humanos.	Financieros, materiales y humanos.

- SINTESIS COMPARATIVA ENTRE ENFOQUES PRESUPUESTARIOS -

CONCEPTOS CONSIDERADOS	ENFOQUE TRADICIONAL	ENFOQUE POR PROGRAMAS	ENFOQUE BASE - CERO
PRESENTACION FORMAL DEL DOCUMENTO:	Conjunto de cifras por <u>Insti</u> tución 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)
INTERVENCION DE LOS NIVELES INFERIORES EN LA ELABORACION:	Poca	Media	Elevada y fundamental.
RELACION CON LA PLANIFICACION:	Simultánea con la de carácter financiero.	Previa de carácter general	Previa de carácter general.
INTERES ESPECIAL DE LA IDENTIFICACION DE:	Gastos y existencias de <u>défi</u> cit 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.
FUENTE: FIDE, en base a bibliografía específica. "COYUNTURA Y DESARROLLO", N°24 - Agosto 1980			

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 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 sólo puede ser extraída de estados contables. Los datos de ejecución del ejercicio financiero ya no son únicamente comprensibles 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 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 la causa, 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 inversa, 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.

Método 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 realizar 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 Indices 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 Indices 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 cálculos 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 racionio 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 Indices 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: cuánto?. 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 estas 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 fue deficiente
Si se postergaron obras
Si se especuló con fondos de reserva o de economías

- 2) Porcentual de 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. Fuentes: 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.

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

- 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.

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

- 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

- 11) Porcentual del Uso Neto del crédito. Fuentes: Deuda Pública. Movimiento de Fondos. Organismos: Tesoro y Descentralizados.

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

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

Investigar: El flujo de los recursos corrientes
Los diversos contratos de crédito, su cumplimiento
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
- 11) Administración de Empresas - Tomo VIII - B
EDICIONES CONTABILIDAD MODERNA SAIC
- 12) Proposiciones para el fortalecimiento del proceso de la reforma adminis
trativa 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

- 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 -

COMPUTO DEL RESULTADO FINANCIERO DEL
PRESUPUESTO Y DE LA EJECUCION DEL
EJERCICIO DE LA ADMINISTRACION NACIONAL

ALFREDO LE PERA

COMPUTO DEL RESULTADO FINANCIERO DEL PRESUPUESTO Y DE LA EJECUCION DEL EJERCICIO DE LA ADMINISTRACION NACIONAL

I. INTRODUCCION:

La sanción del Decreto Ley N° 6190/63 sentó las bases de un proceso de modernización de la estructura del Presupuesto de la Administración Nacional consecuentemente de su ejecución y registración.

Posteriormente y en forma paulatina se fueron tomando medidas dentro del marco establecido en los artículos 1° y 6° del citado Decreto Ley que establecen: "El Presupuesto General de la Nación se estructurará" " en forma económico funcional y deberá demostrar, en términos de servicios, actividades, trabajos e inversiones proyectados, el costo anual " " de las funciones, programas y objetivos del Gobierno. Lo dispuesto será " " de aplicación gradual y progresiva en la medida en que se completen los " " estudios y seden las condiciones que lo hagan factible".

En el mensaje de elevación del proyecto de Ley de Presupuesto de la Administración Nacional de 1979 se anunció el cambio de metodología para el Presupuesto de 1980 y es la que ahora se aplica. La nueva estructura significa una diferente manera de determinar el resultado financiero; se lo denomina "necesidad de financiamiento".

La modificación de la estructura presupuestaria de 1980 puede considerarse una etapa más del cambio iniciado en 1963.

El análisis del resultado financiero de la Administración Nacional tiene un especial relieve en la actualidad, en el campo de las finanzas públicas.

Es frecuente encontrar en la prensa, en los comentarios de profesionales, de asociaciones, cámaras y otras manifestaciones públicas, continuas referencias sobre gasto público, su gravitación y consecuentemente el "Déficit" de la Administración Nacional.

El tema, si bien es tratado con amplia difusión, aparece confuso; con los mismos datos de presupuesto y de su ejecución pueden obtenerse resultados diferentes en monto. Estos dependerán de la metodología adoptada para fijarlo; sin caer en contradicciones, es posible determinar diferentes resultados y calificarlos a todos ellos como resultado financiero.

Cabe aclarar que si se trabaja con el presupuesto que es un plan, se trata de un resultado estimado. Si es el obtenido de la cuenta de inversión del ejercicio, es el efectivamente logrado; normalmente no coincide con el del presupuesto.

II. DIVERSAS FORMAS DE DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DEL PRESUPUESTO Y DE SU EJECUCION

A continuación se analizan distintos métodos de determinación del resultado tanto para el presupuesto como para su ejecución:

- 1°) Se comparan la totalidad de los ingresos que tengan gravitación financiera y los egresos de la misma naturaleza (excluido endeudamiento neto de corto plazo), si los ingresos superan los gastos dicho resultado se denomina SUPERAVIT; si viceversa, como suele ocurrir, el monto de los gastos supera el de los ingresos, dicho resultado se denomina DEFICIT. Fue la manera utilizada hasta 1979 en la Administración Nacional.

2°) Se modifica 1°), eliminando:

- a. De los ingresos, los préstamos
- b. De los gastos, las amortizaciones de capital adeudado.

De esta manera parte del supuesto que los gastos públicos deben ser financiados fundamentalmente con tributos. Como criterio puede aceptarse pero cabe señalar, que es normal considerar como fuente legítima del financiamiento del gasto público el uso del crédito, aunque diferenciando el corto del largo plazo. Baste recordar que todos los textos de finanzas dedican una buena proporción de su contenido, al análisis de las variantes del uso del crédito por el sector público.

3°) Se refina en 2°) el concepto de intereses, tomando en consideración el fenómeno inflacionario, que desde hace tiempo soporta nuestro país, aunque ahora pareciera tener tendencia declinante. La inflación ha hecho que las tasas de interés sean elevadas; pero ello no significa alta retribución del uso del capital recibido en préstamo, sino que en la mayor parte constituye compensación de su devaluación. El concepto de intereses, en egresos, se limita registrando como tal, exclusivamente aquella parte que está por encima de la compensación de la desvaloración monetaria.

III. METODOLOGIA UTILIZADA EN EL PRESUPUESTO GENERAL DE LA ADMINISTRACION NACIONAL (LEY 22.202)

Dicho documento ha sido sancionado como Ley de la Nación N° 22.202, bajo la denominación "Presupuesto General de la Administración Nacional" (Ejercicio 1980).

En el mensaje de elevación de proyecto de Ley, se explican detalladamente los criterios y pautas aplicados. Uno de sus capítulos se denomina "Modificación de la estructura presupuestaria". En el mensaje de la Ley de Presupuesto 1979 se anunció para el Presupuesto 1980 dichos cambios metodológicos, resultantes de la "introducción de conceptos modernos que difieren con los que habitualmente son utilizados en la Contabilidad Pública Tradicional". Con dichos cambios se pretende otorgar un mayor contenido económico a los documentos "Presupuesto y Ejecución del Presupuesto".

Un capítulo importante de la reforma de la estructura en 1980, ha sido la aceptación del resultado bajo las formas descriptas en II 2° y 3°. Se deja de computar como fue habitual hasta el año 1979 la totalidad de los gastos con gravitación financiera frente a los ingresos de la misma naturaleza. El resultado de 1980 se determina eliminando del cómputo de los ingresos normales, el uso neto del crédito; esto significa el uso del crédito bruto menos las amortizaciones de capital. Además se excluye del cómputo de los intereses, la parte que se considera como desvalorización monetaria.

Se considera de interés a los fines de este trabajo analizar el cuadro anexo al mensaje N°5, denominado "Administración Nacional Esquema Ahorro - Inversión - Financiamiento" que se agrega al final.

De dicho análisis surge la siguiente síntesis aclaratoria:

ADMINISTRACION NACIONAL ESQUEMA DE AHORRO - INVERSION - FINANCIAMIENTO

Síntesis del Cuadro N° 5

Anexo al Mensaje de la Ley 22.202 de

PRESUPUESTO GENERAL DE LA ADMINISTRACION NACIONAL - Ejercicio 1980 -

<u>CUENTA CORRIENTE</u>		Redondeados en billones de \$	
<u>GASTOS CORRIENTES</u>	27,6	<u>INGRESOS CORRIENTES</u>	33,3
Personal	12,2	Tributarios	25,5
Bienes y Servicios no Personales	5,7	No Tributarios	7,8
Intereses	0,1		
Transferencias	10,6		
Menos Economías a realizar	(1,0)		
AHORRO	<u>5,7</u>		
	<u>33,3</u>		<u>33,3</u>

<u>CUENTA DE CAPITAL</u>		Redondeados en billones de \$	
<u>GASTOS DE CAPITAL</u>	9,6	<u>INGRESOS DE CAPITAL</u>	
Inversión real	6,4	Venta de Activo fijo y Reembolsos de Prés- tamos	0,1
Inversión en Bienes Preexistentes	0,2	<u>NECESIDAD DE FINANCIA- MIENTO</u>	3,8
Inversión Financiera	3,5	Financiamiento neto	2,7
Menos Economías a realizar	(0,5)	Variación de Activos y Pasivos a corto plazo	1,1
	<u>9,6</u>	<u>INVERSION (Ahorro)</u>	<u>5,7</u>
	<u>9,6</u>		<u>9,6</u>

IV. ANALISIS DEL RESULTADO ESPERADO DEL PRESUPUESTO 1980

Se utiliza la síntesis anteriormente presentada, la cual está expresada en billones de pesos redondeados.

La comparación en la Cuenta Corriente de gastos de ingresos corrientes da un resultado positivo de 5,7. Significa que la Administración Nacional puede cubrir sus gastos corrientes, con exceso, por sus ingresos corrientes. Estos últimos, son básicamente los ingresos tributarios: Impuestos, Tasas y Contribuciones. También tienen importancia los ingresos no tributarios: Precios y Tarifas debido a que la Administración Nacional comprende además de la Administración Central, las cuentas especiales y los Organismos descentralizados, para los cuales sus ingresos mayores, son los no tributarios. A continuación cuando se analice la Cuenta de Capital

se podrá comprobar que dicho exceso contribuye al financiamiento de los gastos de capital.

En la cuenta de Capital, se observa que las inversiones real y financiera, son cubiertas por el ahorro - inversión (resultado de la cuenta corriente), los ingresos de capital, la venta de activo fijo y el reembolso de préstamos. El balance descubierto, recibe la denominación "Necesidad de Financiamiento" (no se establece ya déficit sino necesidad de financiamiento).

Dentro del concepto "Necesidad de Financiamiento" aparecen dos rubros principales:

- a. "Financiamiento Neto".
- b. "Variación de Activo y Pasivo a corto plazo" (variación endeudamiento neto a corto plazo positiva o negativa).

Según la metodología que se siguió hasta 1979, el financiamiento neto se habría computado como recurso normal del ejercicio y hubiera aparecido como déficit lo que ahora se denomina "Variación de Activos y Pasivos a corto plazo (variación positiva del endeudamiento neto a corto plazo)

V. ANALISIS NUMERICO DE NECESIDAD DE FINANCIAMIENTO Y DEL DEFICIT
(en billones de pesos redondeados).

En 1er. lugar se determina el déficit del presupuesto de 1980 según el método tradicional de la Contabilidad Pública:

Gastos Corrientes	27,6	
Gastos de Capital	9,6	
T O T A L		37,2
Ingresos corrientes	33,3	
Ingresos de capital	2,8	
Total Ingresos		36,1
DEFICIT		<u><u>1,1</u></u>

Se ha visto, según la nueva metodología empleada en el presupuesto 1980, que la necesidad de financiamiento es de 3,8 y abarca financiamiento neto 2,7 y variación de activos y pasivos a corto plazo 1,1.

Es justamente esta variación de activos y pasivos a corto plazo, el equivalente de a lo que hasta 1979 se conoció como déficit.

Dentro del financiamiento neto están computados: el uso neto de crédito por valor de 3,2 remanentes de ejercicios anteriores por 0,2 y uso neto de los adelantos 0,7. Sumados algebraicamente dan el importe de 2,7 que es el reflejado en la síntesis.

Se han obtenido por lo tanto dos resultados, ambos coherentes, analizando el mismo documento Presupuesto.

Complementariamente se expresa que en 1979 fue posible dividir los intereses en dos partes: "Intereses propiamente dicho" y "Compensación de la desvalorización monetaria". En 1980 se ha incorporado definitivamente como criterio, considerar el interés propiamente dicho y no se puede determinar cuanto responde a la compensación de la desvalorización monetaria.

Cabe señalar que también en el Mensaje de elevación del presupuesto 1980, se analiza en el título 3 la necesidad de financiamiento.

Critica denominar déficit o desequilibrio "a la diferencia entre erogaciones totales, excluyendo amortización de deudas, e ingresos totales," " excluyendo endeudamiento". "El concepto de déficit, sugiere, en cambio, el de pérdida o quebranto en un balance de empresa, o sea, una diferencia negativa entre gastos corrientes e ingresos corrientes."

Llaman la atención los conceptos precedentes; la cuenta corriente del Sector Público, dentro de un contexto de Presupuesto financiero no puede sugerir idea de pérdida o quebranto como en un balance de empresa. Para que ello fuera posible, debería contarse con un Presupuesto Económico, donde se tengan en cuenta gastos e ingresos con gravitación económica y con o sin incidencia financiera (por ej. consumo de accopios; depreciación de los bienes reales fijos).

VI. CONCLUSION

¿Cuál de los sistemas para determinar resultados financieros fiscales se considera más apto?.

Contando con los datos, es de interés técnico determinarlos con todos los sistemas.

En el curso del trabajo se ha analizado su coherencia.

Es imprescindible que se establezca claramente la metodología de cómputo en cualquier circunstancia que se mencione o trate el resultado financiero de la Administración Nacional.

Para la difusión pública, a fin de evitar confusión se considera preferible mantener la determinación del resultado (déficit o superávit) de la manera habitual hasta 1979, es decir, Gastos menos Ingresos (ambos con gravitación económica e incidencia financiera, excluido de ingresos de capital la variación del endeudamiento neto a corto plazo.

ADMINISTRACION NACIONAL
ESQUEMA AHORRO - INVERSION - FINANCIAMIENTO
 —en millones de \$—

CUADRO Nº 5 Continuación

Concepto	1979				1980			Total 2	Diferencias 2-1	
	Adminis- tración Central	Cuentas Espe- ciales	Organismos Descentra- lizados	Total 1	Adminis- tración Central	Cuentas Espe- ciales	Organismos Descentra- lizados		Importe	%
— Otros Aportes	16.507	92.310	30.786	139.603	38.389	137.417	71.472	247.278	107.675	77.1
— Economías a Realizar	- 530.000	--	--	- 530.000	-1 700.000	--	--	-1.000.000	-470.000	89.7
III. AHORRO (I — II)	944.330	1.638.852	9.408	2.633.774	2.819.532	3.327.508	-382.059	5.764.981	3.131.207	118.9
IV. RECURSOS DE CAPITAL	--	33.416	38.825	72.241	--	67.531	18.425	85.956	13.715	19.0
— Venta de Activo Fijo	--	13.591	3.410	17.001	--	27.341	7.302	34.643	17.642	103.8
— Reembolso de Préstamos	--	19.825	35.415	55.240	--	40.190	11.123	51.313	-3.927	-7.1
V. EROGACIONES DE CAPITAL	920.745	3.028.875	1.962.157	5.911.777	1.245.788	5.068.430	3.325.919	9.640.137	3.728.300	63.1
— Inversión Real	1.050.809	1.372.271	1.676.081	4.099.161	1.377.911	1.884.554	3.078.276	6.340.741	2.241.580	54.7
— Bienes de Capital	756.242	1.008.857	164.368	1.929.467	841.671	1.092.161	257.202	2.191.054	261.567	13.6
— Construcciones	294.567	363.414	1.511.713	2.169.694	536.240	792.393	2.821.074	4.143.707	1.989.013	91.3
— Inversión en Bienes Pre- existentes	--	--	--	--	109.574	89.348	5.207	204.129	204.129	--
— Inversión Financiera	69.936	1.656.604	286.076	2.012.616	158.303	3.094.528	322.436	3.575.267	1.562.651	77.6
— Aportes de Capital y Préstamos a Empre- sas Públicas	60.137	79.106	--	139.243	142.357	233.275	--	375.632	236.389	169.8
— Préstamos a Provin- cias, Territorio Nacio- nal y Municipalida- des	--	1.238.535	2.693	1.241.228	--	2.166.670	938	2.167.608	926.380	74.6
— Otros Aportes de Ca- pital y Préstamos	9.799	338.963	283.383	632.145	15.946	694.583	321.493	1.032.027	399.882	63.3
— Economías a Realizar	- 200.000	--	--	- 200.000	-400.000	--	-80.000	-480.000	-280.000	140.0
VI. FINANCIAMIENTO POR CONTRIBUCIONES DE LA ADMINISTRACION NACIO- NAL	--	1.929.471	1.907.781	3.837.252	--	3.032.194	3.386.420	6.413.614	2.581.362	67.3
VII. EROGACIONES FIGURATI- VAS	3.019.752	672.493	145.002	3.837.252	5.292.410	818.396	307.806	6.418.514	2.581.362	67.3

ADMINISTRACION NACIONAL
ESQUEMA AHORRO - INVERSION - FINANCIAMIENTO
 —en millones de \$—

CUADRO Nº 5 Continuación

Concepto	1979				1980			Total 3	Diferencias 2-1	
	Adminis- tración Central	Cuentas Espec- ciales	Organismos Descentra- lizados	Total 1	Adminis- tración Central	Cuentas Espec- ciales	Organismos Descentra- lizados		Importe	%
VIII. NECESIDAD DE FINANCIAMIENTO (V + VII — III — IV — VI)	2.996.167	39.634	169.961	3.205.762	3.718.666	—540.407	610.941	3.789.200	583.438	18.2
IX. FINANCIAMIENTO NETO (1 + 2 + 3)	2.996.167	39.634	169.961	3.205.762	2.610.666	—540.407	610.941	2.711.200	—494.562	—15.4
1. Uso Neto del Crédito	2.996.167	39.634	169.961	3.205.762	2.769.966	—310.195	821.121	3.280.892	75.130	2.3
a) Interno	2.413.600	23.588	90.500	2.527.688	1.760.244	—61.666	331.522	2.030.100	—497.588	—19.7
—Uso del Crédito	5.212.354	25.200	929.675	6.168.229	5.916.867	3.192	1.266.500	7.186.559	1.013.330	16.4
—Amortización de Deudas	2.798.754	2.612	839.175	3.640.541	4.156.623	64.858	934.978	5.156.459	1.515.918	41.6
b) Externo	582.567	16.046	79.461	678.074	1.009.722	—248.529	489.599	1.250.792	572.718	84.5
—Uso del Crédito	959.171	18.012	241.635	1.218.818	2.256.113	74.302	783.902	3.114.317	1.895.499	155.7
—Amortización de Deudas	376.604	1.966	162.174	540.744	1.246.391	322.831	294.303	1.863.525	1.322.731	244.6
2. Remanentes de Ejercicios Anteriores	—	—	—	—	—	103.377	57.868	161.245	161.245	—
3. Uso Neto de los Adelantos	—	—	—	—	—129.300	—333.589	—268.048	—730.937	—730.937	—
A) Adelantos Otorgados a Proveedores y Contratistas en Ejercicios Anteriores	—	—	—	—	—	—	3.141	3.141	3.141	—
b) Adelantos a Proveedores y Contratistas	—	—	—	—	129.300	333.589	271.189	734.078	734.078	—
X. VARIACION DE ACTIVOS Y PASIVOS DE CORTO PLAZO	—	—	—	—	1.078.000	—	—	1.078.000	1.078.000	—

COMISION N° 3

Tema: ¿LEY DE CONTABILIDAD O DE ADMINISTRACION?...
FUNDAMENTOS DE LAS PRINCIPALES DEFINICIONES
QUE DEBE CONTENER.

COMISION N° 3

AUTORIDADES:

Presidente: Carlos H. PALOMINO (Provincia de Mendoza).
Secretario: Edmundo NOZIGLIA (Provincia de Misiones).

DELEGADOS:

Jorge BENZRIHEN (Nación).
José Carlos MOURE (Nación).
Carlos A. GALVAN (Provincia de Catamarca).
Francisco FERNANDEZ (Provincia de Córdoba).
Juan Carlos VALLEJO (Provincia de Córdoba).
Remigio MEZZI (Provincia de Corrientes).
Hugo Ariel PAVERINI (Provincia de Chubut).
Oscar Andrés HOET (Provincia de Entre Ríos).
Bibiana BABBINI (Provincia de Formosa).
Erminda MAMBRIN (Provincia de Formosa).
Ana María LEMA DE BILBAO (Provincia de La Pampa).
Ramón Ulises CIMA (Provincia de Misiones).
Jorge Alberto NARDACCHIONE (Provincia de Río Negro).
Lea CORTES de TREJO (Provincia de Salta).
Rubén H. MICHLIG (Provincia de Santa Fe).
Lucy A. de PROSPERI (Provincia de Santa Fe).
Vilma D. de ZANIER (Provincia de Santa Fe).
Silvio N. ZUCHIATTI (Provincia de Santa Fe).

INVITADOS ESPECIALES:

Gustavo E. WIERNA (Provincia de Salta).
Enrique MONTEVERDE (Provincia de Santa Fe).
Raúl ZANDOMENI (Provincia de Santa Fe).
Alejandro FRABOTTA (Provincia de Santa Fe).
Livio PAUTASSO (Provincia de Santa Fe).
Jacinta E. RICARDINI (Provincia de Santa Fe).
Jorge A. FERRARI (Provincia de Santa Fe).
Myrta de CANTOIA (Provincia de Santa Fe).
José H. GARCIA (Provincia de Santa Fe).
Daniel A. GUARDATI (Provincia de Santa Fe).
Mario Ramón SENN (Provincia de Santa Fe).
Horacio SANCHEZ PAGURA (Provincia de Santa Fe).
Carlos RONCHI (Provincia de Santa Fe).
Osvaldo D. CEPEDA (Provincia de Santa Fe).
Mario A. DANERI (Provincia de Santa Fe).
Carlos BONNEAU (Provincia de Santa Fe).
Silvia R. M. de GONZALEZ (Provincia de Santa Fe).

COMENTARIOS SOBRE ALGUNOS ASPECTOS

DE LA LEY DE CONTABILIDAD

Autores:

C.P.N. Rubén MICHLIG

Sra. Lucy ACEBAL de PROSPERI

C.P.N. Vilma DIGIORGIO de ZANIER

C.P.N. Silvio N. ZUCHIATTI

CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE

SANTA FE

I N T R O D U C C I O N

La Constitución al establecer la división de los Poderes del Estado, otorga funciones distintas a cada uno de ellos, pero no les concede un poder ilimitado.

Por lo tanto la función de cada poder debe estar sujeta a un determinado orden jurídico, que imponga limitaciones a los atributos que les corresponden.

En lo económico-administrativo la Constitución concentra en un escaso articulado la vida económica del Estado. Surge así el propósito fundamental de la Ley de Contabilidad, cual es el de reglamentar las funciones de la administración económica en sus diversas manifestaciones, estableciendo a la vez los organismos de ejecución y control, que permitan desarrollar las acciones dentro de un marco legal, no permitiendo la utilización indiscriminada del poder.

El aumento paulatino de las funciones del Estado y el establecimiento de nuevos objetivos por parte de éste, ha ido determinando un cambio continuo en la organización y funcionamiento de la estructura administrativa estatal. Acorde con este cambio fueron surgiendo distintos textos legales, con miras de establecer el orden jurídico-administrativo necesario para su correcto funcionamiento.

No obstante las críticas y estudios de que han sido objeto los textos anteriores y los actuales no resulta simple el tratamiento de este tema por su complejidad y derivaciones en el ordenamiento administrativo de la hacienda pública.

Creemos que en este campo la investigación no avanzó acorde con el crecimiento del Estado, razón por la cual resulta difícil encontrar bibliografía que pueda llamarse moderna.

El presente trabajo no pretende ahondar en un vasto temario como es el relativo a la interpretación y fundamento de la Ley de Contabilidad, sino que nos propusimos presentar algunos comentarios sobre su contenido, que sirvan como inicio a posteriores estudios más profundos que permitan establecer pautas generales a tener en cuenta en la formulación de la Ley.

PRIMERA PARTE

CONSIDERACIONES GENERALES

1. Hacienda y Contabilidad Pública

La Hacienda Pública, de acuerdo al concepto formulado por el Profesor Arévalo "es la coordinación económica financiera formada y actuada dentro del Estado, con adecuados organismos personales y la riqueza o materia administrativa destinada a la atención de los servicios públicos, en su más amplio sentido".(1)

La riqueza administrada es destinada en forma inmediata o mediata a la satisfacción de las necesidades colectivas, siendo consumida en beneficio de toda la comunidad. Esta característica determina que el Estado sea fundamentalmente una "hacienda de erogación", donde los recursos obtenidos no son destinados al acrecentamiento del capital empleado en su gestión, sino que por el contrario se destinan al funcionamiento de servicios públicos.

Los órganos directivos y ejecutivos de la hacienda pública llevan a cabo la gestión hacendal mediante el desarrollo de una actividad administrativa continua sobre los bienes económicos que presentan la materia administrable, con la finalidad de materializar los fines del Estado.

La división de las funciones del Estado, otorgando unas al órgano volitivo y otras al órgano ejecutivo, determinan el carácter de "dependiente" que reviste la hacienda pública.

Las características apuntadas determinan por un lado la necesidad de establecer el ordenamiento y organización del funcionamiento de hacienda pública y por el otro la responsabilidad de los administradores de rendir cuenta de la gestión realizada.

Surgen así, los principales objetivos de la disciplina contable, que son: a) la obtención de la mayor información posible acerca de la gestión económica financiera del Estado, y b) la enunciación de las principales normas de control de la actividad de los administradores.

De acuerdo entonces, a los motivos que la impulsan, podemos definir a la Contabilidad Pública como la disciplina que se ocupa del estudio de la gestión económica financiera de la hacienda, a los efectos de formular los principios y preceptos doctrinarios aplicables a la organización hacendal, y medir la acción de gobierno en su aspecto financiero y patrimonial.

Por otra parte, la contabilidad debe ser un instrumento de política pública, brindando los antecedentes que orienten las decisiones gubernamentales en los aspectos que la misma comprende.

2. Fundamento Jurídico de la Contabilidad Pública

Dado que en esta disciplina es bien conocida la diversidad de

(1) AREVALO, Alberto, Contabilidad Pública, Pág. 21, Edit. Prometeo, Buenos Aires 1954.

critérios aplicables a la solución de cada caso, la cuestión debe estar preestablecida legalmente, de modo tal que el campo de discrecionalidad resulte restringido.

La Contabilidad Pública establece principios doctrinarios, resultantes de su investigación, los que serán efectivamente aplicados si existe la normación jurídica, de lo contrario serían consejos o procedimientos que podrían o no ser acatados.

Estas razones hacen necesaria la existencia de una base jurídica que asegure la vigencia de los principios y reglas técnico-contable, a la vez que establezca un ordenamiento integral que permita su fácil interpretación, no dejando lugar a dudas en la solución de los problemas que se presentan a diario.

3. Ley de Contabilidad o de Administración

La administración económica de la Hacienda, tanto en el aspecto financiero, como en el aspecto patrimonial, constituye el campo de acción de la Contabilidad Pública.

Conforme a ello, los procedimientos para la acción ejecutiva y el funcionamiento de la hacienda del Estado, deben estar contenidos en la norma legal.

Para delimitar los aspectos que componen la citada administración económica podemos dividir a la Contabilidad Pública de acuerdo a las expresiones de Bayetto, en:

Contabilidad Preventiva: Se ocupa de la preparación y fijación del presupuesto mediante la previsión de los gastos tendientes a satisfacer las necesidades del Estado, y la estimación de los recursos destinados a cubrirlos.

Contabilidad Ejecutiva: Es la que sigue el desenvolvimiento de la gestión financiera y patrimonial, y las registraciones contables que permitirán demostrar la acción cumplida.

Contabilidad Crítica: Tiene por finalidad el control de las operaciones de la gestión ejecutiva, a los efectos de evitar desviaciones, descubrir errores, aconsejar cambios y hacer efectiva la responsabilidad de los agentes encargados de la administración financiera-patrimonial.

De acuerdo entonces, a las distintas divisiones de la Contabilidad Pública, y considerando el ordenamiento sistemático que deben seguir las operaciones de carácter económico que desarrollan los entes del Estado, podemos enunciar someramente que la Ley debe normar sobre: la fijación del alcance de dichas normas, el presupuesto y su ejecución, registro de las operaciones, gestión patrimonial, control interno de las operaciones, rendición de cuentas, control externo, examen y juzgamiento de las rendiciones.

Un examen de los tópicos involucrados en el contenido del texto legal, pone en evidencia, que el mismo debe reglar sobre los campos que le son propios a la Contabilidad Pública, por lo que a nuestro criterio resulta correcta la denominación "Ley de Contabilidad".

Si bien es discutida tal denominación, por cuanto se pretende como más apropiada la de "Ley de Administración"; consideramos a ésta como demasiado amplia, teniendo en cuenta el concepto que sobre Administración poseen algunos autores. Así por ejemplo según Royo Villanova, "se

administra siempre que se ejerce intencionalmente cierta actividad para la realización de un fin" (1).

Para Marienhoff es "la actividad permanente, concreta y práctica, del Estado que tiende a la satisfacción inmediata de las necesidades del grupo social y de los individuos que la integran" (2).

Esta actividad se desarrolla en actos de beneficio común, protegiendo a las personas ya sea en cuanto a sus vidas, bienes, salud, educación, subsistencia, confort, economía.

4. Ley de Contabilidad

4.1. Concepto

Al decir de Bielsa, "la Ley de Contabilidad es un conjunto de normas de carácter administrativo, y su objeto principal es reglar los actos del poder administrador en todo lo concerniente a la gestión financiera y patrimonial del Estado"(3).

En tal sentido, la Ley desarrollará un esquema sistematizado de los actos y operaciones que definen el proceso administrativo de su materia utilizando para ello una terminología adecuada y clara evitando así problemas de interpretación y cuestionamientos que podrían llevar a una aplicación incorrecta de las normas que contiene.

Asimismo el texto legal enunciará las disposiciones básicas que son atributo legislativo, dejando al poder administrador el dictado de la reglamentación, con lo que se logrará componer normas flexibles que pueden ser cambiadas sin alterar la legislación de fondo, agilizando a la vez su aplicación.

4.2. Vigencia

En cuanto al tiempo de vigencia, esta Ley se halla subordinada a los principios que se aplican a las leyes en general: cuando una ley modifica o deroga, expresa o tácitamente otra anterior, la única vigente es la última.

De acuerdo a lo dicho, cualquier ley, incluida la de Presupuesto, puede modificar las disposiciones de la que es materia de nuestro estudio.

(1) GARCIA OVIEDO, Carlos, Derecho Administrativo, Pág. 4, Distribuidor E.P.E.S.A., 1948.

(2) MARIENHOFF, Miguel, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I, Pág. 60, Editorial Abeledo Perrot, 1970.

(3) BIELSA, Rafael, Régimen Jurídico de la Contabilidad Pública, Pág.19, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1955.

SEGUNDA PARTE

CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CONTENIDO DE LA LEY

1. Alcance

La Administración Pública tiene a su cargo la atención de diversos servicios tendientes a satisfacer los intereses de la comunidad, determinando el logro de tal objetivo, especiales organizaciones administrativas.

Por lo tanto, resulta necesario que el texto legal defina a los entes que integran la organización administrativa del Estado, para determinar el ámbito de aplicación de las disposiciones de la Ley.

Así entonces, cuando los poderes de decisión y dirección parten de un centro común, con unidad de mando y se difunde a los diversos sectores de la administración, estamos frente a la centralización administrativa. Esta centralización no es rígida, ya que le da a los órganos inferiores limitadas facultades de dirección e iniciativa, dando lugar a la descentralización funcional. Aquí se mantiene la relación jerárquica con el poder central, estando subordinada la acción de los órganos inferiores a las órdenes, normas, controles, etc. que le fije el órgano superior. Por lo tanto la Ley alcanza fundamentalmente a este tipo de administración, a la que llamaremos Administración Central.

Si se desprende del Poder Central una parte de sus atribuciones para delegarlas a entidades especialmente organizadas, estamos ante la descentralización institucional. De esta descentralización derivan las "Entidades Autárquicas.

Por "Entidad Autárquica" debe entenderse "toda persona jurídica estatal que, con aptitud legal para administrarse a sí misma, cumple fines públicos específicos" (1).

A diferencia de lo que ocurre en la descentralización funcional, en la institucional no existe el vínculo jerárquico, por cuanto esos entes tienen aptitud para administrarse a sí mismo.

Esta facultad no significa que su actuación sea libre, estando por ello sustituido el vínculo jerárquico por el control del cumplimiento de sus fines.

Teniendo en cuenta que es esencia del ente autárquico que realice "fin público", es decir los que son propios del Estado, ya que son un desprendimiento administrativo, no hay impedimentos formales para que la Ley de Contabilidad los alcance, podrían ser legales si la ley de creación dispone lo contrario.

Por lo tanto entendemos que la Ley de Contabilidad, debe expresar su alcance en lo que no se oponga a las leyes orgánicas, como asimismo a qué controles estarán sujetos y quiénes lo ejercerán para establecer una relación concreta en este sentido.

La administración realiza además otras actividades que están organizadas como "Empresas del Estado", debiendo entenderse por ellas a "toda persona jurídica pública o privada, creada por el Estado, que realiza habitualmente actividades comerciales o industriales o que tienen

(1) MARIENHOFF, Miguel, Op. Cit., Pág. 368.

a su cargo la prestación de servicios públicos de esa índole" (1).

La "Entidad Autárquica" y la "Empresa del Estado", difieren entre sí por el carácter de la labor que desarrollan, la primera realiza funciones típicamente estatales, la segunda, actividades no específicamente estatales sino que por ser comerciales o industriales podrían llevarse a cabo por los particulares.

La Ley de Contabilidad resuelve situaciones que derivan del cumplimiento de las funciones típicas del Estado pero no es adecuada cuando su actuación se extiende al campo comercial o industrial. Es por ello que para las Empresas del Estado sólo puede ser de aplicación supletoria, debiendo ajustarse su desenvolvimiento a los estatutos o disposiciones legales de creación.

La actividad de dichas Empresas traducen un aspecto de la Administración, por lo que están supeditadas al Poder Ejecutivo, ya que el responsable de tal Poder es quien tiene a su cargo la administración general.

Ello implica que la Ley establecerá qué controles le caben y cuáles organismos lo tendrán a su cargo.

Aparecen además en la vida pública, otros entes que actúan junto al Estado, colaborando en la satisfacción del interés general.

Dichos entes son conocidos como haciendas para-estatales, pudiendo designar así a los que teniendo patrimonio o recursos propios y distintos de los del Estado, éste debe fiscalizar en todo o en parte su actividad económica. Tal fiscalización corresponde por tener responsabilidad en su dirección, por estar asociado a la entidad, haber garantizado su solvencia, por haberle acordado concesiones, privilegios o subsidios o bien por los fines de interés común que pueda tener (2).

De acuerdo a lo expuesto, las disposiciones de la Ley de Contabilidad alcanzan a estas entidades sólo en lo que refiere al control que el poder administrador ejercerá sobre ellas. Dicho control asumirá particularidades distintas, desde la participación en su dirección o administración, hasta la fiscalización de las inversiones provenientes del dinero otorgado por el Estado, es decir que varía según el interés puesto por éste.

Esta facultad de contralor y sus diversificaciones, como así también quien lo ejercerá, necesariamente deberá estar expuesto en el texto de la Ley.

2. Presupuesto

La conducción racional de la gestión administrativa de la hacienda, resulta necesaria en todo momento, para que la misma pueda lograr sus objetivos.

Esta afirmación supone necesariamente la previsión y orden de

(1) MARIENHOFF, Miguel, Op. Cit., Pág. 431.

(2) ATCHABAHIAN, Adolfo y MASSIER, Guillermo, Curso de Contabilidad Pública, Pág. 677, Edit. Aguilar, Buenos Aires, 1963.

los acontecimientos futuros que se van a desarrollar dentro del marco de la hacienda.

La faz preventiva de la Contabilidad Pública recoge dichos acontecimientos y los expresa a través del Presupuesto, pudiendo afirmarse que el mismo "engloba toda la actividad financiera del Estado, por sus proyecciones políticas, sociales, económicas y jurídicas" (1).

Dentro de las primeras el presupuesto refleja la política del Gobierno, y es el instrumento que canaliza sus inquietudes y acciones.

En el campo social, es el medio que prevé la atención de las necesidades de la población, en función de la cuantía de los recursos que dispone.

En cuanto a su incidencia en la economía cumple una función redistributiva de las rentas, desarrollando medios de producción, consumo o servicios, contribuyendo directa o indirectamente a la estabilidad de la misma.

Finalmente tiene proyecciones jurídicas por cuanto reúne las características propias de toda ley.

En resumen, el presupuesto es el instrumento contable representativo de la acción a seguir por el poder administrador para la consecución de los fines del Estado, a la vez que implica un conjunto de autorizaciones y facultades que se han concedido, representando para el Poder Legislativo un medio de contralor sobre quienes se encargan de su ejecución.

De acuerdo con la Constitución, corresponde al órgano volitivo la fijación del presupuesto anual de la administración pública. Dicha facultad no posee límite alguno, por cuanto se aplica el principio de que la soberanía popular reside en el Poder Legislativo, pudiendo éste en consecuencia modificar el proyecto que debe formular el Ejecutivo.

La obligatoriedad de la presentación del proyecto, no está contemplada en la Constitución Nacional pero sí en la de nuestra Provincia, debiendo en ese caso legislar al respecto la Ley de Contabilidad, a la vez que fijará un plazo razonable entre la fecha de entrega del proyecto y la puesta en ejecución, para evitar posibles imprecisiones entre lo estimado y las reales necesidades a cumplimentar.

A modo de comentario puede agregarse que la discusión parlamentaria para la aprobación del Presupuesto se refiere en cuanto a los gastos, a la fijación cualitativa y cuantitativa, y para los recursos solamente a la cuantificación por estar establecidos en disposiciones legales al margen del presupuesto. Esas disposiciones tienen en sí mismas el carácter de permanente, mientras no se las modifique o derogue, condición que en forma redundante, enuncia actualmente la Ley de Contabilidad.

El proyecto de presupuesto se compone del articulado y los estados de previsión, debiendo sujetarse a ciertos principios y normas destinadas a asegurar el cumplimiento de los fines que el mismo persigue, razón por la cual dichos principios y normas deben estar incluidas en la Ley de Contabilidad, por ser propias de su esencia.

(1) GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Pág. 72, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1977.

Sabido es, que el articulado de la Ley de Presupuesto no debería contener disposiciones extrañas a ella, por el principio de especialidad que debe acompañar a los textos legales. Por lo tanto, la Ley de Contabilidad deberá hacer respetar dicho principio en el proyecto que debe elevar el Ejecutivo; ya que es un contrasentido que una ley limite el contenido de otra, en este caso la de Contabilidad a la de Presupuesto.

El presupuesto debe ser claro, sincero, y permitir que se conozca la acción administrativa que cumple el Gobierno. Para alcanzar tal objetivo, deberá contener la totalidad de los recursos y gastos, cualquiera sea su naturaleza, sin compensación entre ellos. Tal es el principio de universalidad.

Este principio, que resulta inherente a la esencia misma del presupuesto, debe entonces consignarse expresamente en el texto de la Ley.

La regla de la unidad exige que un solo presupuesto contenga la totalidad de los recursos y gastos, constituyendo las rentas un conjunto común para atender indistintamente los gastos públicos. Este principio guarda íntima relación con el de unidad de caja, es decir la no existencia de tesoros separados, sino de un fondo común que centralice todas las recaudaciones y con éstas se atiendan indiscriminadamente los gastos del Estado.

Atenta contra este principio la afectación de recursos especiales a gastos determinados. Es decir que el ingreso por un concepto específico no debe destinarse al funcionamiento de un servicio público, sino que por el contrario debe pasar a formar parte del fin común.

La adopción de regímenes de presupuestos especiales puede presentar dificultades, ya que el ingreso especial puede resultar insuficiente para cubrir el gasto, con lo que este último quedaría limitado a la recaudación efectiva. Además teniendo en cuenta los fines del Estado, éste debe cubrir los servicios aunque resulten antieconómicos.

Por lo dicho, este principio deberá resultar del texto de la ley que tratamos no permitiendo la afectación de recursos a determinados gastos.

Algunos autores, expresan que las denominadas Empresas del Estado producen una ruptura de la unidad presupuestaria, al no ser incluidos sus gastos y recursos en el presupuesto general.

Fundamentan su parecer en el hecho de que en su funcionamiento generan recursos y gastos públicos, razón por la cual no deberían escapar al ordenamiento presupuestario.

Al respecto, consideramos que dichas Empresas elaborarán un estado preventivo del resultado que se espera obtener durante el ejercicio. Estos cuadros son fundamentales a los efectos de determinar si corresponden de el aporte del Estado a las Empresas o viceversa, pero no implica que tales estados sean sometidos a sanción legislativa.

Solamente deben reflejarse en el presupuesto general los resultados netos de las empresas. Es decir el cálculo de recursos de la Administración Central incluirá si correspondiera el aporte de la Empresa para el caso de superávit de ésta, o en caso contrario, en las autorizaciones de gastos la contribución para cubrir déficit.

Asimismo en el presupuesto de la Administración Central figurarán los aportes que realice, con destino a la formación del capital de

tales Empresas.

En síntesis, entendemos que la unidad debe considerarse con un criterio flexible y aplicarlo para todas aquellas entidades que estén dentro del alcance de la Ley.

Por periodicidad se entiende la división de la gestión financiera en ciclos de igual duración. Vale decir que el presupuesto debe tener una vigencia limitada a un lapso de tiempo predeterminado.

Este principio debe concretarse en la Ley de Contabilidad mediante la especificación del período que abarca el ejercicio financiero. La determinación de espacios de tiempo, generalmente anual, tiene su fundamento en la dificultad de hacer provisiones de gastos para etapas extensas. Asimismo, el control preventivo y el posterior, por parte del Legislativo, debe efectuarse con la mayor frecuencia posible.

No obstante, ciertos factores excepcionales o de orden político pueden impedir la sanción del presupuesto en tiempo oportuno. Si bien no ocasiona inconvenientes con respecto a los recursos, por cuanto las leyes que los disponen tienen carácter permanente, sí se presentan en lo relativo a las erogaciones, dado que las mismas representan autorizaciones concedidas para un lapso determinado.

Tal situación conduce a la necesidad de adoptar ciertas medidas que no paraliquen el accionar del Estado. Por lo tanto, para solucionar esta deficiencia, la Ley de Contabilidad debe prever la reconducción presupuestaria.

En lo referente a la estructura de los estados de previsión presupuestarios, es nuestra opinión que la Ley no debe hacer enunciados amplios sobre la forma que se darán a su contenido. Tal apreciación se fundamenta en que los métodos y sistemas para su elaboración están sujetos a constantes cambios y actualizaciones.

Por lo tanto debería autorizarse al Poder Ejecutivo a aplicar las técnicas y formas que resulten convenientes para facilitar su comprensión, control, y satisfagan las necesidades de información.

Como resumen puede decirse que la Ley de Contabilidad respecto del Presupuesto, contendrá todas aquellas disposiciones que regulen su contenido, en lo que hace al proyecto, y lo que en términos de buena administración permita llevar adelante el cumplimiento del mismo, otorgando para ello las facultades necesarias.

3. Ejecución

La Constitución establece como atribución del Poder Ejecutivo, recaudar las rentas y disponer los gastos con arreglo a las leyes respectivas.

Pero estas declaraciones son de orden general, no regulando la forma en que debe ejecutarse la facultad conferida, haciéndose preciso que estos principios fundamentales estén normados en la Ley de Contabilidad.

Para llevar a cabo la ejecución del presupuesto es conveniente que las autoridades que administran sean organizadas por esta Ley como recaudadoras por un lado y como ordenadoras del gasto por otro.

La acción de las primeras se concentrará mediante el cumplimiento de las tres etapas o faces que comprende el proceso de los recursos: la fijación o devengamiento, la recaudación, y el ingreso al Tesoro.

En lo que respecta a las rentas del Estado, éstas pueden tener su origen en un acto jurídico contractual, si se refiere a una venta, en un acto jurídico unilateral, para el caso de los recursos impositivos o en un acto voluntario individual, si se trata de una donación.

El devengamiento o crédito a favor del Estado puede tener origen en cualquiera de los medios antedichos, y se rige según sus situaciones particulares.

Así para los recursos impositivos, tal devengamiento surge de sus propias leyes, y para los restantes de la capacidad de las personas de obligarse en forma contractual o liberal. Por ello se considera que las leyes de imposición o las formas de las obligaciones comentadas determinan la fijación de los ingresos, excluyendo tal etapa como parte integrante de la Ley en cuestión.

Establecido el derecho del Estado de percibir las rentas, comienza la etapa de la recaudación propiamente dicha.

Para facilitar su realización, y dado la diversidad de recursos existentes, el Poder Ejecutivo autorizará a los organismos y agentes que considera competentes a hacer efectiva la recaudación, facultad que debe contemplarse en la Ley de Contabilidad, dejando todo lo relativo al procedimiento para su realización a los reglamentos.

Cuando los contribuyentes o deudores del fisco dan cumplimiento a sus obligaciones, extinguen la relación jurídica que los vincula con el Estado dando lugar al nacimiento de una nueva relación entre éste y los agentes recaudadores, estando obligados éstos últimos a ingresar al Tesoro los fondos recaudados.

Sobre el particular, la Ley deberá establecer el tiempo en que los agentes recaudadores deben poner los fondos a disposición del Tesoro, aplicando el principio de unidad de caja, asegurando de este modo la centralización de los fondos públicos.

Cuando se produzcan ingresos con antecedentes legales que dispongan su devolución, una vez agotada la causa que los originó, es decir en las que el Estado es mero depositario y que por lo tanto no constituyen recursos, la Ley especificará los casos de excepción al citado principio de unidad de caja instituido.

Asimismo, deberá contener normas concretas tendientes a hacer efectivo el contralor del fisco sobre los agentes recaudadores.

A los fines del cómputo de los recursos en la ejecución presupuestaria, la Ley de Contabilidad deberá considerar tiempo y sistema de apropiación para determinar resultados.

En lo que respecta a la responsabilidad del Estado frente a sus acreedores, la misma nace de una obligación que puede originarse en contratos administrativos (adquisiciones-empréstitos-obras públicas), o bien en obligaciones derivadas de sueldos, remuneraciones, prestaciones de servicios, etc.

El presupuesto reconoce estas obligaciones, por cuanto contiene las sumas autorizadas para su atención, siendo constitucionalmente el

Ejecutivo la autoridad competente para obligar al Estado con los acreedores.

Una interpretación restrictiva del texto constitucional nos lleva a pensar que solamente el titular del Ejecutivo es autoridad competente para disponer la ejecución del presupuesto.

Sin embargo, atendiendo al espíritu del precepto constitucional puede delegar en los órganos administrativos la facultad de disponer los gastos, entendiéndose de este modo, como actos ejecutados por aquél.

Así entonces, la decisión de centralizar o descentralizar la disposición del gasto corresponde al titular del Ejecutivo, el cual de acuerdo a su carácter de "ordenador primario" podrá, evaluando las necesidades prácticas, determinar la forma de realizar la ejecución presupuestaria.

Actualmente la Ley de Contabilidad ordena el dictado de una orden de disposición de fondos a favor de los respectivos directores de administración o funcionarios que hagan sus veces. En razón de lo expuesto anteriormente el Poder Legislativo no debería imponer al Ejecutivo, la forma en que se dispondrán los gastos, ya que de hacerlo vulneraría el poder de Tesorería que le es atribuido al poder administrador.

El procedimiento de la realización de los gastos públicos, presenta distintas etapas, mediante las cuales se asume el compromiso, éste pasa a situación de pago y la efectivización del pago.

En este aspecto, la Ley de Contabilidad ha de establecer una definición concreta de cada una de ellas, determinando los requisitos que la individualicen, sin entrar en los pormenores de la documentación que la respalda, por considerar que es materia de la respectiva reglamentación.

Resulta de fundamental importancia marcar con precisión cual de las etapas enunciadas determina la apropiación definitiva de los gastos a cada ejercicio financiero, y la fecha en que caducarán los créditos presupuestarios no utilizados.

Con referencia a las modificaciones que se realizan en el transcurso de la ejecución del presupuesto, es necesario hacer algunas consideraciones.

Si bien la esencia del presupuesto se apoya, en que tanto los recursos como los gastos deben ser estimados de manera que la ejecución real tenga una gran concordancia con lo previsto, por cuanto lo contrario sería aceptar la idea de la imprevisión, suelen darse motivos por los cuales la previsión falla. Tal el caso de la inflación.

Se hace necesario entonces en el transcurso de la ejecución, introducir modificaciones, para la cual se debe tener en cuenta que fijar el presupuesto es atributo legislativo, correspondiéndole en consecuencia la decisión de modificarlo. Este es un criterio rígido que se ha venido flexibilizando en la práctica, ya que es dable notar en este sentido una cada vez mayor delegación de facultades legislativas en favor del Ejecutivo.

Corresponde en este aspecto hacer una referencia legal, o remitiéndonos a lo expresado por Marienhoff sobre "reglamentos delegados" :
" Son los que emite el Poder Ejecutivo en virtud de una atribución o

habilitación que le confiere expresamente el Poder Legislativo. De modo que no emanen de la potestad reglamentaria normal del Poder Ejecutivo. Nuestra Constitución no hace referencia, expresa o implícita, a este tipo de reglamentos. De ahí que la validez de éstos, entre nosotros, ha ya sido y sea motivo de controversias".

"La Corte Suprema de Justicia de la Nación acepta que el reglamento delegado pueda emitirse en nuestro país, sin que ello implique agravio a texto o principio alguno de orden constitucional. Pero supe- dita la validez de esos reglamentos a ciertas condiciones: las facultades normativas otorgadas al Poder Ejecutivo deben serlo dentro de un ám- bito cierto y determinado expresamente" (1).

La cuestión de fondo reside en encontrar el punto adecuado respecto de las facultades para modificar el presupuesto, que con el fin de evitar inconvenientes de ejecución, podrían estar delegadas al Ejecutivo y las que deben permanecer en manos del Legislativo.

Adoptada la decisión al respecto, la delegación de facultades debe estar expresamente determinada en la Ley de Contabilidad por ser ésta quien recoge las normas de ejecución del presupuesto.

4. Registración

Puede decirse que la registración es una memoria escrita, un testimonio histórico de los hechos. Por ello los registros no constituyen un fin en sí mismo, sino que su propósito es establecer un informe de los acontecimientos, proporcionados a través del conocimiento de hechos pasados, bases ciertas para fundamentar juicios actuales.

En el aspecto registral, la Contabilidad Pública no difiere de la Contabilidad del sector privado, por cuanto ambas tratan de obtener, aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados la medición patrimonial y de resultados, variando las técnicas aplicadas para llegar al mismo fin.

El Poder Ejecutivo como administrador de la Hacienda Pública, desarrolla su acción en cumplimiento del mandato otorgado por el Poder Legislativo, mediante el presupuesto, debiendo por lo tanto documentarse y registrarse en libros los actos del primero, de manera que ello permita al segundo, el juzgamiento de los hechos.

Teniendo en cuenta que todos los movimientos de la Hacienda Pública se traducen en un registro contable lo expresado en el párrafo precedente respecto a su documentación y registro para permitir el juz- gamiento, debe estar contenido en la Ley de Contabilidad, como elemen- to básico para la estructuración del sistema contable.

El plan contable a adoptar, proporcionará información finan- ciera, patrimonial y de responsables, estableciendo a la vez las bases del control interno y externo.

Conviene aclarar lo que a nuestro entender deberá contener ca- da una de esas ramas.

La Contabilidad Financiera muestra las operaciones resultantes

(1) MARIENHOFF, Miguel, Op. Cit., Pág. 247 a 249.

del presupuesto, necesitando por su complejidad un subsistema específico de Contabilidad de Presupuesto, que muestre lo autorizado y estimado como así también lo ejecutado.

En materia de gastos reflejará la medida en que el crédito ha sido usado. Acerca de recursos, la Contabilidad Presupuestaria demostrará los recursos estimados y los recaudados, pues tal como está legislada la recaudación impositiva resultaría imposible manifestar otra etapa anterior a la del ingreso, como sería el devengamiento.

Paralelamente a la Contabilidad de Presupuesto, se desenvuelve otro subsistema integrante de una Contabilidad Financiera, es el que se refiere al movimiento de fondos y valores. Esta contabilidad demostrará los ingresos y egresos de fondos, valores y títulos del Tesoro.

Las operaciones emergentes de la ejecución presupuestaria, pueden traducirse en algunos casos, en derechos u obligaciones financieras, por lo que este subsistema también mostrará estos hechos, registrando los respectivos activos y pasivos financieros (préstamos otorgados, inversiones financieras, uso del crédito, amortizaciones de la deuda, etc.).

Conjugando los ingresos y egresos del Tesoro, con los activos y pasivos financieros, se obtendrá el estado de "Situación del Tesoro", que ilustrará sobre la posibilidad de hacer frente a los compromisos asumidos en un período determinado.

Se incluye el activo y pasivo financiero en la Contabilidad Financiera en lugar de contemplarlos en la Contabilidad Patrimonial, por la incidencia directa que ellos tendrán sobre el Tesoro. Esto puede ser entendido así, basándose en que la hacienda del Estado es de erogación y su fin es satisfacer necesidades colectivas, por lo que el patrimonio sólo constituye un medio para lograr el fin.

Estas son solo apreciaciones que no hacen al fondo de la cuestión, ya que lo importante es que los hechos sean registrados para lograr la información que permita conocer la gestión administrativa.

Otro tipo de registración que integra la Contabilidad del Estado, es la Patrimonial, pudiendo denominarla con mayor propiedad Contabilidad de Bienes. Esta es quien partiendo de un inventario inicial, registrará las variaciones producidas en el transcurso del ejercicio, y demostrará el resultado final al término del mismo.

Cabe destacar que para la Contabilidad Pública, al patrimonio se lo concibe como un elemento estático, con exclusión de los bienes inmateriales, créditos, dinero, deuda. Tal exclusión obedece a que el Estado no tiene interés en determinar su solvencia a través del reconocimiento del patrimonio neto, como acontece con una empresa privada.

La registración de los bienes se realiza separadamente de la registración financiera, aunque existen ciertos puntos de contacto, que derivan de la ejecución presupuestaria, tanto de gastos como de recursos. De estos movimientos, surgen variaciones patrimoniales que se traducen en la incorporación de nuevos bienes o baja de los existentes, los que se volcarán en la Contabilidad de Bienes.

Asimismo pueden presentarse alteraciones de incidencia patrimonial, ajenas a la realización presupuestaria, como las donaciones a favor del Estado, siendo necesaria su inclusión en la registración contable

que comentamos.

Amalgamando la información que brinda la Contabilidad Financiera con la Patrimonial, se obtiene el resultado económico de la gestión administrativa.

Junto a las contabilidades antedichas, existe una última rama que es la Contabilidad de Responsables. Esta es la que llevará cuenta a todos los funcionarios que intervengan en el manejo de fondos, valores y bienes, completando las registraciones ya definidas.

Como ya se expresara, el sistema contable estará compuesto por varios subsistemas, cuyas registraciones deberán lograr integralidad, para verdaderamente constituir un sistema, es decir, establecer interdependencia entre sí, ligados por corrientes de información.

El citado sistema estará expresado en la Ley de Contabilidad, determinando qué abarca cada subsistema, dejando al Poder Ejecutivo la aprobación de las formas que se adoptarán para lograr el cometido que impone la Ley. Asimismo, el Poder Ejecutivo en su carácter de administrador puede llevar otros registros que estime necesarios para orientar el cumplimiento de la función encomendada.

En este sentido la Ley contendrá disposiciones tendientes a obtener de los registros la información que el Legislativo necesita para ejercer sus funciones de control, dejando al Ejecutivo la decisión de aplicar las técnicas que estime adecuadas, lo que será reglamentado por este último a propuesta de la Contaduría General.

5. El Servicio del Tesoro

Constitucionalmente el Poder de Tesorería le es otorgado al Ejecutivo, siendo por lo tanto atribución del mismo el ordenamiento y disposición del Tesoro, quedando reservado para el Legislativo fijar los lineamientos generales que regularán el Servicio.

Las funciones administrativas para cumplir el cometido de hacer efectivo los ingresos y pagos corresponden al Servicio del Tesoro, quien tiene a su cargo todo lo relacionado con los fondos y valores que integran la actividad financiera del Estado.

Para tal fin este Servicio no se limita exclusivamente a la tarea material de reunir los fondos y pagar, sino que actúa además como regulador de la gestión financiera, buscando que los ingresos y egresos tengan coincidencia en el tiempo, y en caso de no lograrlo, recurrir a medios extraordinarios en la medida que la Ley lo autorice.

Pasaremos a considerar los aspectos que sobre el Servicio del Tesoro, corresponderá contemplar la Ley de Contabilidad. Para lograr el objetivo de dicho servicio, y que la acción a desarrollar resulte eficiente, se dispondrá la centralización de los fondos en este organismo. Esta medida permitirá el cumplimiento del principio de "unidad de caja", derivado del ya expresado "unidad de presupuesto", quien tiene como finalidad evitar la dispersión de los fondos.

Ante la imposibilidad material de que un organismo único realice todos los movimientos de Tesorería, la Ley deberá prever la descentralización del funcionamiento en organismos jurisdiccionales.

No obstante la descentralización funcional, todos los recursos deben afluir al órgano central, quien además ejercerá dirección y supervisión sobre los delegados. Así también consideramos conveniente que este órgano centralizador pueda disponer de las devoluciones y sobrantes no utilizados en las Tesorerías jurisdiccionales, y de los fondos acreditados en cuentas recaudadoras sin utilización durante un tiempo injustificado. A los fines de que dichos fondos no permanezcan inutilizados, el texto legal, deberá facultar su transferencia al Tesoro a requerimiento del Ministerio de Hacienda, por ser el organismo que ejercerá la superintendencia sobre el ingreso de los fondos y su distribución.

Otros tópicos de importancia que contendrá la Ley son los relativos a las funciones que le son propias al Servicio Administrador del Tesoro, ya que su actuación no debe limitarse a simples tareas de caja.

Especificadas las funciones, derivarán de éstas la responsabilidad del titular del Servicio, como así también el alcance de las gestiones a su cargo.

Corresponderá además, establecer la autorización para que en circunstancias determinadas, el Ejecutivo haga uso del crédito a corto plazo fijando las limitaciones que esa autorización tendrá. Tal disposición resulta necesaria por cuanto constitucionalmente corresponde al Legislativo la facultad de obligarse mediante operaciones de crédito.

En cuanto a la Contabilidad del Tesoro, cuyas registraciones demostrarán las entradas, salidas y saldos disponibles de dinero y valores, forma parte de la Contabilidad Financiera, sobre la que ya comentamos oportunamente.

En lo que respecta a la forma en que el Ejecutivo ha de ejercer el poder de Tesorería que le es atribuido, deberá establecerse en la respectiva reglamentación.

6. La Gestión de los Bienes

La Hacienda del Estado es erogativa, en cuanto su finalidad es posibilitar la prestación de servicios para satisfacer necesidades colectivas.

El Estado para cumplir con dicha finalidad obtiene los recursos necesarios fundamentalmente a través de su poder de imposición, y los destina al pago de los gastos. Además debe valerse de otros bienes, cuyo conjunto corresponde administrar.

De tales acciones se desprenden las dos grandes ramas de la gestión del poder administrador: la financiera y la patrimonial. Con respecto a la primera, ya fue comentada al tratarse la ejecución presupuestaria, la registración y el Servicio del Tesoro.

Acerca de la gestión patrimonial, puede decirse que es quien se ocupa de la realización y conservación material de los bienes de posesión estática y permanente, como así también asegurar los derechos que el Estado tiene sobre ellos. Esta gestión trata de obtener su mejor utilización, ya sea como medio para llevar a cabo la prestación de los servicios públicos, o bien como fuentes de ingresos para el mantenimiento

to de los mismos. De esta última faceta y de la adquisición de bienes, emerge la relación entre la gestión patrimonial y la financiera.

Según la doctrina elaborada por la Contabilidad Pública, entre los bienes que son objetos de la administración patrimonial, deben incluirse únicamente los de posesión estática y uso continuado; por cuanto los que no gozan de ese carácter, no tienen incidencia patrimonial, derivándose al campo de la gestión financiera.

En síntesis podemos decir que mientras en la financiera el medio fundamental de su acción es el dinero, en la patrimonial lo constituye la administración de los bienes estatales.

El Poder Legislativo como representante directo de los intereses del pueblo, será lógicamente el encargado de establecer las normas de carácter general sobre las cuales el Ejecutivo ha de desarrollar la gestión patrimonial, fiscalizando a su vez el cumplimiento de ésta.

Dado que el Código Civil hace una enumeración de los bienes del Estado, surgiendo de ella que para algunos ejerce administración (de dominio público) y para otros derecho de propiedad (de dominio privado), la Ley de Contabilidad ha de definir en primer lugar cuáles son los bienes que debe incluir el inventario patrimonial.

Para el logro de este objetivo, se establecerán las normas sobre la clasificación de los bienes, que permitan determinar con claridad cómo deben agruparse y qué comprenderá cada grupo.

De no contar con los lineamientos adecuados, se producen inconvenientes y discrepancias sobre la forma de integrar un patrimonio estatal, dando lugar a controversias e indecisiones que hace tiempo se presentan.

Otro aspecto de importancia a considerar, es el referente a la valuación de los bienes. Dado las características de éstos, se observa que no existe una homogeneidad de derecho, que vincule los componentes del patrimonio con el titular del mismo, por cuanto sobre algunos ejerce un "derecho de soberanía", mientras que sobre otros un "derecho de propiedad".

Por tales motivos, a ciertos bienes no resulta factible asignarles valor alguno en dinero, debiéndose efectuar solamente un detalle enunciativo de los mismos. No obstante este rasgo particular, no quita que a los bienes susceptibles de valuación, se les fije un valor, lo que permitirá su ingreso a las contabilidades patrimonial y de responsables.

La existencia de diversos criterios de valuación ha originado disparidad de opiniones al respecto, por lo que el texto legal debería contemplar las bases para aplicar dichos criterios, los que están relacionados con la clasificación que de ellos se adopte.

Estas últimas consideraciones constituirán las bases sobre las que se confeccionarán los inventarios de los bienes del Estado, debiéndose expresar en la norma legal, la obligatoriedad de realizarlos con periodicidad, lo que además permitirá actualizar a los agentes responsables.

7. Cuenta General del Ejercicio

La división de los poderes establecida por la Constitución determina que sea el Ejecutivo el encargado de administrar la gestión financie_

ro-patrimonial del Estado, debiendo actuar de acuerdo a lo que aquélla y las leyes que sanciona el Legislativo disponen, correspondiendo a éste último fiscalizar y juzgar la acción desarrollada por la Administración.

Así entonces el Ejecutivo, de acuerdo al mandato conferido, se encarga de ejecutar los recursos y disponer su inversión con arreglo a las leyes que establezca el poder legislador. De dicho mandato surge que el poder administrador es políticamente responsable en materia de hacienda pública, por lo que debe demostrar la correcta ejecución del programa que le encomendaron.

Esta situación ha sido prevista en el texto constitucional, facultándose al Legislativo a aprobar o desechar la Cuenta de Inversión. Como otros antecedentes legales, podemos mencionar las Leyes de Contabilidad y normas reglamentarias. Ya la Ley Nacional N°428 del año 1870, incluía en su texto, la presentación de estados demostrativos de la gestión del Ejecutivo, a los efectos del control.

Cabe preguntarnos: ¿Qué es la Cuenta General del Ejercicio? En cuanto a la denominación, diremos que si bien las leyes contables suelen llamarla Cuenta de Inversión, consideramos más adecuado la de Cuenta General del Ejercicio, ya que ésta refleja no sólo el aspecto de la inversión de los fondos y el destino dado a las autorizaciones para gastar, sino va mucho más allá, abarcando estados demostrativos de la gestión presupuestaria, financiera, patrimonial y de responsables.

En consecuencia, por tal entendemos, como el documento final que demuestra ampliamente la administración cumplida y resultados logrados en un período determinado.

La Cuenta General del Ejercicio está compuesta por estados que son instrumento de información sintética, los que recogen los datos resultantes de los registros contables, reflejando la gestión económica-administrativa realizada por los órganos de la hacienda, en su aspecto cualitativo y cuantitativo.

Dichos estados deben surgir de las registraciones a cargo de la Contaduría General cuya finalidad ya determinamos anteriormente.

Para cumplir el cometido de rendir cuentas, la Ley de Contabilidad, enunciará los estados contables que la Cuenta del Ejercicio debe contener para que el legislador pueda efectuar una correcta evaluación de la gestión administrativa, como asimismo el tiempo en que deberá ser presentada.

CONCLUSIONES

En el presente trabajo no se desarrollaron la totalidad de los temas vinculados con la Ley de Contabilidad, habiendo abarcado solamente lo relacionado con la Contabilidad Pública preventiva y ejecutiva, quedando algunos puntos fundamentales sin tratar, tal lo relativo a la Contaduría General y el control externo.

Para comentar lo que la Ley debiera contener respecto de ese Organismo, es de tener en cuenta que hay funciones de su competencia, vinculados con el control interno o la capacidad de normar, que estimamos deben ser cuidadosamente estudiadas por la trascendencia que ello tiene en la organización de la hacienda. En cuanto al control externo, su tratamiento no se consideró por ser materia específica de otro Organismo.

Como conclusión de lo tratado estimamos que si bien los puntos incluidos en la Ley de Contabilidad actual son válidos, resulta necesario revisar el contenido de su articulado, adecuándolo a las necesidades actuales del Estado, de modo tal que permita realizar la gestión administrativa-contable en forma ágil y eficaz.

Creemos en la necesidad de profundizar los estudios aunando esfuerzos, para lograr que la Ley de Contabilidad sea verdaderamente una herramienta técnica, para quienes diariamente debemos hacer uso de ella.

Cabe señalar además, la necesidad de contar con una reglamentación adecuada que establezca la forma en que se dará cumplimiento a las prescripciones de la Ley.-

B I B L I O G R A F I A C O N S U L T A D A

- 1 - AHUMADA, Guillermo - Tratado de Finanzas Públicas - Imprenta de la Universidad - Córdoba - 1956.
- 2 - AREVALO, Alberto - Contabilidad Pública - Editorial Prometeo - Buenos Aires - 1954.
- 3 - ATCHABAHIAN, Adolfo y MASSIER, Guillermo - Curso de Contabilidad Pública - Editorial Aguilar - Buenos Aires 1963.
- 4 - BIELSA, Rafael - Régimen Jurídico de la Contabilidad Pública - Roque Depalma Editor - Buenos Aires - 1955.
- 5 - COLLAZO, Oscar Juan - Administración Pública - Ediciones Macchi - Buenos Aires - 1974.
- 6 - FRANGI, Alberto Marcelo - Bases Teórico-Prácticas para una Reforma Presupuestaria Argentina a Nivel Provincial - Revista de Administración Pública N°14 - 15.
- 7 - GARCIA OVIEDO, Carlos - Derecho Administrativo - Distribuidor E.P.E.S.A. - Madrid - 1948.
- 8 - GIULIANI FONROUGE, Carlos M. - Derecho Financiero - Ediciones Depalma - Buenos Aires - 1977.
- 9 - MARIENHOFF, Miguel - Tratado de Derecho Administrativo - Tomo I - Editorial Abeledo Perrot - Buenos Aires - 1948.
- 10 - MATOCQ, Eugenio - Críticas al Decreto - Ley Nacional de Contabilidad N° 23.354/56 - Ediciones Macchi - Buenos Aires - 1960.
- 11 - PEREZ COLMAN, Luis J. - Texto Ordenado y Comentado de la Ley de Contabilidad y el Régimen de Contrataciones del Estado - Suplemento de Régimen de la Administración Pública - Editorial Ciencias de la Administración - Buenos Aires - 1979.

PAUTAS PARA LA REFORMA DE LA
LEY DE CONTABILIDAD

Autores:

Cr. Luis Marcelo ARZELAN
Cra. Lea CORTES de TREJO
Cr. Gustavo Enrique WIERNA

P R O V I N C I A D E S A L T A

PAUTAS PARA LA REFORMA A LA LEY DE CONTABILIDAD

El tema, "Pautas para una reforma de la Ley de Contabilidad", presupone, en su título, que las reformas son necesarias. Pero nos preguntamos: queremos reformar la Ley por la reforma en sí misma, o es que hay un trasfondo, hay una serie de razones que fundamentan la necesidad de modificar la Ley de Contabilidad?. ¿Cuál es el motivo de la reforma? Qué es lo que se reformará?. Dejando de lado otros interrogantes también válidos como la oportunidad de llevarla a cabo, la amplitud que debe tener y el considerarla dentro del marco global de lo que es la administración pública, diremos que al propiciar la reforma, es lógico suponer que se efectuará buscando brindar un mejor servicio con la óptica centrada en que la administración del Estado es un medio y no un fin y que el fin del Estado surge de los objetivos de conducción política. La administración será, así, la forma de plasmar normas y de registrar el cumplimiento de esos fines.

El Estado debe buscar satisfacer las necesidades basadas en las reglas que conocemos en auditoría como las de las tres E, que en forma concisa y de acuerdo a Rubén Cardón, en "Orientación del Control Público Hacendal Moderno", pueden ser definidas como sigue: Eficiencia, rendimiento efectivo sin desperdicio innecesario de recursos; efectividad, logro de los objetivos y metas programadas; economía, operación al costo mínimo posible. Las Leyes de contabilidad vigentes en el orden nacional y en los órdenes provincial no son fruto de la improvisación, sino que nacen y se perfeccionan con el transcurso del tiempo, tratando de lograr ser instrumentos aptos. Este "debe ser" de la Ley a veces choca con voluntades que buscan logros espectaculares transgrediendo la Ley misma y, entonces, es común que se formen en estas voluntades conceptos de que las prescripciones legales son normas que traban el accionar. Un estado no puede fincar el concepto beneficio en lo material principalmente, sino ante todo en lo moral, y en tal orden de ideas es exacta la afirmación de Greca de que la sociedad siempre resultará más beneficiada con el constante cumplimiento de las leyes y de las normas que lo rigen. Lo ético debe estar encima de lo material. Uno de los fines esenciales del Estado debe consistir en lograr la vigencia de un orden de vida basado en las más puras aptitudes morales, tal es la opinión que nos da el maestro Marienhoff (1).

¿Existe necesidad de una reforma de la Ley de Contabilidad?. Es indudable que la Ley de Contabilidad, no obstante considerarse en términos generales una buena ley, necesita ciertos ajustes, por una parte, permitiendo una cierta elasticidad en normas rígidas y, por otra, fijando posiciones rígidas en situaciones que existen verdaderas violaciones a la Ley de Contabilidad, cuando el texto de la misma permite diversas, y en algunos casos, contrarias interpretaciones.

En primer lugar es necesario dejar aclarado que el contenido de la Ley de Contabilidad excede el marco meramente contable y se extiende a un aspecto más amplio, legislando en materias financieras, patrimoniales y económicas. El primer análisis de las Leyes de Contabilidad en general, nos lleva a la comprobación de que no hay una coordinación en los aspectos de que trata, o sea que no ha sido dictada con una visión global, totalizadora y sistémica de las áreas que la integran faltándole, por lo tanto, coherencia.

Sin perjuicio de ello, no podemos dejar de puntualizar que a veces los malos resultados no son producto de la aplicación de la ley que nos ocupa, sino un resultado de violaciones a la misma.

En efecto, muchas veces las demoras en los procedimientos y tramitaciones, la inseguridad en las registraciones, en la información, falta de resultados exactos, etc., son una consecuencia de la no observancia de dicha norma legal o de la aplicación de otras que se contraponen a la misma, pasando a esbozar alguna de ellas.

VICIOS EN LA APLICACION DE LAS LEYES DE CONTABILIDAD

a) Normas que rompen el principio de universalidad:

Las cuentas especiales y las cuentas de terceros.

Han proliferado en los últimos años de manera tan sorprendente, que actualmente se da la paradoja que, si analizamos algunas cuentas generales de ejercicios, comprobamos, sin exagerar, que lo que antes era extraordinario, ha pasado a ser lo ordinario y viceversa, tanto en cantidad como en importancia, por el volumen de las partidas que representan una gran proporción del presupuesto total. Significa esto que todas las cuentas o partidas con una afectación específica, que debieran ser lo extraordinario y lo intrascendente por su significatividad, han ido proliferando aceleradamente en los últimos años, hasta pasar a ocupar posiciones de vanguardia.

Esto trae consecuencias: a) una mayor complejidad de los trámites, en lo que respecta al circuito de comprobantes, registraciones contables, habilitación de nuevas cuentas bancarias, etc., que el tratamiento de dicha cuenta implica, por la necesidad y obligación de su individualización, al no estar sujetas al tratamiento común que se le da a los fondos sin afectación. En resumen las cuentas con afectación significan un incremento de las tareas administrativas en las fases de percepción, registración y rendición; b) Existen rubros de erogaciones bastantes inelásticos como son los gastos del funcionamiento. Si las afectaciones van en aumento veremos que con el tiempo se pueden tornar ilusorias las decisiones financieras que pueda tomar un Poder Administrador. Ello está relacionado con otro principio fundamental que es el de la unidad de caja: las cuentas con afectación, y su lógica secuela, los fondos con afectación, que los convenios imponen en todos los casos, provocan una gran dispersión de fondos que, en épocas de endeudamiento sobre todo por parte de los estados provinciales, puede atenuar con la utilización racional del dinero.

b) Normas que rompen el principio de anualidad:

Las Leyes de Contabilidad nacional y provincial contienen disposiciones uniformes en materia de anualidad, disponiendo que el ejercicio será anual y contendrá para cada ejercicio financiero la totalidad de las autorizaciones a gastar. Cuando la Ley de Contabilidad establece que el ejercicio financiero comienza el 1º de enero y finaliza el 31 de diciembre, no está simplemente fijando una fecha sino institucionalizando un principio fundamental y básico que, por otra parte, es aceptado universalmente no sólo en el sector público sino en el sector privado, que tiende a mostrar la gestión en un lapso uniforme para que, entre otras cosas, sirva de elemento comparativo y de control de la misma.

Las diferencias conceptuales y la excesiva flexibilidad con la que se trata este tema, es el motivo principal de la pérdida gradual del principio de anualidad. No se trata simplemente de que entre la Nación y la Provincia y entre éstas, no haya uniformidad en el tratamiento de la apropiación de los gastos, sino que en la mayor parte de los casos, dentro de una misma provincia o dentro de un ministerio, los diferentes ser vicios administrativos no manejan de manera uniforme este concepto, con la lógica consecuencia de que a raíz de las diferentes interpretaciones, las cuentas de inversión al deteriorarse el principio de anualidad, no reflejan la verdadera gestión habida de un ejercicio financiero.

c) Falta de coherencia y dispersión entre las normas complementarias o reglamentarias de la Ley de Contabilidad.

El caso de las leyes de presupuesto que contienen disposiciones específicas o veladas que se contraponen a disposiciones de la Ley de Contabilidad o vulneran principios de universalidad o de unidad de caja, se va generalizando siendo comunes las disposiciones contenidas en las mismas que configuran excepciones al régimen de contrataciones, que crean cuentas con afectación o disponen la utilización de fondos de manera distinta al régimen general.

No existe, en general, un cuerpo orgánico y coherente de disposiciones donde se establezca el procedimiento para ejecutar el presupuesto en su totalidad, o sea que, si bien las diferentes Leyes de Contabilidad contienen la disposición de que la aprobación del presupuesto constituye créditos abiertos a los órganos administrativos, para ejecutar el mismo, en la realidad tal disposición es a veces ilusoria o ineficaz tomada en forma literal, pues, para gastar se debe tener en cuenta una cantidad innumerable de disposiciones aisladas que, en la mayor parte de los casos, se aplican subjetivamente, pues dependen de la buena o mala interpretación que de ellas puedan efectuar los ejecutores del presupuesto y que difieren no sólo a nivel nacional o provincial, sino hasta el nivel de grandes o pequeños servicios administrativos. Para aseverar lo dicho, tomemos algunos ejemplos selectivos. Para nombrar un empleado, ¿qué exige la Ley de Contabilidad?, que exista crédito presupuestario, pero para nombrarlo en realidad, ¿es suficiente el cumplimiento de este simple requisito o cumplir con una serie de leyes, decretos, resoluciones, etc. de una complejidad tan tremenda, que a veces abruman a los que tienen que hacerlo?. Para comprar bienes, también la Ley de Contabilidad exige la existencia de partida suficiente, pero esto es lo más simple; lo complejo es cumplir las disposiciones que generalmente se establecen en un cuerpo denominado régimen de compras y contrataciones. Si vamos a efectuar una obra pública, ¿hay algo más simple que lo que exige la Ley de Contabilidad?, o sea de que exista partida suficiente, o que en algunos casos la obra esté en un plan analítico de obras. Sin embargo, ¿conoce alguien un procedimiento más complejo que el de la tramitación de una obra pública?. Si necesitamos que un funcionario salga en comisión, aparte del crédito suficiente que exige la ley, ¿no tenemos acaso que cumplir con todo un régimen de viáticos bastante complejo por cierto?. Si por necesidades de servicio necesitamos que el personal a nuestro cargo trabaje en horas extraordinarias temporalmente, ¿qué nos exige la Ley de Contabilidad?, que exista la partida específica y ésta sea suficiente; pero, ¿es así de fácil, o para ordenar el gasto tenemos que cumplir con una serie de normas cambiantes o dispersas y en todos los casos compleja?

Sabemos perfectamente que cada rubro de erogación, es motivo de que haya que cumplir disposiciones que, regulen esa erogación, pero lo grave es que podemos afirmar que esas normas están dispersas, no forman un cuerpo orgánico ni tienen el mismo nivel dentro de la escala de valores jurídicos: algunos casos, para realizar una erogación que nos autoriza la Ley de Contabilidad, tenemos que cumplir disposiciones contenidas en leyes específicas; en otros casos, una simple circular o un simple memorándum, hace que la realización del gasto sea posible o imposible.

De lo anterior surge que no siempre es la Ley de Contabilidad la que traba o dificulta la acción, sino las disposiciones de diverso carácter jurídico, la falta de coherencia, oportunidad, y en algunos casos de sentido común, en su aplicación es cual configura una verdadera maraña que rodea a la Ley de Contabilidad haciéndola responsable de situaciones no siempre a ella imputables.

La Ley de Contabilidad trata lo que puede comprender varias leyes orgánicas, tomando en su conjunto lo concerniente a presupuesto, a cuenta general del ejercicio, servicio del tesoro, gestión de los bienes del Estado, contrataciones, registro de operaciones, Contaduría General, Tribunal de Cuentas, responsables, juicios de cuentas, juicios administrativos de responsabilidad, ejecución de las resoluciones condenatorias del Tribunal de Cuentas y disposiciones referidas a las entidades descentralizadas y haciendas paraestatales.

Debe definirse si una ley debe mantener la estructura actual o si, por el contrario, deben dividirse en leyes específicas, a los efectos de la organización de la Administración, así la Ley de Contabilidad debe constreñirse específicamente a lo que haga la organización de la hacienda pública, dejando de lado capítulos tales como Contrataciones que debieran regirse por una ley especial. La Contaduría General y el Servicio de Contabilidad, como el ejercicio del control interno sobre el resto de la administración, tanto centralizada como descentralizada, debe obedecer a una ley orgánica separada de la Ley de Contabilidad. Lo que atañe al Tribunal de Cuentas, los cuentadantes, el juicio de cuentas, el juicio administrativo de responsabilidad y ejecutoriedad de las resoluciones del Tribunal de Cuentas, tendría que ser materia de una ley orgánica aparte? El control interno estaría en la ley orgánica de la Contaduría General y el control externo en la ley orgánica del Tribunal de Cuentas?

Es conveniente efectuar un análisis de la filosofía de la ley en lo que respecta a los agentes de la Administración Pública y a las contrapartes del Estado en los contratos administrativos, ya que la aplicación de las normas legales parecieran suponerse que se dictaron partiendo de la premisa de que el empleado público es un delincuente en potencia al cual hay que enmarcar con un rígido esquema legal para evitarle la tentación de delinquir y que, el contratante del Estado es un ente (físico o jurídico) que sólo lo mueve el afán de lucro y no la contraparte necesaria y el colaborador indispensable para que, por medio de los contratos administrativos, el Estado pueda cumplir sus fines.

La función del Estado es la de brindar un servicio, la de la Ley de Contabilidad la de reglar que ese servicio se cumpla dentro de un marco jurídico y atendiendo a los conceptos de eficiencia y eficacia. La administración del Estado tiene forzadamente que ser dinámica puesto que obedece a un Estado que por misión debe satisfacer necesidades crecientes e ilimitadas con medios limitados. Siendo estas necesidades cambiantes ya que se generan por propio dinamismo de la sociedad a la cual el Estado debe servir.

Un encuadre legal rígido puede traer aparejado de que la norma legal tienda, en el corto plazo, a no adecuarse a los fines del Estado y produzca el choque entre la decisión política que tiende a hacer para satisfacer las necesidades y el poder administrativo que, aplicando el marco legal, frena ese accionar cuando existe un exceso de reglamentarismo. La Ley de Contabilidad debe, en consecuencia, mantener principios rectores que puedan tener vigencia en el tiempo y eliminar situaciones reglamentarias que se dicten para regularizar o aclarar situaciones de hecho nacidas de una política de coyuntura.

En lo referente a instituciones jurídicas y normas, es elocuente la opinión del doctor Eduardo Soto Kloss que dice: "Cuidado pues, con los trasvasijos institucionales, y mirar demasiado lo que suceda fuera descuidando la legislación propia; como los injertos en medicina a veces terminan con la vida misma. Desastrosas suelen ser las consecuencias de las copias o traslados de sistemas o instituciones, pues el Derecho es fruto directo de la naturaleza humana, que si bien es la misma donde se encuentre, está fuertemente condicionada por las tradiciones vernáculas,

la idiosincracia nacional, la cultura general, la moral social: son ellas las que van plastificando el sistema jurídico dándole sus características. Adecuarse a ello es sabiduría del legislador: copiar de otros países suele ser expediente fácil, pero tarde o temprano la inadecuación al ser nacional aparece, y a veces muy pronto, originando ese divorcio, tan típico de las sociedades culturalmente subdesarrolladas, entre el derecho legislado y el derecho vivido". (1)

Para plasmar la existencia de una institución o su modificación, se hace necesario siempre un estudio interdisciplinar a los efectos de que dicha institución sea receptada por el medio en el cual se inserta, ya que el cuerpo social es distinto entre un país y otro, en el caso argentino, dentro del mismo país, la situación de Capital Federal difiere con la de la Provincia de Buenos Aires, Santiago del Estero, la región NOA y la Patagonia que tienen matices y connotaciones propias y que deben regirse por disposiciones que, naciendo del espíritu del sistema federal, contemple las distintas situaciones sociales, económicas y culturales que el Estado debe servir.

Régimen Presupuestario

En lo que hace a presupuesto, teniendo presente la evolución constante del régimen presupuestario, la Ley debe contener un artículo similar al que observamos en las leyes de contabilidades provinciales que siguieron el proceso de reforma del año 1971/72 y que disponen que el presupuesto adoptará en su estructura las técnicas adecuadas para demostrar el cumplimiento de las funciones del Estado, los organismos que la tengan a su cargo y la incidencia económica de los gastos y recursos, de esta forma los sucesivos presupuestos podrán darse las clasificaciones internas que, de acuerdo al momento en que se viva, sean convenientes sin entrar en colisión con disposiciones de una ley orgánica.

Si bien anteriormente dijimos de que la Ley de Contabilidad carga con culpas que no son propias sino que hacen éstas de disposiciones de distinto carácter jurídico que configuran una verdadera maraña que rodea a la ley, haciéndola responsable de situaciones que no siempre a ella son imputables, creemos que en materia de ejecución presupuestaria no debe innovarse, tan solo debiera cuidarse de que éstas no sean constantemente alteradas por otras disposiciones legales o por disposiciones interpretativas que constriñen la aplicación de la ley.

La Ley de Contabilidad de la Provincia de Salta, Decreto Ley 705/57 modificada por Ley 4514 ha eliminado, como varias leyes de otras provincias, la intervención previa de las órdenes de disposición de fondos por el Tribunal de Cuentas, por entender que es una medida de control preventivo que no tiene una fundamentación sólida sino que genera un trámite más que no hace a la eficiencia del control, sino que tiende a responsabilizar gratuitamente al órgano de control externo en una función de gestión de la administración activa y por la cual el Tribunal de Cuentas, por medio de sus Contadores Fiscales, está comprometiendo su opinión sin tener todos los elementos de juicio necesarios y si buscarse tenerlos antes de proceder a la intervención de las órdenes de disposición de fondos, crearía una maraña más en el manejo de la administración, produciendo demoras a veces insalvables.

Al respecto, es conveniente acotar que el Artículo 71 de la ley 22.207 -Ley Universitaria- dispone que el Tribunal de Cuentas de la Nación fiscalizará las inversiones de las Universidades Nacionales, con posterioridad a la efectiva realización del gasto, a cuyo efecto se rendirá cuenta trimestral documentada de la ejecución de su presupuesto, en la actualidad y por aplicación del artículo 30 de la Ley de Contabilidad vigente, el Tribunal de Cuentas sigue la política de la intervención previa de las órdenes

de disposición de fondos, aunque una ley posterior para una clase de entes haya dispuesto otro tipo de control.

La Cuenta General del Ejercicio

La Cuenta General del Ejercicio se sostiene únicamente en las contabilidades que la misma instituye, sin entrar a considerar otras actividades que mantiene el Estado y que no se reflejan en forma directa en las previsiones presupuestarias o movimientos del tesoro (2), o sea que no responde a un concepto de universalidad del total del espectro administrativo del Estado.

La Cuenta General del Ejercicio tiene su nacimiento en disposiciones constitucionales. Es facultad del Poder Legislativo sancionar el presupuesto de la Administración votando los créditos necesarios para que el Estado cumpla con sus finalidades y es facultad de este mismo Poder aprobar o desechar la cuenta que recibe el Poder Ejecutivo. Existe una estrecha relación entre la Cuenta General y el Presupuesto, toda vez que la primera es una consecuencia del segundo que permite al legislador efectuar una de sus funciones primordiales: la de control, por lo que debe existir una correspondencia entre la Cuenta y el Presupuesto de cada año. Las leyes de contabilidad determinan que la Cuenta General será preparada por las Contadurías Generales indicando normalmente los estados que la forman.

Para que la Contaduría General pueda formular una cuenta que va ya más allá de ese mero control numérico que tienda a que la misma sea universal, y que pueda mostrar resultados que permitan un juzgamiento de metas y objetivos que animaron al legislador a la sanción del Presupuesto al cual corresponde la Cuenta, el contenido que establece la Ley de Contabilidad en su articulado debiera ser genérico e indicativo, a los efectos de poderse adecuar a las distintas estructuras presupuestarias que van a responder a presupuestos dictados para satisfacer esas necesidades cambiantes y crecientes que tiene la colectividad a la cual el Estado tiene la función de servir. La Cuenta General del Ejercicio configura la rendición de cuenta de una gestión y es el corazón del juzgamiento legislativo "a priori" de la marcha de la Administración, el más importante elemento de juicio que llega al Poder Legislativo para cumplir con su misión.

Las disposiciones legales deben permitir a la Contaduría confeccionar una cuenta que responda al objetivo de control universal para que este organismo y posteriormente el Tribunal de Cuentas, ejerciten la función de información guardando para ello principios de informática que por razones nemotécnicas y sin que indiquen orden de prioridad denominamos "A, E, I, O, U".

A-Adecuada:

Debe contener la información al nivel en que deberá ser analizada la Cuenta respondiendo a la pregunta preliminar que nos formulemos cuando redactamos un informe: a quién va dirigido? y en base a la respuesta que nos demos surgirá como debemos presentar la información.

Esta debe contener las pautas necesarias para el juzgamiento de la labor desarrollada en el ejercicio económico, la relación entre las metas y los objetivos propuestos y los alcanzados. Los costos estimados para cada programa y los costos reales. Esta información debe surgir de los cuadros de erogaciones del ejercicio y las comparaciones con los ejercicios anteriores, incluyendo sistemas de representaciones objetivas y simples, de forma tal que graficadas sean fácilmente comprensibles.

Los recursos que se estimaron, el "quantum" de recaudación y la forma en que esos recursos fueron aplicados al logro de sus finalidades; esto básicamente viene a constituir un cuadro de origen y aplicación de fondos.

E-Elaborada:

La Cuenta General del Ejercicio no puede constituir un resumen tomado de las máquinas, sino que la información debe elaborarse tanto en el organismo que la prepara (Direcciones de Administración), con respecto a los programas que tienen a su cargo, como en la consolidación que deben efectuar las Contadurías Generales y en el informe que deben preparar los Tribunales de Cuentas.

Responsablemente, no puede delegarse en las Cámaras Legislativas la tarea de elaborar la información partiendo simplemente de cuadros numéricos, para la interpretación de las cifras, debe tenerse presente que un crédito presupuestario responde a una necesidad de la administración o de los administrados y que están insertos en un plan de actividades aprobado al sancionarse el presupuesto, es por ello que la relación entre lo comprometido y el plan debe ser materia de "información elaborada". Con relación a los recursos deben enunciarse las causas de las faltas de recaudación, la existencia de deudores morosos e incobrables por los tributos que impuso el fisco, como asimismo elementos que permitan medir la presión fiscal, no puede bastar la mera enunciación de lo calculado recaudar y lo recaudado.

I-Interpretada e interpretable:

La información debidamente elaborada debe ser interpretada y acompañarse los elementos necesarios para que la misma pueda a su vez ser interpretada por las Cámaras Legislativas, que tienen a su cargo el juzgamiento, control y toma de decisiones sobre la conducción política que se materializará con la sanción de un próximo presupuesto. Al Poder Legislativo se debe trasladar la información básica debidamente interpretada que permita a su vez otras interpretaciones de parte de este Poder, ya que la remisión de una Cuenta General con información exclusivamente técnica y constreñida en cifras, hacen de que el Poder Legislativo al estar integrado por representantes del pueblo que no tienen la obligación de poseer conocimientos técnicos en materia de contabilidad pública y administración financiera, renuncie a su obligación de tratamiento y posterior orientación en la conducción del Estado por no entender la información que se le remite.

Si bien la Cuenta General del Ejercicio debe contener información interpretada y elaborada por quienes tienen básicamente la responsabilidad de confeccionarla (Contadurías Generales) el Tribunal de Cuentas debe realizar su informe como órgano de control externo y remitirlo al tratamiento de las legislaturas sacando sus propias conclusiones, comparando o no las elaboradas por la Contaduría General y ampliando los horizontes para hacerla comprensible al legislador.

O-Oportuno:

La Cuenta General se refiere a un ejercicio cerrado, a hechos que pertenecen al pasado cercano y que sirven para corregir las acciones futuras, es un punto de partida para el análisis de los próximos presupuestos, sin dejar de lado la función del Poder Legislativo a realizar un adecuado control concomitante de la gestión presupuestaria.

La Cuenta General debe remitirse en los plazos que se estipulan y que permiten al legislador tener la información y poder hacer uso de

ella, no solamente debe ser una rendición de cuentas documentada sino que la información que contiene, debe utilizarse para el juzgamiento de la gestión y la orientación del gasto público.

U-Universal:

Debe incluir la totalidad de la Administración de las acciones que se cumplen, de los programas que se tienen en ejecución incluidas las situaciones de las Haciendas Anexas, de erogación y de producción y las Paraestatales.

No solamente se debe referir a los entes centralizados sino que el espectro a cubrir tiene que ser amplio, todos deben estar relacionados con el cumplimiento de las finalidades y funciones específicas, para ello las Contadurías Generales deben contar con facultades normativas a los efectos de indicar constantemente la información que requiere, el tiempo y forma en que la debe ser remitida.

Va de suyo de los estados contables de las Haciendas Anexas de erogación, producción y de las Paraestatales (particularmente de las privadas a las cuales el Estado se hubiera asociado) deben formar parte de la Cuenta General del Ejercicio, puesto que forman parte del quehacer del Estado para la satisfacción de las necesidades colectivas.

CONTRATACIONES

El Dr. Luis Pérez Colman en su comentario a la Ley de Contabilidad y al Régimen de Contrataciones del Estado dice lo siguiente: "La ley contempla la base esencial del contrato administrativo tradicional: la adjudicación. Hacia ese punto giraron todas las legislaciones occidentales en función exclusiva de preconceptos o prejuicios cuya superación no se ha logrado. Particularmente en América Latina donde la suspicacia general se ha visto lamentablemente confirmada".

"El contrato administrativo tradicional estuvo dominado por los siguientes conceptos:"

"1. De licitación forzosa, por aplicarse al Estado las mismas reglas que para los actos patrimoniales de los incapaces".

"2. De riesgo exclusivo a cargo del contratista en que el pacto era asimilado a los principios del contrato privado en cuanto a sus resultados económicos".

"3. De desconfianza hacia los contratistas, al considerárselos ávidos de lucro a expensas del Estado".

"4. De desconfianza hacia los propios funcionarios, por considerárselos poco seguros frente a los administrados".

"5. De improrrogabilidad por el que los contratos se debían cumplir en la forma literal en que estaban concertados y excepcionarse únicamente según la voluntad de la ley o el reglamento".

"Al contrato administrativo moderno se le reclaman otras circunstancias. Se destaca como más importante que los aspectos formales legales si se celebran y ejecutan en tiempo oportuno, acorde con los planes y realizaciones del Estado; además, su correlación tanto en cuanto a las inversiones del sector público como a las actividades de fomento sobre el sector privado. Hoy interesa la forma y modo de ejecución de las obras o servicios, el tiempo de su obtención, los efectos sobre los costos públicos. Esto lleva al tema de los contratos más allá del campo del derecho al que estaba constreñido hasta ahora."

"Al contrato administrativo moderno se le exige ubicarse dentro de los planes y programas, las políticas y criterios macroadministrativos". (3)

Las leyes de contabilidad determinan en lo que hace a contrataciones como regla el sistema de selección del contratante conocido como Licitación Pública y dentro de excepciones relacionadas con la variable monto presunto de contratación, la Licitación Privada en algunas legislaciones provinciales, el Concurso de Precios y la Contratación Directa. El Remate Público y un sistema de excepciones legales a los sistemas de selección del contratante que faculta la adquisición directa.

Entendemos que lo relativo a contrataciones que la Ley debe autorizar al Poder Ejecutivo a utilizar para las compras, locaciones, arrendamientos, trabajos, servicios o suministros, otros sistemas de selección que surjan de estudios que se realicen y que tiendan a garantizar al Estado el poder contratar basándose siempre en la oferta conveniente a los intereses del fisco.

Por otra parte la Ley o su reglamentación debe permitir que la administración nacional pueda contratar con postulantes inscriptos en los registros provinciales cuando se traten de entes que tienen su localización física en esas jurisdicciones. El Registro de Proveedores del Estado es el organismo de preselección natural que debe juzgar la honorabilidad y solvencia de los postulantes a contratar con el Estado, este juzgamiento no puede efectuarse a la distancia, ni puede exigirse los mismos requisitos que puedan ser exigidos en centros de mayor peso económico y social. La situación actual lleva a que las pocas administraciones públicas nacionales ubicadas geográficamente en jurisdicciones provinciales deban adquirir violando las disposiciones reglamentarias o adquieran en la Capital Federal con mayores costos administrativos y sin que exista el efecto multiplicador que tienen las erogaciones del Estado en el lugar en que ésta realiza su actividad o, lo que es peor, que por una traba reglamentaria no puedan adquirir y por consiguiente no cumplir acabadamente con su misión.

No debe perderse de vista al diseñarse la parte de contrataciones que, de acuerdo a la Constitución Nacional, estamos en un régimen federal y que lo que puede ser bueno en un Estado que tiene una determinada orientación y organización que responde a la forma de ser de ese pueblo, puede no ser bueno para otro Estado que tiene marcadas diferencias sociales. Lo que sí debe quedar en claro es la figura de las Instituciones que rijan los procesos de selección, y que no deben tener matices diferentes en la legislación nacional y en las legislaciones provinciales, a tal fin, entendemos como Licitación Pública al procedimiento administrativo de preparación de la voluntad contractual, por el que el ente público en ejercicio de la función administrativa invita a los interesados para que, sujetándose a las bases fijadas en el pliego de condiciones, formulen propuestas de entre las cuales se seleccionará la más conveniente a los intereses del fisco.

Como Licitación Privada: al procedimiento de contratación en el que intervienen como oferentes las personas o entidades expresamente invitadas por el Estado. Es una invitación o pedido de ofertas dirigido por la Administración a personas determinadas discrecionalmente para cada caso.

El concurso: como un procedimiento de selección del co-contratante por oposición y en razón de la mayor capacidad técnica, científica, cultural o artística entre los presentantes o intervinientes. Si bien el concurso tiene el abstracto común de la licitación y demás procedimientos de contratación, difiere de ellos en que la oposición emergente de la concurrencia no tiene en vista las condiciones de orden técnico-económico-

-financiero, sino las condiciones de orden técnico-personales.

La Terminología "Concurso de precios", que se utiliza es impropia y no es una categoría específica, involucra caracteres de licitación y concurso, formando una mixtura sin recepción normativa ni asidero científico, Se dice concurso de precios a efectos de señalar que los convocados al procedimiento deben indicar el precio de la obra, objeto o servicio solicitado por el Estado. Y que es justamente el precio el elemento variable y determinante de la oposición. Ello no es cierto, puesto que el concurso propiamente dicho nada tiene que ver con el precio, ya que consiste en la oposición que se realiza para determinar la mayor capacidad técnica, científica o cultural, entre dos o más personas (Dromi, José - La licitación pública - pág. 103).

Licitación Privada es aquella a la que sólo pueden presentarse como oferentes las personas o entidades expresamente invitadas al efecto por la Administración Pública.

La nota diferencial con la licitación "pública" consiste en que, en esta última, pueden ser oferentes o licitadores todas las personas o entidades que, hallándose en condiciones legales o reglamentarias para ello, deseen presentarse a la licitación. Toda persona o entidad que esté dentro de lo preceptuado por las normas vigentes, puede comparecer como proponente en una licitación pública, pudiendo entonces ser ilimitado el número de oferentes, pues, dentro del criterio de admisión expuesto, no hay limitación al número de licitadores.

De manera que, mientras en la licitación "pública" la afluencia de proponentes es ilimitada, en la licitación "privada" dicha afluencia es limitada, además en la licitación pública la presentación de oferentes obedece a un "llamado público" objetivo efectuado por la Administración Pública, en tanto que en la licitación privada dicha presentación o comparecencia responde a una "invitación" personal directa formulada por la Administración Pública. De ahí que a la licitación "pública" suele denominarse "licitación abierta" y a la "privada" "licitación cerrada" o "restringida". En Francia, a la licitación pública denominasele "adjudicación ouverte" y a la privada "adjudicación restreinte". (Marienhoff, Miguel S.- TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO - Tomo III-A - pág. 272 - punto 673).

Contratación Directa: es la que la Administración Pública realiza con una firma, entidad o persona determinada, tratando de llegar con ella a un acuerdo conveniente, en trato directo, con exclusión de puja o concurrencia. En tal orden de ideas la Administración Pública tiene gran margen de libertad para seleccionar al co-contratante.

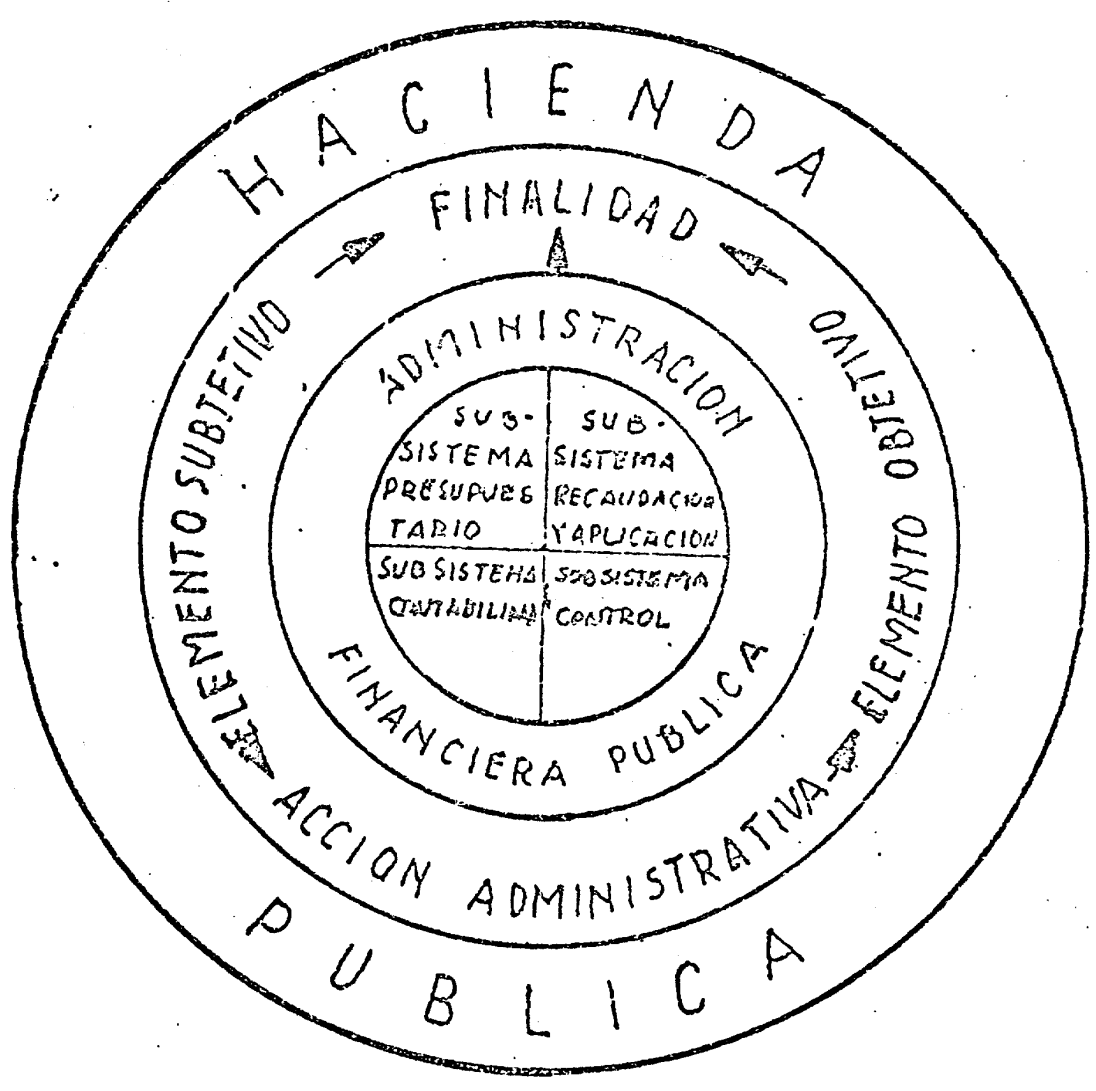
LA ADMINISTRACION FINANCIERA PUBLICA

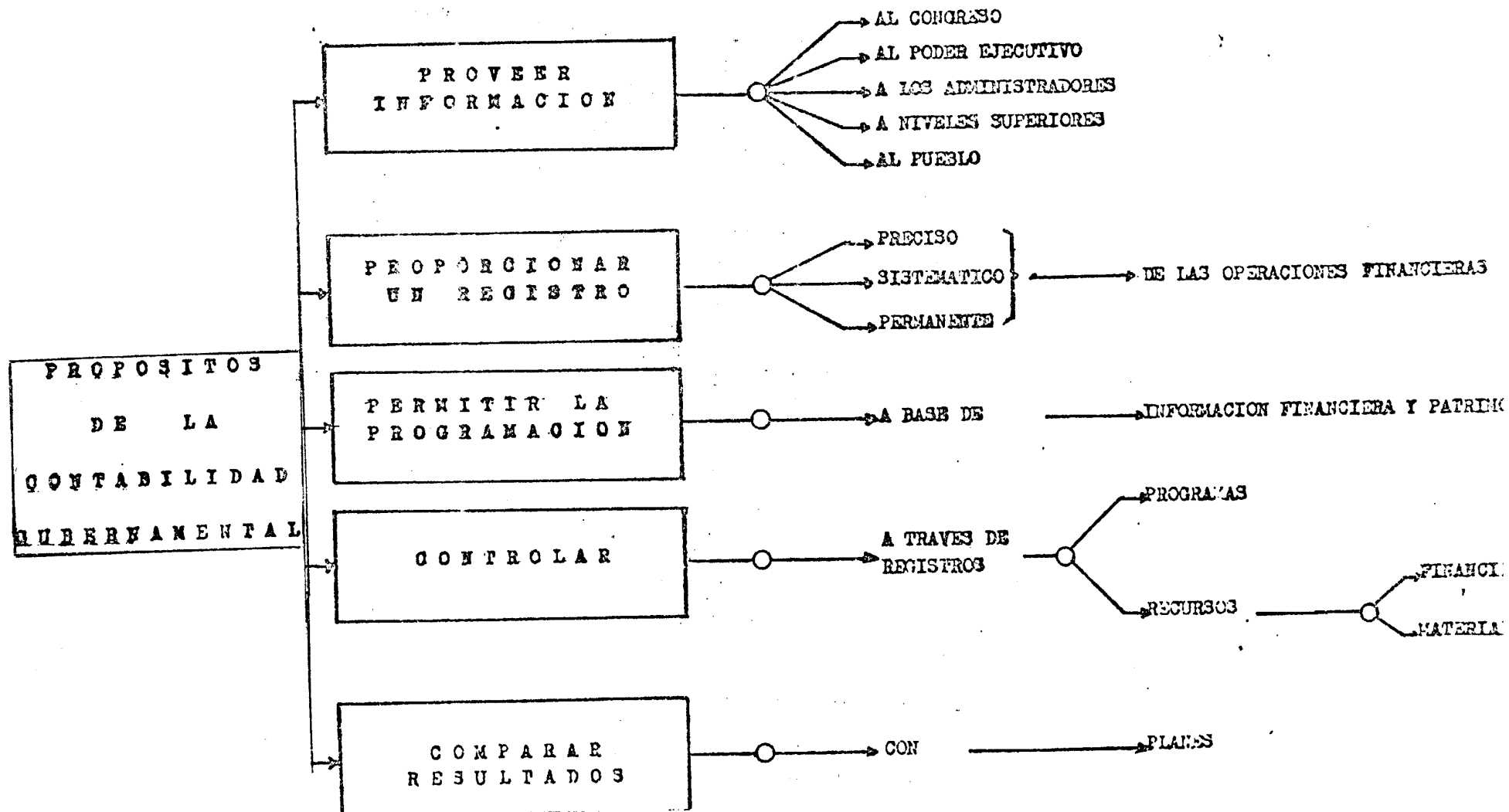
Deberá entenderse como administración financiera pública "...la consecución de los recursos, el manejo de los mismos de la manera más inteligente destinándola a los sectores que lo requieren, de tal manera que se obtenga el máximo beneficio para la comunidad y se controle el cumplimiento de esa finalidad". (4)

El sistema de administración financiera pública comprende cuatro subsistemas, a saber: a) presupuestario; b) recaudación, determinación y administración de los recursos financieros; c) de contabilidad; d) control.

La relación existente entre hacienda pública, sus elementos, la administración financiera pública y los subsistemas componentes, se puede visualizar en el gráfico siguiente, en el cual se advierten los siguientes aspectos:

HACIENDA Y ADMINISTRACION FINANCIERA PUBLICA





La hacienda pública está integrada por los cuatro elementos mencionados y engloba como una forma de acción administrativa a la administración financiera pública que es el núcleo dinámico de aquella y está compuesto, a su vez, de cuatro subsistemas. El logro de los objetivos de la administración financiera sólo podrá ser posible si éstos desarrollan su accionar en forma armónica y coordinada, a la luz de los fines generales de la misma, dado que si no se tiene claro ese concepto su desarrollo no se caracterizará por pautas de economía, eficiencia y efectividad. De lo expresado precedentemente surge que, como en toda concepción sistémica no puede pretender que cada uno de los subsistemas desarrollen sus funciones sin tener en cuenta el objetivo del sistema general como así tampoco conocer cuáles son los fines y funciones del Estado.

Vimos precedentemente el aspecto presupuestario. A continuación pasaremos a examinar el subsistema de contabilidad y el control hacendal.

LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Los propósitos de ésta se aprecian en el siguiente cuadro (5). Del análisis del mismo surge que la contabilidad gubernamental debe proveer información:

- a) Al Congreso, para que éste pueda ejercer su potestad de control.
- b) Al Poder Ejecutivo, a fin de que éste cuente con un elemento esencial para tomar racionales decisiones, como responsable de la administración general del Estado.
- c) A los administradores y a niveles superiores.
- d) Al pueblo. No caben dudas que el mecanismo de control de la opinión pública no funciona en nuestro país eficientemente, como ocurre en otros -por ejemplo en Inglaterra-, pero es de esperar que en el futuro cumpla su rol esencial.

Otro objetivo de la contabilidad gubernamental es el de proporcionar un registro sistemático, preciso y permanente de las operaciones financieras y patrimoniales que permita la programación, el control de los programas y recursos -financieros y materiales- y la comparación de los resultados obtenidos con lo planeado.

La importancia de los fines aludidos tiene directa relación con la facultad normativa que en el área le compete a la Contaduría General (artículos 49° y 75° último párrafo de la LCP y 76° de la LCN) y con su carácter de organismo rector de la organización contable según lo especifican el artículo 76° de la LCP y 77° de la LCN, que establecen que el contador de cada jurisdicción tiene el carácter de agente de la Contaduría General y deberá organizar las contabilidades a su cargo en correspondencia con las que lleve este organismo. Si no existiera esta estructura, se desvirtuarían los objetivos de la estabilidad gubernamental.

La contabilidad gubernamental es uno de los más eficientes instrumentos del control interno en una organización y cabe señalar al respecto, que la doctrina y la práctica de esa área han estado descuidadas tal como lo ha deplorado el V Congreso Internacional de Ciencias Fiscalizadoras (Israel, 1965) que unánimemente aprobó la siguiente proposición:

"... Las experiencias en la elaboración de un Balance Estatal, en forma integral, destinado a ofrecer una evaluación precisa y exhaustiva de los diversos activos que componen el patrimonio nacional (bienes, créditos, valores líquidos) para confrontarlos con los pasivos (deuda pública, obligaciones diversas y reservas de previsión) a fin de medir las

variaciones anuales en el patrimonio del Estado, demuestran que un documento semejante constituye una fuente preciosa de información para el control, y es un progreso en la descripción global de las finanzas públicas.

Sin embargo, para que este documento sea un instrumento preciso y una guía útil-tanto para el Parlamento y la Administración, como para las Entidades Fiscalizadoras Superiores-, deberá ser algo más que una sencilla reagrupación del presupuesto general y de sus anexos, o de un simple inventario de los bienes, créditos y deudas del Estado, para constituir un conjunto coherente que incluya todos los resultados de las operaciones relativas al presupuesto, fondos, patrimonio y Deuda Pública.

En efecto, a fin de obtener un cuadro fiel de la situación del activo y del pasivo del Estado, es necesaria una correcta evaluación de los activos no monetarios, no descuidar los problemas de amortización, y sobre todo se hace indispensable mantener una estrecha relación entre las cuentas del presupuesto y las cuentas del balance. Dichos resultados, al parecer, no pueden ser totalmente logrados sino mediante la adopción de una contabilidad patrimonial por partida doble o de una contabilidad inspirada en sus principios. Es deseable que cada país dentro del marco de su estructura y de su legislación, se preocupara por resolver este problema siendo entendido que podría establecerse un intercambio de ideas y experiencias, a fin de facilitar su solución".

Sobre este aspecto, es importante lo manifestado también por el Dr. JAIME FERRO FARIAS. (6)

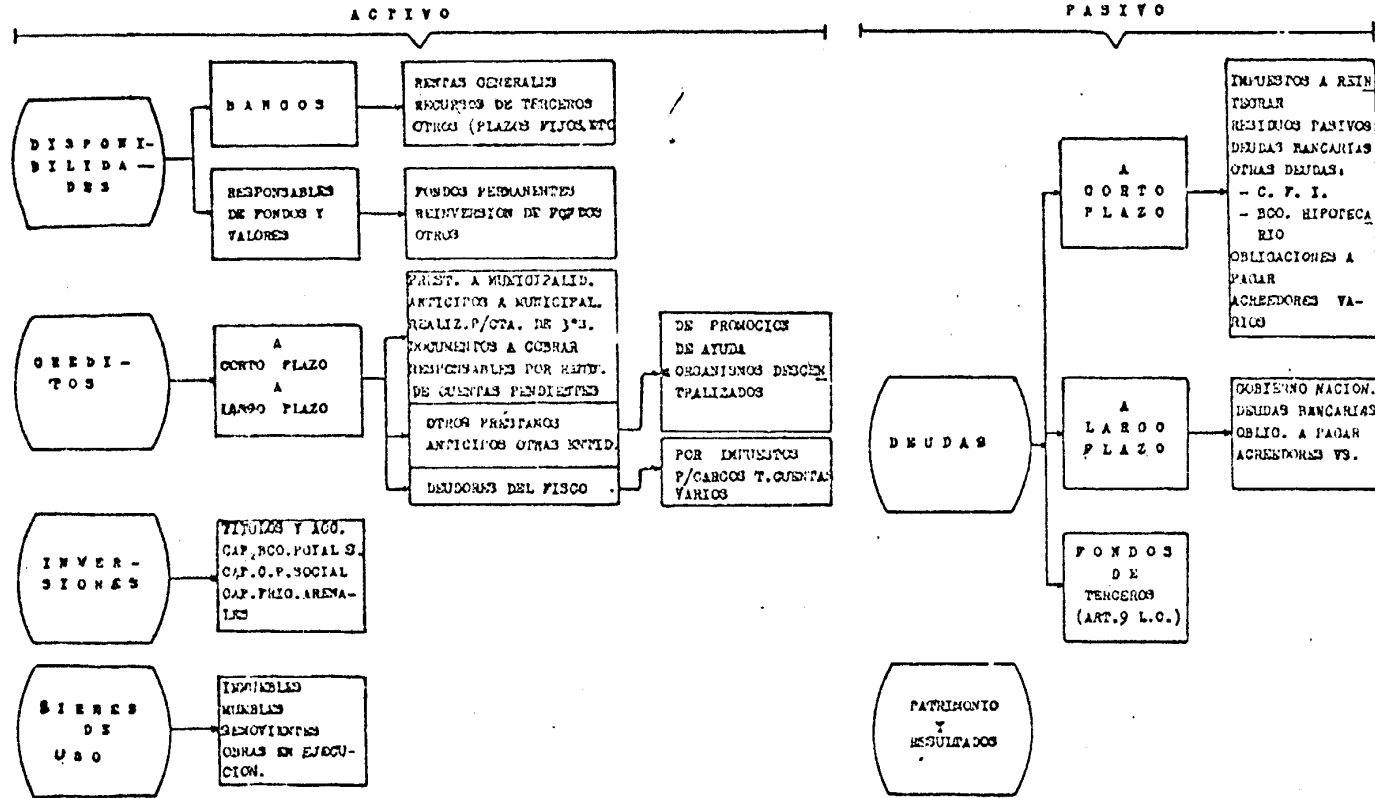
"Tal recomendación se hizo necesaria porque, aunque parezca extraño, importantes países de Europa y de los demás continentes aún mantienen procedimientos de contabilidad gubernamental referidos parcialmente al presupuesto y al tesoro, carecen de una contabilidad patrimonial propiamente dicha y sólo últimamente están promoviendo la necesaria integración de sus sistemas contables gubernamentales ..." (La Contabilidad Gubernamental en Venezuela, pág. 27, 1980).

No obstante lo anterior, en nuestro país se registra un avance en materia propiciado por la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación y por los Dres. Licciardo y Frangi a través del texto unificado de la ley de contabilidad para las provincias, la publicación del Consejo Federal de Inversiones "Presupuesto Integrado de Gobierno" del Dr. Le Pera y mediante el dictamen del Decreto Nacional N° 1181/66.

En el plano de lo concreto, la Provincia de Mendoza logra, mediante el ineludible apoyo de la computadora, un esquema de contabilidad integrada pública que permite al Estado conocer la información que esquemáticamente se esboza en el gráfico siguiente, sumado a los informes de ejecución presupuestaria y de situación contractual con los proveedores, todo lo cual es concordante con lo especificado en el Capítulo III de la Ley de Contabilidad vigente.

En cuanto a los principios y convenciones de la contabilidad gubernamental, estimamos que es conveniente que la misma se base en los siguientes: a) sujeción a la ley; b) aplicación de la partida doble; c) Universalidad - la totalidad del patrimonio y de las operaciones; d) Unidad -que la contabilidad sea una; e) Uniformidad -que se refleje en la estructura balance-; f) valuación de bienes y obligaciones y g) Debe permitir separar los subsistemas -financiero, patrimonial y presupuesto movimiento de fondos y valores.

BALANZO DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL



CUENTAS DE ORDEN Y DESARROLLO

EL ROL DE LA CONTADURIA GENERAL EN MATERIA HACENDAL

La complejidad de la materia hacendal, y su carácter universal, han permitido afirmar a White (7) que "la organización para la administración fiscal lo penetra todo y va, sin interrupción, desde la alta administración a la administración media y comprende agencias de línea, consultivas y auxiliares ... una visión completa de la estructura del Estado, necesaria para manejar las operaciones fiscales, sorprendería a la mayor parte de los lectores por razón de su extensión y complejidad". "Todo acto administrativo tiene sus repercusiones fiscales tan inseparables como un hombre y su sombra".

De lo anterior surge que en administración hacendal se configura generalmente la existencia de organismos centralizadores, verdaderos pilares de la labor del Poder Administrador, que realizan una cuádruple función; tarea que le compete a las C.G.:

- a) Control interno de la hacienda pública;
- b) Funciones normativas;
- c) Gestión;
- d) Asesoramiento.

a) Control interno

La conceptualización del control interno, que es competencia de las Contadurías Generales es la que fuera realizada en el Primer Seminario Internacional sobre Auditoría Gubernamental (Viena, 1971) y posteriormente aprobado como recomendación al VIII Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras (INCOSAI) realizado en Madrid en 1974, que es el siguiente:

"El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y medidas adoptadas dentro de una entidad para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia de las operaciones, estimular la observancia de la política prescripta y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados".

A su vez, como el control interno que debe ejercer la Contaduría General se refiere al del manejo hacendal público, el mismo abarca la fiscalización sobre los elementos de la hacienda pública, a saber:

- a) Elemento subjetivo: los órganos, los entes y las personas que manejan la hacienda pública.
- b) Elemento objetivo: los bienes económicos.
- c) La acción administrativa: acción del elemento subjetivo sobre el objetivo.
- d) La finalidad: Este elemento de inherencia particular de la hacienda pública y su control varía según se trate de una hacienda central, de haciendas anexas de erogación, de producción, mixtas y/o paraestatales.

b) Facultad Normativa

Toda descentralización operativa implica necesariamente una centralización normativa, a los efectos de lograr la necesaria uniformidad en la toma de decisiones. De allí que la descentralización operativa en materia hacendal implica ineludiblemente la existencia de un organismo central rector en lo relativo a la contabilidad gubernamental y al control interno conjuntamente con la adecuada coordinación con el Ministerio de Hacienda (o el similar existente en cada Estado), con el control externo, con los "holdings" de control de entes descentralizados, etc.

c) Gestión

La intervención de las Contadurías Generales es fundamental en las distintas etapas del gasto público y, particularmente, en la de la emisión de la orden de pago. Como así también en la centralización de la contabilidad hacendal, debiendo confeccionar la Cuenta General del Ejercicio.

d) Asesoramiento

Corresponde a la Contaduría General el asesoramiento al Poder Ejecutivo en materia de su competencia.

De lo anterior, las anteriores funciones son cumplidas por nuestras Contadurías Generales.

La experiencia extranjera ha demostrado que la inexistencia de un organismo central rector en materia de control interno ha originado información no apta ni adecuada para la toma de decisiones y para el control. El rol que compete a la Contaduría General, en tal sentido, es indiscutible, dado que, por falta de criterios uniformes, de nomenclatura común y por no contar con clasificadores y registros que posibiliten la máxima coherencia entre contabilidad, presupuesto, administración, aplicación de recursos y control, se han producido situaciones que ha puntualizado la XII Conferencia Interamericana de Contabilidad (Vancouver, 1977) en el trabajo presentado por el Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras (ILACIF) que al respecto puntualizó : "Dos obstáculos principales a la aplicación de principios y prácticos contables profesionales muy típicos del Sector Público son, por un lado, disposiciones legales obsoletas, inadecuadas y conflictivas con dichos principios y prácticas, y, por otro, requisitos presupuestarios detallados e irreales. Estos problemas hacen que ignore la necesidad de mantener un sistema contable capaz de producir la información histórica imprescindible para la formulación del presupuesto. Así, requisitos impuestos por clasificadores oficiales de gastos pormenorizados cuyo detalle dificulta el funcionamiento del sistema contable causan demoras en los desembolsos por las continuas transferencias que deben efectuarse de una partida detallada a otra". (El subrayado es nuestro).

Por otro lado, cabe señalar que el texto legal vigente en la generalidad de las leyes de contabilidad del país, en lo que respecta al registro de las operaciones, adolece de falencias al no incorporar en forma expresa la obligatoriedad de un subsistema único de contabilidad integrada pública, ni fijar los principios contables básicos a ser aplicados en la misma. Le son atribuibles al actual esquema legal las insuficiencias señaladas en la XII Conferencia Interamericana de Contabilidad aludida que sobre el particular expresó: "Desafortunadamente, ha sido tradicional en casi todos los países del mundo, que se considere a la contabilidad "gubernamental" como otra disciplina totalmente diferente a la de la "contabilidad". Consecuentemente, no se han aplicado en el sector público los "principios de contabilidad generalmente aceptados" con excepción de las empresas públicas. Aún los conceptos y prácticas más elementales y básicas de la contabilidad, como el registro por partida doble y la elaboración de estados financieros, no se aplica en las entidades y organismos públicos usualmente.

En dicha conferencia se recomendó:

- "a) Que se insista en la aplicación de los principios de Contabilidad y Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, de modo que se garantice la calidad profesional de la Contabilidad y su examen de Auditoría en las entidades y organismos del sector público."

- "b) Que las Normas Internacionales de Contabilidad sean aplicables tanto al sector público como en el privado".
- "d) Que la Asociación Interamericana de Contabilidad, por medio de sus organismos patrocinadores, transmita las recomendaciones de esta XII Conferencia a todos los gobiernos para su aplicación efectiva". (8)

Por último, se estima que tanto la cuenta general del ejercicio, como así también la Contabilidad Pública del Estado debe estructurarse a partir de la ecuación patrimonial, criterio que, no obstante ser fundamental, no se lleva a cabo.

EL SISTEMA DE CONTROL HACENDAL

Oportunamente se afirmó que "... existe, desde hace varias décadas, un vacío en nuestro sistema nacional, provincial y municipal, evidenciado en la ausencia de un control de eficiencia de la hacienda pública ejercido en forma sistemática: ello significa, en otras palabras, que nuestro régimen nos permite interrogar si las instituciones y mecanismos contemplados en nuestras respectivas constituciones y en la legislación de fondo que rige la materia hacendal resultan aún vigentes y, para el caso que la respuesta fuera positiva, nos obliga a buscar cuáles son los factores que han contribuido a su desvirtuación. (9)

Con posterioridad se continuó tratando el tema, manifestando: "Hemos asistido a lo largo de los últimos decenios a la aparición de una tendencia en el área del control público manifestada por un proceso de atomización de sus innumerables aristas, desde la conceptualización misma del control, hasta la aplicación de sus instrumentos básicos y de los alcances de las atribuciones de los organismos que lo ejercen". (10)

Lo desarrollado en dicho artículo podemos graficarlo de la forma que se indica en la página siguiente. En él se aprecia el esquema del sistema de control hacendal teniendo en cuenta la normativa jurídica vigente, las clasificaciones, los órganos u organismos que lo ejercen y el ámbito sobre el cual lo realizan. Se ha tratado de esquematizar el caso nacional y el de la provincia de Salta. Consta de tres partes:

1.- Las instituciones de control y el momento en que lo realizan (cuadro n° I)

Sabemos que, según el momento en que se ejerce el control es preventivo, concomitante y posterior. (si se refiere a un acto, el control es preventivo o posterior; con respecto a un proceso, puede abarcar las tres instancias). Como se puede apreciar, la totalidad de las instituciones (a excepción del Sistema de Control de Gestión y la Sindicatura Gral. de Empresas Públicas pueden realizarlo en todo momento:

- a) El Poder Ejecutivo, como responsable de la administración general del Estado.
- b) El Poder Legislativo: lo ejerce por la vía de aprobación del presupuesto (preventivo), interpelaciones ministeriales (concomitante), cuenta general del ejercicio y comisiones especiales investigadoras (posterior).
- c) La CG, como OSCI puede ejercerlo en cualquier momento, teniendo como uno de sus objetivos básicos el control previo, a los efectos de eficientizar la gestión hacendal de los entes.
- d) El Tribunal de Cuentas; al no decir la ley que es anterior, concomitante o posterior se infiere que dicho ente ejerce control en cualquiera de los tres momentos.

ESQUEMA DEL CONTROL

CLASIFICACION		ORGANISMOS Y ORGANOS DE CONTROL						
		PODER EJECUTIVO	PODER LEGISLATIVO	CONTADURIA M GENERAL	TRIBUNAL DE CUENTAS	DIRECCION GRAL. DE ADMINISTRAC.	CONTROL DE GESTION	SINDICAT. GENERAL EMPRESAS PUBLIC.
I	SEGUN EL MOMENTO							
	a) Preventivo	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	(===)	(===)
	b) Concomitante	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	(===)	(===)
	c) Posterior	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
II	SEGUN EL ALCANCE							
	a) De Legalidad	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	(===)	xxx
	b) De Gestión	xxx	xxx	(===)	(===)	(===)	xxx	xxx
III	AMBITO EN EL QUE EJERCEN EL CONTROL:							
	a) Administración Central	xxx	xxx	xxx	xxx	dentro de sus	xxx	(===)
	b) Organismos Descentral.	(***)	xxx	(***)	(***)	respectivas	(***)	(***)
	c) Haciendas Paraestatales	(***)	xxx	(***)	(***)	áreas	(===)	(***)

xxx Casos en que se ejerce el control (***) El control no se ejerce en todos los casos (===) No existe control

- e) Las Direcciones Generales de Administración: dentro de sus áreas respectivas, realizan el control también en los tres momentos.
- f) El Sistema Provincial de Control de Gestión que fue establecido por Decreto N° 281/79 de nuestra Provincia. Está normatizado como control "a posteriori", su objetivo es comparar programas con efectivas realizaciones (consecuentemente, no efectúa control preventivo y concomitante).
- g) La Sindicatura General de Empresas Públicas, sobre las empresas de propiedad total o mayoritaria del Estado, cualquiera fuera su naturaleza jurídica, que funcione en jurisdicción del Ministerio de Economía. El control de la Sindicatura General está concebido como control "a posteriori". Y corresponde al ámbito nacional.

2.- Las instituciones y el alcance del control (cuadro n°II)

Según sus alcances, el control se clasifica en:

- a) Control de legalidad.
- b) Control de gestión (de eficiencia, eficacia, economía, resultados, de mérito, etc.). Hemos generalizado bajo la denominación "control de gestión" a todos ellos y, al respecto, se debe aclarar que la nomenclatura y conceptos incluidos por la doctrina son muy variados: mientras los juristas, por lo general, hablan de control de mérito o meritual, los contadores hablamos de control de gestión. En definitiva, se trata de un control que va a la sustancia de los actos y no solamente a la legalidad.

En esta parte se aprecia que, no obstante que al analizar el punto anterior existía una aparente total cobertura de control de legalidad por parte de esas instituciones, al examinar esta parte se verifica una evidente ausencia: la del control de gestión. Es aquí donde se produce la primera manifestación del fenómeno denominado "atomización del control hacendal público" a que aludimos precedentemente. No está en nuestro pensamiento descartar al control de legalidad que es ineludible, porque no se puede concebir su no cumplimiento, pero no es menos cierto que el mismo resulta insuficiente, a tal punto que, no bien lo manifestara Dromi, y tal como es interpretado en muchos casos, todo hace pensar que la legalidad ampara la ineficiencia, criterio que -obviamente- no podemos admitir, planteando una falsa dicotomía entre ambos conceptos y permitiendo suponer que uno excluye al otro, como si existiera un "control de legalidad versus control de gestión".

En lo que respecta a este tema que nos preocupa, cabe señalar que la dicotomía entre control de legalidad y de gestión, tal como se plantea en nuestro país, no llega a presentarse en otras naciones desarrolladas, en donde el concepto del primero no excluye al segundo. No existen dudas que si tendríamos que graficar ambos conceptos y sus alcances y siguiendo la teoría matemática de conjuntos, se verifica una zona amplia de intersección entre los mismos.

Continuando el análisis del cuadro, observamos que también corresponde al Poder Legislativo el control de gestión; ello es lógico, por que se trata del representante del pueblo que debe tener tal atribución; es a él a quien deben dirigirse en definitiva todos los otros controles. Una pregunta que se impone: ha cumplido el Poder Legislativo óptimamente su función en este aspecto?. Con no poca inquietud verificamos que su actividad no la cumplió acabadamente, ni en la fase del control preventivo, o sea la del presupuesto, ni en la posterior del análisis y aprobación de la cuenta general del ejercicio. El Congreso ha llegado a aprobar por ley cuentas generales correspondientes a 20 y hasta 22 años anteriores (no fue distinto el parlamento provincial). Estimamos que ese control no

tiene sentido, porque está faltando el requisito fundamental de la oportunidad. El descuido parlamentario influyó en el desinterés que existe sobre la cuenta general, le hizo perder su carácter de instrumento básico de control, produciendo un estancamiento en el desarrollo de técnicas modernas de su confección, viéndose finalmente convertido en un gran detalle de cuadros numéricos que torna insufrible su lectura y que omite el principio insoslayable de "claridad" con que debe ser realizada.

Sintetizando lo anterior, debemos señalar la necesidad de eficientizar el sistema cubriendo el vacío que experimentamos en materia de control de gestión a lo cual debe agregarse restituir el sentido original de la cuenta general del ejercicio como instrumento fundamental de control.

3.- Las instituciones de control y el ámbito en el que lo ejercen (cuadro n° III)

En el cuadro de referencia puede apreciarse el ámbito sobre el cual ejercen control los órganos y organismos establecidos para tal fin:

- a) Sobre la administración central ejercen control el Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, la Contaduría General, Tribunales de Cuentas y el sistema de Control de Gestión.
- b) Sobre los organismos descentralizados la situación es similar, con algunas limitaciones y con la aclaración que el Sistema de Control de Gestión (creado por un decreto en nuestra provincia de Salta, no ha sido considerado ni cuestionado por las entidades autárquicas provinciales hasta la fecha en el sentido de que sus disposiciones puedan llegar a lesionar sus respectivas autarquías).

Se agrega a ello las funciones de la Sindicatura General según lo ya expresado.

- c) Sobre las haciendas paraestatales el Poder Ejecutivo ejerce control que varía en cada caso particular según el alcance, procedimientos y momentos de control. El Poder Legislativo y el Tribunal de Cuentas también tienen jurisdicción sobre dichas haciendas. La Contaduría General, como organismo técnico superior de control del Poder Ejecutivo lo ejerce por delegación de este Poder.

De todo lo anterior, podemos decir de que si bien, aparentemente, existen dos organismos centrales de fiscalización hacendal: uno, la Contaduría General, que ejerce el control interno del manejo financiero patrimonial de la hacienda pública y otro, el Tribunal de Cuentas, que ejerce el control externo del manejo financiero patrimonial de la misma hacienda y una pléyade de servicios que, genéricamente, se denominan servicios administrativo-contables, entre los cuales ejercen un rol protagónico las Direcciones Generales de Administración, aparentemente existiría una cobertura total de control hacendal, pero a la fecha se verifica que no existe ningún órgano ni ente que pueda informar al Poder Ejecutivo, al Legislativo, a los administradores y al pueblo, si los fondos públicos son manejados con eficiencia, economía y efectividad. Esta situación que proviene desde hace más de treinta años nos lleva a replantear el sistema hacendal de control argentino.

Por otra parte, falta citar a otro mecanismo fundamental de control que es el de la publicidad, que debería operar con respecto a los actos de observación del Tribunal de Cuentas, al informe de los estados contables de las entidades descentralizadas y al de la cuenta general del ejercicio. En general en nuestro país no está previsto constitucionalmente, ni legalmente, este instrumento de control, que en otros países funciona eficientemente. Tampoco la opinión pública ha sido especialmente formada

para poder realizar un análisis crítico y objetivo. Estimamos que se debe evitar la atomización de organismos de control y de las normas a los que estamos sujetos en el país. En este momento, sobre control hacendal público y con algunas superposiciones de competencia, están los Tribunales de Cuentas, las Contadurías Generales, la Fiscalía Nacional de Investigaciones Administrativas, la Procuración del Tesoro de la Nación, el Servicio de Control de Gestión, la Sindicatura General de Empresas Públicas, las Direcciones Generales de Administración, los servicios administrativo-contables, etc. Se habla en algunas oportunidades de institucionalizar otro organismo: el Ombudsman". A tales efectos, estimamos que toda reforma a las leyes de contabilidad se debe realizarla teniendo en cuenta la finalidad de la administración financiera y que el control es una de las facetas de dicha administración. El control no debe olvidarse de cuál es su finalidad y, al mismo tiempo, debe verificar el cumplimiento de la razón de ser de la administración financiera.

Por lo tanto, estimamos que la ley debe determinar cuál es el objetivo de ésta y del control hacendal público.

Por otra parte, estimamos que se debe constreñir, unificar el control en un organismo de apoyo y asesoramiento del Poder Ejecutivo, y otro que lo realice para el Poder Legislativo y el pueblo.

En definitiva, se estima necesario que las leyes de contabilidad especifiquen los siguientes aspectos:

- 1°) La determinación precisa y clara de la finalidad de la administración financiera y de su control.
- 2°) La facultad normativa de las Contadurías Generales en el ámbito de control interno.
- 3°) La concentración del control en uno o dos organismos de control: esa facultad debe comprender -en cuanto a su alcance- el control de legalidad y de gestión y abarcar -en cuanto a ámbito - a la hacienda central, entes descentralizados, empresas, las sociedades del estado, paraestatales, etc.
- 4°) Para evitar ese famoso reparo (no siempre verdadero) que decía "la ley de contabilidad traba el desenvolvimiento de los entes", se debe otorgar al organismo de control la facultad de establecer el procedimiento idóneo de control para cada hacienda atribuyéndole responsabilidad por la bondad de esa elección, sobre todo en los casos que tiene particularidades, como son las empresas y las sociedades del Estado. O sea, que el mismo organismo fiscalizador establezca cuál es el sistema y método apropiado para controlar (no se nos escapa que el control presupuestario establecido por las leyes de contabilidad no es el más idóneo para las aludidas empresas públicas, ya que los créditos presupuestarios bien pueden no ser entendidos como montos máximos para gastar, sino que sean "previsiones para no improvisar" dada las características y particularidades del accionar de aquéllas). Se debe responsabilizar al ente de control por la idoneidad de las técnicas y procedimientos de control que utilice, entre las cuales no podemos dejar de mencionar la auditoría gubernamental, que ha sido adoptada por otros países como uno de los sistemas más apropiados por su dinámica, características y por su alto tecnicismo. El criterio expuesto supone -lógicamente- que los organismos de control tengan equipos interdisciplinarios de profesionales y técnicos: o sea, en la integración de esos organismos se debe contar con equipos de economistas, ingenieros, abogados, médicos, contadores, psicólogos, etc. Deben ser interdisciplinarios, para poder realizar el control de eficiencia. Ello va a exigir también -por una parte- una continua mejora y capacitación de los funcionarios que

realizan el control, lográndose mayor amplitud de miras en cuanto a los fines y funciones del Estado y al accionar de sus gobernantes y, por otra, una mayor eficiencia de la administración, pues bien se ha dicho que el rol que cumplen los organismos de control, hace al desarrollo integral y a una mayor racionalización de la administración pública.

P O N E N C I A

- 1) Las futuras reformas a las Leyes de Contabilidad deben ser encaradas mediante equipos interdisciplinarios que tengan en cuenta el ser y el deber ser de la hacienda pública a la luz de los objetivos generales del Estado. A tales efectos deberá considerar los principios e instituciones rectoras en materia hacendal, sin entrar en excesivos reglamentarismos que obstaculicen el cumplimiento de los fines de la administración.

- 2) Las reformas de las Leyes de Contabilidad deben ser realizadas bajo el enfoque sistémico del sector hacendal público, centralizado y descentralizado, determinando en forma precisa la finalidad de la administración financiera, de su control, la delimitación de las competencias de los organismos que ejercen esta función y destinatarios de ese control, bajo pautas de economía, eficiencia y efectividad. A tales fines, más que rígidas normas de contabilidad y procedimientos de control deberán atribuir a los organismos rectores los medios (humanos, materiales y financieros) y las facultades de decisión sobre la oportunidad, las técnicas y procedimientos idóneos para cada tipo de hacienda, lo cual implica la responsabilidad de la elección.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) MARIENHOFF, M., "Tratado de Derecho Administrativo", T. 3-A
- (2) PEREZ COLMAN, L. Comentarios de la Ley de Contabilidad, pág.58, Editorial Ciencias de la Administración, 1980.
- (3) PEREZ COLMAN, J.L., ibidem, pág. 89.
- (4) Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras, (ILACIF), Introducción a la Auditoría Gubernamental, Cap. IX, 21.
- (5) REGODESEBES, J. "Hacia un nuevo enfoque de la Contabilidad Pública a partir del esquema de la Organización de las Naciones Unidas", VII Congreso Nacional de Administración Pública, 1978.
- (6) FERRO FARIAS, J. "La Contabilidad Gubernamental en Venezuela", Contraloría General de la República, pág. 27.
- (7) WHITE, Leonard, "Introducción al Estudio de la Administración Pública", pág. 236.
- (8) Memorias de la XII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Vancouver, 1977.
- (9) CORTES DE TREJO, L., "Necesidad de replantear la legislación y la enseñanza de la Administración Financiera y su control", en Revista Actualidad Administrativa, n° 2.
- (10) COSTES DE TREJO, L., "La atomización del control hacendal público", en Revista Actualidad Administrativa n° 7/8

CONCLUSIONES DE LAS

COMISIONES DE TRABAJO

COMISION N° 1

DESPACHO N° 1

VISTO:

El trabajo presentado por la Contaduría General de San Luis, sobre "Estructura orgánico-funcional de la Contaduría General y su relación con los Servicios Administrativos y de Contabilidad"; y

CONSIDERANDO:

Que en él se incluye el organigrama de la Contaduría General de dicha Provincia;

Que en el mismo, a nivel jerárquico inferior de Contador General y Subcontador General, se da tratamiento de Dirección a los distintos sectores que conforman el Organismo;

Que dicha denominación tiene un contenido, dentro del léxico usado en materia administrativa, que hace suponer una independencia de Unidad de Organización y Ejecutora;

Que el mencionado título del cargo puede hacer crecer en quienes lo detentan, la idea de desarrollo de sus sectores en forma independiente y dar normas directamente a los Servicios Administrativos;

Que ello haría complicada la relación de la Contaduría General con dichos Servicios Jurisdiccionales, pudiendo llevar a ellos a cierta anarquía en el cumplimiento de normas que parten, en resumen, de un único organismo;

Por ello:

LA COMISION N°1 DEL TERCER CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES
RECOMIENDA:

Art. 1° - Los distintos sectores de nivel jerárquico inferior, existentes en las Contadurías Generales, tratarán de ser identificados de tal manera de no usar términos, que puedan suponer contenidos concretos que interfieran la idea de unidad organizativa.

C.P.N. René Jorge HERRERA
Secretario

C.P.N. Raúl Miguel OLAZABAL
Presidente

COMISION N° 1

DESPACHO N°2

VISTO:

Que del tratamiento efectuado sobre diversos temas desarrollados en los trabajos presentados por las Contadurías Generales de San Luis, Córdoba y Santa Fe, ha surgido uno de ellos, que merece ser considerado en particular, permitiendo adoptar un criterio definitivo; y

CONSIDERANDO:

Que el tema en cuestión tiene vinculación, con la forma de llevar la contabilidad en los Servicios Administrativos y la órbita de la Contaduría General;

Que en el ámbito de la Comisión se ha detectado, que en algunas Provincias existen duplicidad en los registros llevados por los distintos Sectores;

Que es necesario definir claramente en cada uno de ellos, la registración que sobre la materia, deben tener asignada;

Por ello:

LA COMISION N°1 DEL TERCER CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES
RECOMIENDA:

- Art. 1° - Que los Servicios Administrativos Jurisdiccionales, cuenten con registros analíticos contables, estructurados sobre la base de información producida bajo su responsabilidad, concordantes con las funciones por ellas desempeñadas.
- Art. 2° - Periódicamente, los Servicios Administrativos remitirán los estados que muestren los distintos aspectos de la Contabilidad de la hacienda pública, a la Contaduría General.
- Art. 3° - La Contaduría General, en base a la información recibida de los Servicios Administrativos, tendrá a su cargo los registros sintéticos para poder cumplir con los servicios de información necesarios y confeccionar la Cuenta General del Ejercicio.

C.P.N. René Jorge HERRERA
Secretario

C.P.N. Raúl Miguel OLAZABAL
Presidente

COMISION N° 1

DESPACHO N° 3

VISTO:

Los trabajos presentados por las Contadurías Generales de las Provincias de San Luis, Córdoba y Santa Fe, referidos a la interrelación que existe entre la Contaduría General y los Servicios Administrativos, en donde aparecen algunos aspectos de control que no en todas las Provincias se realizan con igual extensión e intensidad, cuando en realidad el hecho que se produzca puede ser idéntico en una u otra de ellas; y

CONSIDERANDO:

Que uno de estos hechos, es la situación que presenta la custodia de los bienes patrimoniales a cargo de cada uno de los responsables que en su jurisdicción gozan de su uso;

Que así como los mecanismos de control en la Contabilidad de responsables, generalmente están volcados al seguimiento de responsabilidad para el uso del dinero del Estado, también debe ser ampliado el seguimiento a los bienes de uso, por tener éstos un valor económico y sobre todo un valor de utilización para que el Estado pueda cumplir con su función de bien común;

Que en muchas Provincias existe la contabilidad patrimonial, implementada con mayor o menor complejidad, en donde a través del inventario permanente se puede conocer la cantidad de bienes puestos al servicio de la Administración, como también así la distribución jurisdiccional y geográfica de los mismos;

Que es necesario recomendar normas, tendientes a uniformar los procedimientos y mecanismos contables, en salvaguarda del orden y el buen accionar de la Administración Pública;

Por ello:

LA COMISION N°1 DEL TERCER CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES
RECOMIENDA:

- Art. 1° - Las Contadurías Generales que no lo tengan, deberán propiciar la implementación de un sistema de registración y control de la gestión administrativa de los bienes patrimoniales del Estado.
- Art. 2° - La responsabilidad en el uso de los bienes patrimoniales, deberá ser registrada analíticamente en los servicios Administrativos.

C.P.N. René Jorge HERRERA
Secretario

C.P.N. Raúl Miguel OLAZABAL
Presidente

COMISION N° 1

DESPACHO N° 4

VISTO:

Los trabajos presentados por las Contadurías Generales de las Provincias de San Luis, Córdoba y Santa Fe; y

CONSIDERANDO:

Que los sectores contables que integran la Contabilidad General del Estado no tienen una denominación común;

Que además no hay uniformidad en lo que debe abarcar cada sector;

Que es conveniente la unificación para lograr el avance técnico;

Por ello:

LA COMISION N°1 DEL TERCER CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES
RECOMIENDA:

Art. 1° - Las Contadurías Generales tratarán de aplicar en sus sistemas integrados de contabilidad, una sectorización que sea aplicada en forma homogénea en el país.

Art. 2° - Que sea parte del temario del próximo Congreso, el estudio por menorizado de dicho tema, debiendo requerirse a las distintas Provincias y la Nación su actual esquema con los fundamentos necesarios y tener en consideración lo tratado en anteriores Congresos, lo que la Nación tiene dado y los trabajos de investigación realizados.

C.P.N. René Jorge HERRERA
Secretario

C.P.N. Raúl Miguel OLAZABAL
Presidente

COMISION N° 1

DESPACHO N° 5

VISTO:

Los trabajos presentados por las Contadurías Generales de San Luis, Córdoba y Santa Fe; y

CONSIDERANDO:

Que aún se siguen utilizando sistemas de registraci3n contable, que no son acordes con los principios de la partida doble combinándose con registraciones simples;

Que la falta de adecuaci3n de los sistemas, hace que se realicen registraciones por métodos simples y no sistemáticos, con utilizaci3n de fichas;

Que se debe tratar de establecer qué registros contables deberían ser llevados por los Servicios Administrativos-Contables, dentro de un esquema de Contabilidad Centralizada;

Que dentro de ese esquema, y tal como se ha recomendado en los Congresos anteriores, se deben implantar los principios de la partida doble;

Por ello:

LA COMISION N°1 DEL TERCER CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES
RECOMIENDA:

Art. 1° - Que las Contadurías Generales dicten normas para implementar en los Servicios Administrativos-Contables de la Administraci3n Central que no los tengan como mínimo los registros analíticos contables siguientes: Subdiario de Ejecuci3n de Presupuesto de Gastos, Subdiario de Bienes de Uso, Subdiarios de Residuos Pasivos y Subdiario de Cargos, los que ajustarán su metodología de registro a los principios de la partida doble y a las normas legales vigentes en cada Provincia sobre la materia.

Art. 2° - Los registros antes expresados, deben complementarse debidamente con los sintéticos que tendrá a su cargo la Contaduría General.

C.P.N. René Jorge HERRERA
Secretario

C.P.N. Raúl Miguel OLAZABAL
Presidente

COMISION N° 1

DESPACHO N° 6

VISTO:

El cambio de opiniones originado en el seno de la Comisión; y

CONSIDERANDO:

Que es conveniente determinar ciertas normas con relación a los Servicios Administrativos de los Organismos Descentralizados;

Que los mismos deben abarcar el ámbito contable;

Que se debe aplicar los principios de la partida doble;

Por ello:

LA COMISION N°1 DEL TERCER CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES
RECOMIENDA:

- Art. 1° - Las Contadurías Generales deberán dictar normas a los Servicios Administrativos de los Organismos Descentralizados sobre los que tenga jurisdicción, para implantar un sistema integrado de Contabilidad por partida doble, con el uso de los libros contables necesarios.
- Art. 2° - Dicho sistema deberá complementarse con el de Contaduría General, a los efectos de poder obtener Estados Contables Consolidados, que consideran al Estado como una unidad, emitiendo la información periódica que sea necesaria.

C.P.N. René Jorge HERRERA
Secretario

C.P.N. Raúl Miguel OLAZABAL
Presidente

COMISION N° 1

DESPACHO N° 7

VISTO:

Los trabajos presentados en el seno de la Comisión; y

CONSIDERANDO:

Que el creciente volumen y complejidad de las funciones que cumple el Estado, ha dado origen a la descentralización paulatina de los servicios de apoyo, con el objeto de aumentar la eficacia de los mismos a distintos niveles de decisión;

Que como consecuencia del cambio de opinión habido en la Comisión, se ha detectado la existencia de criterios de aplicación diversos, en los sectores encargados de ejecutar la tarea de apoyo referida;

Que por lo expuesto se ha considerado conveniente clarificar el rol de las Contadurías Generales, en su carácter de órganos naturales de asesoramiento en su materia específica dentro de la Hacienda Pública, resaltando la necesidad de su activa participación en el dictado de normas y pautas de procedimiento, a las que deberá ajustarse la acción de los Servicios Administrativos;

Que la cuestión aludida precedentemente, constituye uno de los pilares fundamentales en los que debe asentarse todo buen sistema administrativo, como forma de lograr unidad de criterios y coherencia, en el accionar de quienes son receptores de la responsabilidad delegada en el manejo de la cosa pública;

Que además y dentro de sus funciones, es necesario la implantación por parte de la Contaduría General, de procedimientos de control interno y la capacitación de personal adecuado suministrándole las herramientas necesarias;

Por ello:

LA COMISION N°1 DEL TERCER CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES
RECOMIENDA:

Art. 1° - Las Contadurías Generales dictarán normas, que determinen con fluidez la interrelación funcional que debe existir con los Servicios Administrativos, a fin de que puedan cumplir con las misiones que tiene cada uno dentro del esquema gubernativo.

- Art. 2° - Avanzar en la implantación por parte de las Contadurías Generales, de las funciones de asesoramiento dirigidas a los Servicios Administrativos.
- Art. 3° - Implementar por parte de las Contadurías Generales que no los tengan sistemas de control interno, con la finalidad de velar por el resguardo de los intereses fiscales.
- Art. 4° - Las Contadurías Generales deberán emitir normas de procedimientos de auditoría y elaborar programas para el cumplimiento de las funciones específicas señaladas precedentemente.

C.P.N. René Jorge HERRERA
Secretario

C.P.N. Raúl Miguel OLAZABAL
Presidente

COMISION N° 2

DESPACHO N° 1

VISTO:

Los trabajos "El Análisis de Estados Contables en la Contabilidad Integrada del Estado" y "Método y Aplicación Práctica del Análisis e Interpretación de los Estados Contables en el Sector Público" presentados por la Contaduría General de la Nación y Contaduría General de la Provincia de Santa Fe, respectivamente; y

CONSIDERANDO:

Que se hace necesario transformar la Cuenta General del Ejercicio en la herramienta útil para la toma de decisiones;

Que es imprescindible adoptar un Método de Análisis e Interpretación de Estados Contables en el Sector Público como medio de avance técnico;

Por ello:

LA COMISION N°2 DEL TERCER CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES
RECOMIENDA:

Art. 1° - Que las Contadurías Generales de la Nación y de las Provincias en sus respectivas Jurisdicciones, se aboquen a la tarea de elaborar un método de Análisis e Interpretación de Estados Contables del Sector Público, tomando como referencia los trabajos presentados por la Contaduría General de la Nación y Contaduría General de la Provincia de Santa Fe. Cumplida esa etapa se deberá propiciar el dictado de normas pertinentes que posibiliten su aplicación.

Dra. Esther ARAUJO
Secretaria

Dr. Horacio Ricardo ROVITTI
Presidente

COMISION N° 2

DESPACHO N° 2

VISTO:

El trabajo presentado por el Doctor Alfredo LE PERA a título de colaboración sobre el tema "Cómputo de Resultado Financiero del Presupuesto y de la Ejecución del Ejercicio de la Administración Nacional"; y

CONSIDERANDO:

Que el mismo analiza las formas de determinar el resultado financiero de los Presupuestos de la Administración Nacional hasta 1979 y en 1980;

Que la importancia del mismo hace necesaria su divulgación;

Por ello:

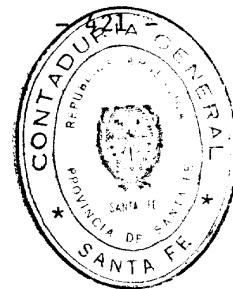
LA COMISION N°2 DEL TERCER CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES
RECOMIENDA:

Art. 1° - La difusión del trabajo presentado por el Doctor Alfredo LE PERA referido a "Cómputo del Resultado Financiero del Presupuesto de la Ejecución del Ejercicio de la Administración Nacional".

Dra. Esther ARAUJO
Secretaria

Dr. Horacio Ricardo ROVITTI
Presidente

COMISION N° 2



DESPACHO N° 3

VISTO:

El trabajo presentado por la Contaduría General de la Provincia de Salta titulado "El Rol de las Contadurías Generales en el Análisis e Interpretación de los Estados Contables de los Entes Descentralizados"; y

CONSIDERANDO:

Que a través del mismo se propone la adopción de un Modelo de Presentación de los Estados Contables que serían de aplicación uniforme para los Entes Descentralizados;

Por ello:

LA COMISION N°2 DEL TERCER CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES
RECOMIENDA:

- Art. 1° - Girar a la Mesa Consultiva para su estudio el trabajo "El Rol de las Contadurías Generales en el Análisis e Interpretación de Estados Contables de los Entes Descentralizados".
- Art. 2° - Comunicar a la Mesa Coordinadora de Contadurías Generales.

Dra. Esther ARAUJO
Secretaria

Dr. Horacio Ricardo ROVITTI
Presidente

COMISION N° 3

VISTO:

Los trabajos "Comentarios sobre algunos aspectos de la Ley de Contabilidad" y "Pautas para la reforma de la Ley de Contabilidad", presentados por la Contaduría General de la Provincia de Santa Fe y la Contaduría General de la Provincia de Salta, respectivamente; y

CONSIDERANDO:

Que el primero de aquellos constituye un valioso aporte para una eventual reforma en el contenido de las leyes actuales;

Que el mismo presenta una serie de comentarios, que si bien no abarcan el total de los temas, están destinados a ser el inicio de posteriores estudios más profundos en la materia;

Que el segundo de los trabajos presentados, propone pautas básicas para una reforma integral de la Ley de Contabilidad;

Que las mismas son planteadas con un enfoque global y sistemático, por lo cual constituyen una singular contribución a la modernización de la legislación vigente;

Que en cuanto a la denominación del cuerpo legal a reformarse, los autores del primero de los trabajos citados, de acuerdo al enfoque dado al mismo, se inclinan por denominarlo como "Ley de Contabilidad", mientras que los que elaboraron el segundo de aquellos, no se definieron explícitamente sobre el tema;

Por ello:

LA COMISION N°3 DEL TERCER CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS GENERALES
RECOMIENDA:

- Art. 1° - Tener en cuenta para futuras reformas de Leyes de Contabilidad, los comentarios y pautas básicas incluidas en los trabajos presentados por las Contadurías Generales de las Provincias de Santa Fe y Salta.
- Art. 2° - No innovar por el momento, sobre la denominación del cuerpo legal existente.
- Art. 3° - Difundir los trabajos "Comentarios sobre algunos aspectos de la Ley de Contabilidad" y "Pautas para la reforma de la Ley de Contabilidad", a los efectos de promover la profundización de estudios sobre el tema y posibilitar lo expresado en el punto primero.

C.P.N. Edmundo NOZIGLIA
Secretario

Dr. Carlos PALOMINO
Presidente

E X P O S I C I O N E S

CAPACIDAD NORMATIVA DE LAS CONTADURIAS GENERALES

CURRICULUM VITAE DEL C.P.N. JAIME RODOLFO COLLAZO

- Contador Público Nacional y Licenciado en Economía de la Universidad Nacional de Buenos Aires.
- Funcionario de la Dirección General Impositiva durante el período 1955-1967.
- Asesor de la Dirección Nacional de Programación Presupuestaria en 1968-1971.
- Contador General de la Nación en el período 1971-1977.
- Auditor del Consejo Federal de Inversiones en el período 1972-1979.
- Profesor titular de Finanzas Públicas de la Facultad de Ciencias Económicas en la Universidad Católica de La Plata.
- Profesor adjunto de Control de Gestión Pública de la Facultad de Ciencias Sociales y Económicas de la Universidad Católica Argentina.
- Profesor adjunto de Contabilidad Pública de la Facultad de Ciencias Sociales y Económicas de la Universidad Católica Argentina.
- Autor del Proyecto de Ley de Contabilidad uniforme para provincias en colaboración.
- Autor del Proyecto de Decreto Reglamentario de la Ley de Contabilidad de la Nación sobre régimen de las contrataciones del Estado en colaboración.

DISERTACION DEL C.P.N. JAIME RODOLFO COLLAZO

Yo percibo o creo percibir que el motivo para que las cosas se hagan o no en este tema de presupuesto, de contabilidad pública o de control, es porque se enfatizan demasiado los instrumentos; porque por ejemplo el tema del que yo tengo que hablar, el de la capacidad normativa de las Contadurías Generales, es un tema que yo no me lo había preguntado nunca a mí mismo. A lo mejor sí inconscientemente, porque en general lo que se está tratando de ver es de qué manera toma importancia un organismo, por eso yo sostengo que a veces estas cuestiones técnicas por centrar nuestra atención en los instrumentos y las técnicas de procedimiento, nos hacen perder de vista muchas cosas y entre otras cosas que perdemos de vista es la finalidad que tiene todo este aparato y a su vez a quien está destinado, quién lo tiene que usar y aprovechar. No sólo son los técnicos los que tienen que aprovechar de ese aparato técnico y justamente por ahí puede andar la cosa de que nosotros en lo teórico lo conversamos mucho pero los que lo tienen que usar no se enteran, y si lo hacen no alcanzan a percibir de que manera les sirve. Entonces cuando hablamos de normas surge inmediatamente de que debe haber alguien que las dicte y un porqué; debe haber un sujeto en la cosa y un objeto, pero a su vez cuando hablamos de normas, estas también fijan un procedimiento, lo cual supone que en algún momento hay que ver qué sucedió. También surge la idea de la comparación, entonces cuál es el sujeto, cuál el objeto y qué es lo que hay que comparar, y yo creo que en esto hay que empezar por el principio y especialmente cuando se trate de

la Contaduría General -órgano de control interno de la Hacienda Pública- organismo situado en un lugar determinado. ¿Dónde está ubicado? ¿Qué hace ese aparato dentro del cual está ubicado? Fundamentalmente la Contaduría opera dentro de la Administración del Estado de donde arranca todo este juego, esta forma de ser del Estado liberal moderno, porque con algunas variantes es en el que vivimos nosotros y buena parte del mundo, es el sistema dentro del cual nosotros estamos operando.

¿Cuál es la filosofía, el porqué de ese Estado? Y cómo esa filosofía del porqué, de esa forma adoptada se inserta en el contenido de todo lo que conforma el aparato? Debemos pensar que el Estado republicano nace como consecuencia -esta es una frase que me quedó grabada del Dr. Licciardo siempre- de evitar los excesos y la arbitrariedad de aquel que detentaba el poder, de ahí la división de poderes, el juego que tiene de evitar de que halla alguien que por sí mismo pueda tomar las decisiones, ejecutarlas y de esa manera concentrar tal poder siendo con ello injusto y arbitrario. Entonces la forma republicana nace para evitar una reacción contra el poder consolidado. El sistema presupuestario es la más típica representación de la forma republicana de gobierno, porque fíjense ustedes que el crédito de presupuesto es la autorización para gastar que tiene carácter de límite máximo, y a su vez no se puede gastar en conceptos distintos de los que están enunciados. Hay que evitar la arbitrariedad, no se puede gastar en lo que no esté definido y por lo tanto hay que ajustarse a ese límite. Y en este juego de la Administración Financiera del Estado en el cual intervienen fundamentalmente dos poderes, el Poder Legislativo y el Poder Administrador, tenemos alguien que toma la decisión y alguien que la ejecuta. Pero hay algo que no debemos perder de vista y que siempre se olvida y que es ¿En función de quién opera todo esto? . En función de la comunidad, porque en definitiva la primera decisión es en apoyo a ella , que a través de sus representantes estima la función , es la que a través del sistema elige a los que la representan , es la que aporta los medios para que el estado actúe para ella misma. Entonces el Estado no se justifica por sí mismo, ni actúa para sí ni por sí. Uno de los principios de las Finanzas Públicas es el de la publicidad de los actos, para que aquél que tome la decisión esté informado de todos los datos. Hay un poder que decide que es el Poder Legislador y que pone a disposición los medios y hace posible al Estado captar los medios y dimensionar la acción, y está el otro poder que administra los medios y que ejecuta la acción. Esta relación por ser de dos Poderes del Estado es política y puede establecerse a través de las leyes que son las que hacen posible el sistema de administración financiera del Estado. Para que el funcionamiento en definitiva del Estado sea posible, existe la Ley de Presupuesto, siendo ésta la columna vertebral a través de la cual gira todo el proceso ingresos-gastos, que es el problema de las Finanzas Públicas. Tenemos otro punto de vista que es el de la finalidad política del Estado y aquí hay un instrumento que centraliza esa multiplicidad de objetivos, esa cantidad de acciones diversas que se unifican en un Presupuesto. La idea de la unidad en la acción no debe perderse, porque creo que es la idea que debe persistir entre todo lo que gira alrededor de ella, incluyendo el control. Es obvio que el Presidente no puede por sí solo hacer o dictar las acciones contenidas en el Presupuesto, entonces para eso existe la organización administrativa a través de la cual las funciones se van abriendo, se van desplegando y se delegan las competencias. Esta apertura no es dispersiva, sino simplemente operativa, por esto no se pierde la idea de unidad, es simplemente una forma de poder hacer las cosas, lo cual no significa que alguien deja parte de sus funciones y las cumple otro u otros y que él se desentiende, porque sí bien este tiene la responsabilidad plenitotal y hace y deshace, no por eso el que está en la cúspide de la jerarquía de ser en definitiva el responsable desde el punto de vista político. Observándolo desde otro cariz tenemos distintos responsables, pero no me

refiero a este tipo de responsabilidad, sino al de la pública mental que es el cumplimiento, el que está en el poder de decidir es el que fija los puntos; el que pone a disposición los medios y el que dimensiona la ley.

Ahora bien, delegar las funciones, delegar las competencias significa también delegar la capacidad normativa propia que tiene aquél que tiene que actuar, porque como dijimos hay un nexo primero que se establece a través de las leyes, aquél que fija los grandes objetivos con criterio político, los establece y se los comunica a aquél que los debe cumplir a través de las leyes y a su vez el que debe cumplirlos debe organizarse para hacerlos y tener la capacidad de que en esa organización se den las instrucciones para que esa acción se siga desarrollando. Entonces esa capacidad normativa la tiene el Poder Administrador, y por vía en el descenso de las escalas jerárquicas la van teniendo los que le suceden en ella.

Aquel que decide fija los objetivos, fija los fines, puede cuantificar las metas, puede fijarlas en pesos, créditos de presupuestos, en función de logros físicos, o sea que lo hará de la manera que lo crea más justa y conveniente. Entonces el que administra tiene la posibilidad de organizarse para poder cumplir sus fines, pero su responsabilidad ¿Cuál es? Es demostrarle a aquel que ha tomado la decisión, de qué manera ha dado cumplimiento a lo que le han encomendado, es decir un poco la relación del mandante y del mandatario; el que da el poder y el mandatario. Esta relación la vemos claramente luego en el momento de rendir cuentas, la Cuenta General del Ejercicio es la rendición de cuentas del mandatario, de aquel que ha recibido el mandato de hacer algo e informar de que manera ha dado cumplimiento a ese mandato.

Tenemos en estos Poderes, el Poder Legislador y del Administrador, un primer nivel de relaciones que nos establecen también las formas y características que asume el proceso que de ahí para abajo se desarrolla. Ese primer nivel nos estaría dando las características del accionar y en definitiva las del control, porque hay una función que decíamos que es la de decidir, que es la función volitiva, hay una función que es la de ejecutar, que es la función administrativa y hay una tercera función que se inserta en las dos, que las envuelve, que las penetra y que es común a ambas y que hace al interés de ellas, que es el control. Este se inserta en ambos poderes, es multifacético y tiene en cuenta a las partes, a la materia que se trata, a la forma en que se instrumenta, todo lo cual nos lleva a decir que es un control político. Al traducirse esa relación en leyes es formal, como control de legitimidad o informal; al fijar implícita o explícitamente metas u objetivos a lograr tenemos un control de fines, de resultados; y al disponer el uso de los recursos tenemos el control de eficiencia, siendo este otro de los aspectos que se imcornoran, no digo recientemente, pero sí en los últimos tiempos, que es el del uso de los recursos.

La tarea del Estado actual liberal ha cambiado, se ha hecho más compleja, antes el Estado cumplía determinados servicios básicos, no debía interferir como vimos alguna vez en los manuales de economía de la intervención del Estado para no participar en el libre juego de las leyes naturales que se suponían se cumplían en el mercado y que aseguraban una justa distribución de las rentas, la riqueza y el bienestar para todos. Por supuesto que en este siglo vemos como las cosas no se dan, este juego automático no se cumple, en fin, surge la necesidad de que el Estado intervenga. El concepto de evitar el exceso y la arbitrariedad en el uso del poder se extiende a evitarlo en el uso de los recursos, porque por otro lado a los Estados actuales les es más factible obtener recursos y administrarlos. El desarrollo económico ha hecho posible que los Estados sean capaces de obtener mayor cantidad de recursos que antes. El Estado de hace 150 ó 200 años no tenía posibilidades aunque quisiera, aparte de la filosofía / /

económica imperante. En cambio el desarrollo económico hace factible de que crezca la riqueza global, la renta nacional y por lo tanto se hace más fácil. Las necesidades más importantes se satisfacen y surgen otras, el Estado es un típico prestador de servicios, y con el crecimiento de la economía crece la necesidad de servicios. A pesar que la riqueza ha crecido es cada vez más escasa, porque los fines se han multiplicado más que las riquezas, los objetivos a lograr han crecido en número mayor que la cantidad de riquezas, entonces no obstante existir disponibilidades de bienes y servicios en mayor cantidad ahora que en otros momentos de nuestra historia, no obstante eso, los recursos tal vez son más escasos que antes en términos comparados con la necesidad de su satisfacción. Es importante ahora demostrar el uso de los recursos, por eso estas técnicas que se van agregando a las tradicionales no surgen porque a alguien se les ocurre inventarlas o porque a alguien en un laboratorio por una inoculación intelectual piensa de que tal cosa es, o surge por la necesidad. Las técnicas de presupuesto por programa, la instrumentación contable de todo orden, la cibernética y todas las demás que vienen desarrollándose, son porque cada vez debemos hacer un uso mejor de los recursos, que se traduce en un mayor rendimiento de los mismos. Entonces tenemos las dos cosas: evitar los excesos y la arbitrariedad en el uso del poder y evitar el exceso de arbitrariedad en el uso de los recursos. Ahora bien decíamos que la organización se desplegaba a los efectos de hacer posible todas las acciones porque el Presidente solo no lo puede hacer, entonces se abre en la medida de que se considera necesario para poder ejecutar las acciones de acuerdo al mandato que dio.

Entre las funciones básicas mencionamos la de decidir, la de administrar y la de controlar, y vamos a ver cómo se inserta en ese esquema una Contaduría General. Esta está ubicada dentro del Poder Administrador, por lo tanto ya hay una función a la cual es ajena que es la de participar en el esquema de decisiones. El poder Administrador tiene básicamente la función de ejecutar la acción y a la vez le cabe la función de control. La última de ellas es propia de dicho Poder, como también es propia de aquel que da la decisión, porque hace al que tiene que ejecutar algo la posibilidad de que el mismo controle lo que esté haciendo para luego rendir cuentas. No debemos perder de vista también que el Poder Administrador no opera con medios que le son propios, sino que han sido puestos a su disposición por la comunidad. De ahí que como dice el Dr. Licciardo el control viene a sustituir al interés del dinero del capital en una empresa privada. En este tipo de empresa el dueño está más o menos cerca de la acción y la tiene ahí, la controla, toma la decisión, la ejecuta, pero si nos empezamos a arrimar un poco a la gran empresa la cosa puede cambiar, y veríamos nacer los mismos problemas que los del Estado, y los regímenes o sistemas de control en definitiva en su esencia no difieren tanto de los principios que guían a los controles en el Estado y en una gran empresa.

Por consiguiente al no operar con medios propios surge la necesidad del sistema de control como un medio de verificar la acción en interés de aquél que no puede estar presente, ni tomar la decisión, y en ese aspecto la Contaduría dijimos está incluida en un órgano ejecutivo que tiene funciones ejecutivas y de control, cabe entonces preguntarnos ¿Cuál de estas funciones o ambas es la que tiene la Contaduría, mejor dicho la que debe tener? Hay expresiones que están trasladadas a la legislación, la Ley de Contabilidad, y otras que a veces confunden un poco este tema cuando se habla por ejemplo de las normas administrativo-contable, siendo esta la expresión con que se suele caracterizar a la actividad de la Contaduría General.

Yo considero que la Contaduría General no debe tener función ejecutora, si es órgano de control. ¿Por qué? Decíamos que el que recibe

por Ley el mandato de ejecutar, toma las decisiones que corresponden y está capacitado para dictar las normas para que eso sea llevado a cabo. Como mencionamos ese poder, esas funciones y facultades se despliegan en la Administración y su obligación va cayendo en las funciones de nivel inferior que van recibiendo una parte de esas funciones y de esas facultades de manera que los funcionarios que operan en las funciones ejecutivas tienen una parte del poder y de las facultades que tiene el Presidente. Ahora bien la Contaduría es un organismo cuya misión fundamental es registrar y controlar. En un organismo ejecutivo se cumple la función que de acuerdo con las normas legales tiene asignada y su capacidad normativa está circunscripta a esa esfera de acción. Un Director de Administración tiene sus facultades de control dentro de su propia Dirección de Administración, tiene que controlar el proceso administrativo porque después tiene que rendir cuentas. Tiene además facultades normativas propias de su esfera. Pero en cambio la Contaduría General tiene funciones de control que comprenden a todos los organismos ejecutivos y parecería que no podría tener facultades normativas de las funciones ejecutivas ¿Por qué? Porque si el que ejecuta tiene una porción de las funciones que tiene el mandatario principal, -es el dueño-, tomado esto entre comillas porque sabemos que en el Estado nadie es dueño de nada, por lo tanto hay una acción en servicio. El dueño de ese territorio no puede admitir interferencias de alguien, el responde por la línea de su competencia al superior, pero no a ningún otro colateral, de manera que la Contaduría no tendría normas de carácter o que impliquen regulación de una acción ejecutiva, porque esta ya tiene un responsable que tiene facultades para dictar las normas que le caben dentro de su órbita de acción.

Por otra parte si la Contaduría es un órgano de control que comprende a todos se estaría inhibiendo a sí misma si dictara normas que hacen a la regulación de las funciones ejecutivas pues estaría entrometiéndose y comprometiéndose con dicha acción, o sea que la Contaduría General debe quedar totalmente apartada de la posibilidad de dictar normas en lo que hace a la función ejecutiva del Estado. Pero en la realidad vemos otras cosas, Contadurías que liquidan, emiten órdenes de pago, que fijan los pagos, lo cual es, una contradicción con las funciones de control de la Contaduría. Para mí resulta de toda evidencia, incongruente, que una Contaduría General emita órdenes de pago, establezca el orden de pagos, indique al Tesorero cuando tiene que pagar, etc. Porque yo pienso que hay una tendencia creciente de los organismos de control a participar en la Administración activa del Estado. ¿Por qué? Porque parecería que es la forma de tener cierta preponderancia, poder, supremacía, prestigio dentro de la propia administración y hacia afuera de la administración. Pero yo pienso que en ese caso se está vulnerando un principio esencial y se está perdiendo de vista el objetivo esencial, la razón de ser del organismo y está dejando de hacer lo que realmente tiene importancia. De lo contrario si esas funciones fueran posibles en Contaduría, saquémosle el control y pongámoslo en manos de otro organismo. No estoy diciendo que ésa sea mi propuesta, lo doy como una variante posible y me parece razonable, congruente. Este esquema viene a que hay una unidad, una idea de unicidad en el manejo financiero del Estado, a partir de que hay un instrumento centralizador, que es el Presupuesto, a partir de que el responsable de la administración es uno, el Presidente de la Nación, el Gobernador.

Esa idea de unidad debe trasladarse a todo el esquema financiero. Por ejemplo no es posible que las empresas, del Estado sean Sociedades Anónimas y que se diga que funcionan como Sociedades Anónimas de la Ley N° 19.550, conforme a los criterios de la actividad privada. Si eso no es así entonces, las empresas no deberían ser del Estado, porque si la empresa está en manos del Estado es porque algún fin político está cumpliendo.

No sé si llego a equivocarme pero yo creo que no existe ninguna posibilidad de que haya alguna empresa del Estado que no esté cumpliendo alguna finalidad política, además de alguna finalidad comercial, y no hablemos de los casos que el Estado tiene empresas para sostenerlas por razones sociales, políticas, etc. Pero si la mayoría de las empresas del Estado tienen alguna finalidad política, por ejemplo YPF sostiene un surtidor donde a lo mejor va un jeep a cargar nafta una vez por semana en un lugar del país, está obligado a tenerlo porque el Estado considera que ahí debe haber un surtidor de nafta, aunque vaya uno, una vez por semana. Ninguna empresa comercial va a ir ahí a poner un surtidor de nafta, y esa finalidad política que está cumpliendo ese ente es un costo que hay que cargarle en su organización y cuando hablamos de ineficiencia o ineficacia en los servicios públicos tenemos también a veces que evaluar esos casos. El funcionario que maneja la empresa puede decir de que él decide por sí y toma sus propios criterios, no obstante tener una supervisión en las políticas, y a la vez muchas veces nos hemos encontrado y hemos escuchado de funcionarios que manejan empresas que no tienen intervención de nadie. ¿Por qué? Porque se pierden de vista los objetivos, las finalidades hasta las que van las cosas, siendo esta por ejemplo una forma de dispersar el control; crear un sistema jurídico diferente para escaparse de las normas administrativas comunes porque se dice que traban, que hacen pesada la gestión, pero no nos extraña ver después que cuando se crean esas formas para apartarse de las normas generales, un administrador, un responsable cualquiera copie el reglamento de contrataciones de la Administración Pública, por ejemplo, otome un régimen cualquiera de movimientos de fondos o de control de las normas generales de la Administración. ¿Por qué? Porque aparentemente el escaparse de la norma parecería que en realidad la finalidad es manejar los sistemas por sí mismos, tomar decisiones importantes como lo hace el Poder Legislador, por lo tanto no debemos perder de vista hacia donde confluye todo esto cuando se diseñe un sistema, una estructura presupuestaria, un sistema de contabilidad. ¿Para qué? Para responderle a aquél que tiene que rendir cuentas, para que el responsable pueda demostrar y ¿En qué consistiría esta demostración? Pues está en aquel que decide pedirle todas las cosas que tiene que demostrarle, y para eso dictará la ley que crea necesaria y fijará la estructura presupuestaria adecuada. Dirá por ejemplo: yo quiero que el Presupuesto exprese estas cosas, créditos en pesos, una explicitación de los fines, -como por ejemplo- metas físicas a alcanzar y una serie de cosas y que a través de una Ley de Contabilidad yo establezco de qué manera el Estado debe ejercer su administración para que a su vez pueda saber si la ejerce como a mí me interesa, a mí como Poder Legislador, como un Poder que tiene la dirección. Entonces la ley debe fijar los grandes fines, las grandes líneas y todas las cosas que necesita saber el legislador para saber si de esa manera esos grandes objetivos y pautas se están cumpliendo. Luego el administrador debe producir todas las demostraciones necesarias de acuerdo a lo que le está pidiendo el legislador y si puede, demostrarle más, pues está la función de todo administrador prudente de poder ofrecer los elementos de juicio que sean suficientes o necesarios para demostrar que él verdaderamente ha cumplido con aquello que se le ha encomendado. Parecería que la actividad esencial de una Contaduría es diseñar o perfeccionar, yo casi no emplearía la palabra crear porque es una palabra muy peligrosa, yo considero que no hay muchas cosas para crear porque todavía hay muchas que no han sido usadas como se debe y que han caído en el desprestigio. Lo que se debe hacer es dotar de capacidad y prestigio a las formas, procedimientos e instrumentos que ya están creados, o sea darles contenido y hacerlos necesario. El organismo contable tiene que posibilitar de que el funcionario opere. Las formas e instrumentos de control deben procurar que el funcionario actúe, deben tratar de evitar la inoperancia, pero en vez de hablar con lo negativo, hablemos con lo positivo, deben impulsar a la acción del funcionario y que el funcionario actúe conforme a las reglas, es decir por el lado contrario, debe evitar la inoperancia y que se /

cometan irregularidades. Creo que alrededor de esta función esencial que hace al funcionamiento entero del Estado está el meollo de la función de la Contaduría General. Está la función de registración que es justamente la de utilizar los instrumentos y todo lo necesario para reunir los elementos de juicio que van luego a producir la demostración, es decir formular todo en esta función que en general comprende la parte instrumental de recopilación de datos que luego se traducen en cuadros, en distintos elementos técnicos que producen la demostración necesaria que debe serlo para el que decide y para el que está actuando. Y aquí vemos un aspecto en el que también debe haber una reparación. Nosotros hablamos de que hay una unidad de acción, que como todo se concentra en uno, el control también debe tener esa idea de unidad, no puede estar disperso. Pero hay una parte de ese control que es el preventivo, que es de la formulación del Presupuesto. Al formularse se está avisando a la Administración como está operando la organización, qué cosas está haciendo y qué logros está obteniendo el mismo Poder Legislativo. Probablemente en nuestra práctica institucional el momento más efectivo de control es el control preventivo en el momento de analizarse el proyecto. El control posterior es ineficaz, el control sobre la Cuenta del Ejercicio totalmente ineficaz. En cuanto al control con comitante en algún momento ha tenido eficacia, cuando las Cámaras llaman a sus salas a informar a los Ministros, por ejemplo. Pero realmente el momento eficaz del control ha sido el preventivo; el de la formulación del Presupuesto, y veamos aquí a cuántas Contadurías Generales tienen participación en la formulación del mismo, al que después le va a tocar seguirlo de cerca, registrarlo, controlarlo, informarlo. Creo que ninguna Contaduría General -si hay puede haber alguna excepción- ha tenido una participación activa en la mencionada tarea. Yo no me estoy refiriendo en este momento que en algunos órganos de control externo o interno hay dispersión, no estoy hablando dentro de lo que es la facultad propia que tiene el administrador de poder controlarse a sí mismo y que en el Estado Nacional se encuentra disperso, no estando unificado y también reconozco que el Presupuesto no es todo lo centralizador que debiera ser de la acción del Estado, pero en fin, todas esas falencias se van traduciendo en la práctica en que se va perdiendo la finalidad, la orientación primitiva, buscando el porqué de las cosas y los técnicos solemos encerrarnos en nuestra técnica y perder de vista el fin; dándose el caso muchas veces en que los instrumentos se abandonan porque impiden al que tiene la decisión, decidir; porque el técnico en su afán de aplicar la técnica en todas sus esquisitesses y su perfección por la técnica misma, le impide tomar decisiones.

Yo les decía por ejemplo que era significativo que hubiera Congresos de Contadurías y que no los hay desde hace mucho tiempo en materia presupuestaria y en general los que hubo en materia de Presupuesto desde los años 63 hasta ahora fueron referidos al problema del Presupuesto por Programa. Yo creo que la programación además de ser una técnica que exige ciertos requisitos y que pueden hacer difícil su implementación desde el punto de vista práctico, es algo que lo han sentido probablemente nada más que los funcionarios de las oficinas y los técnicos de los centros de programación, pero todo el resto de la Administración y los que tienen que decidir, replantear, reelaborar y reprogramar en función de esa técnica nunca lo han sentido. Ello porque los técnicos no han tenido la capacidad suficiente para darle eficacia. Yo considero que en las Contadurías Generales hay que dotar, hay que trabajar para hacer eficaz el control.

Es importante destacar el control referido a que si los funcionarios se ajustan en su cometido a las normas establecidas, y creo que en el aspecto del uso de Recursos, que hoy es esencial en el Estado, tendría el control dos facetas, uno es el logro de las metas fijadas cuando las hay y el otro es el uso eficiente de esos Recursos, es decir haber logrado las metas pero haciéndolo de la manera más conveniente y oportuna.

A mí se me ocurre pensar que las oficinas de Presupuesto deben tener el control de resultados, es decir, si hubiere programas se dice que hay un programa para tal cosa y hay que lograr determinados resultados. Esta oficina es la que ha programado eso, es natural de que ella en su proceso constante de revisión de presupuesto y la constante reelaboración que tiene que haber, debe evaluar hasta que punto esos resultados se han cumplido o no, para ver si es necesario o no producir modificaciones de Presupuesto.

Pero se me ocurre pensar que en la Contaduría General debe estar el control de la eficiencia de los Recursos, si estos son utilizados de la manera más conveniente y oportuna. Tengo ciertas dudas de hasta que punto el control de eficiencia debiera tenerlo el órgano de control externo lo cual parecería que es algo a la inversa.

La Contaduría General tiene la registración y el control interno desde el punto de vista formal y legal, y sin embargo mi impresión es que el control de eficiencia tiene que estar en la Contaduría General. Hay varias razones que fundamentarían lo que digo, pero se me ocurren dos: la experiencia me indica que una acción introducida en la Contaduría General y que se convierte en rutina -en el buen sentido de la palabra- se convierte en algo que ya está en marcha y eso se ejecuta, ya que se establece un procedimiento a cumplir y se hace, siendo esto un buen motivo. Por el otro lado tiene que estar en el Poder Ejecutivo la función del control de eficiencia, porque estando en la Contaduría creo hay ciertas garantías de que se va a cumplir y se va a hacer, y dentro de dicho Poder porque es el que tiene todos los elementos de juicio necesarios para llevar a cabo el control. El órgano de control externo no lo puede tener nunca, lo tiene que pedir y se lo tienen que dar, está bien que tiene facultades para administrarse, pero no tiene todo el plantel técnico de todo orden que desee para un control de eficiencia, pues no sólo contadores públicos, sino economistas, ingenieros, abogados y todas las ramas de la ciencia y de la técnica son necesarias para un control de gestión del uso de Recursos.

Y hay otra que yo se que es por la negativa, hasta ahora no he encontrado un resultado satisfactorio en la acción de las oficinas de control de gestión; lógicamente que a veces la falla no está en quién debe actuar sino en las normas que sustentan la función.

En el detalle tiene que estar el Poder Administrador que es el que tiene que decidir. Fíjense ustedes que el Presupuesto no lo arma el Poder Legislador, lo arma el Poder Ejecutivo, porque es el que tiene todos los instrumentos, todos los elementos de juicios, toda la información necesaria para saber cuales son las necesidades y luego el legislador encontrará las formas y verá de qué manera él se informa para que esta propuesta que le llega sea adecuada a la que él persigue. Pero el Presupuesto -el instrumento fundamental del eje alrededor del cual gira la acción del Estado- nace del Poder Ejecutivo y pienso que ese tipo de control que hace a la eficiencia en el uso de los Recursos, siendo control esencial, sin dejar de serlo el formal; es un control muy importante por que de ello depende el progreso del país, cuanto mayor rendimiento se tenga de recursos, mayor será el bienestar. Debe nacer de ahí porque es el que tiene todos los elementos de juicio que son muchos. Un control de eficiencia requiere información muy amplia y sobre muy diferentes gestiones, entonces es natural que el que la tenga, concentre esa facultad de control, sin perjuicio de que el órgano de control externo tenga alguna forma de control pero más global sobre el logro de los objetivos políticos implícitos o explícitos en el ordenamiento presupuestario.

El órgano central tiene la responsabilidad de preparar a la Administración para que funcione como corresponde, para que el responsable

máximo esté seguro de que su organización funcione en el sentido de los fines establecidos, pero eso solo se lo puede asegurar el organismo de control. Ningún otro puede hacerlo, ni tener la visión global de la acción administrativa del Estado como la tiene el órgano de control. O sea que la misión es acceder a la posibilidad de tener una visión global de la acción del Estado, y su función es investigar, pero a su vez procurar como dijimos antes de estimular la acción del funcionario y de asegurar al responsable máximo de que esa acción está encaminada conforme a los fines que se persiguen. Ello se asegura vigilando las formas de la organización, diseñando los instrumentos necesarios para recoger la información y a su vez informándole a aquél que tiene los poderes de decisión en qué medida está operando conforme al mandato que recibió. Esa es una cosa que no debe perderse de vista y creo que hace a la importancia que debe tener la Contaduría General, más allá de pagar, ordenar pagos, esta, me animaría a decir, contra los que aquí están haciendo eso, es una función subalterna. La idea de que estamos al servicio de la comunidad y que el Estado está al servicio de la misma y que debe rendir al máximo posible esos recursos que pone a disposición del Estado, es la función más alta que el Estado hace. Existe algo superior a eso? A ese nivel no lo hay.

En fin, lo que he querido significarles en esta charla a ustedes es primero mi satisfacción por ver a la gente de Contadurías reunidas y ese hecho de por sí me parece significativo. Algo está sucediendo para que la gente de las Contadurías se reúna, alguna necesidad debe haber y creo que hay que aprovecharla, lo que significa traducirlo a hechos concretos. Es difícil porque las cosas en el manejo administrativo del Estado son posibles en tanto aquél que tiene el Poder de hacerlas hacer las toma y las impulsa. Considero que debe procurarse una integración con los organismos presupuestarios; la Contaduría General y el Presupuesto deben trabajar juntos. Yo he tenido la fortuna de trabajar en ambos sectores, de manera que conozco las dos partes, las quiero a las dos y hace tres años que las extraño a las dos y creo que si en la vida queremos tener una idea de realización personal, porque claro cuando uno tiene treinta o treinta y dos años empezar esas cosas como algunos de los aquí presentes piensan estamos estusiasmados con la estructura de Presupuestos, Ley de Contabilidad y una serie de cosas más, pero con el paso de los años uno va adquiriendo otra idea de lo que es la satisfacción personal de haber cumplido y de las cosas hechas. El simple diseño de los estudios técnicos produce satisfacciones y más cuando lo vemos usar.

El mundo necesita más desarrollos intelectuales que técnicos pero sin dejar de complementarse por supuesto, pues el desarrollo técnico es el que en definitiva hace crecer los resultados. A veces no son suficientes para las satisfacciones personales en el mundo desarrollado de hoy donde el desarrollo económico tiene su vital importancia y entonces el campo profesional nos da satisfacciones de tipo superior indudablemente. Es lo más que hacemos en nuestra vida y probablemente a lo mejor es la expresión que menos nos llena de calma. Por qué? Porque no tenemos que embuirnos de ese esquema de que estamos al servicio del Estado que tiene una acción unificada. Hay que realizar la acción en forma desplegada pero unificada con sentido social hacia el bienestar común y todo debe estar pensado en ese sentido porque las autoridades jerárquicas trabajan para eso. Debemos a ellos dotarlos de los elementos necesarios para que decidan conforme a los elementos más aptos, los que le permitan decidir mejor y para que sepan lo que están haciendo. En la medida que nosotros que estamos en niveles más o menos altos en la escala administrativa y tenemos debajo a personas jóvenes que están desarrollándose, creo que hay que tratar de dotarlos de esa mentalidad de que todos los sectores de la Administración -ya no hablo de la mentalidad como profesional- está en función de esos objetivos y fines que están centralizados.

Nadie es dueño de nada. Todos debemos trabajar en función de esta idea de concurrencia hacia los fines y objetivos y con la idea de que estamos haciendo lo mejor al servicio de la comunidad y que los instrumentos deben servir para alcanzar todas las metas propuestas.

UTILIZACION DEL COMPUTADOR PARA TAREAS DE AUDITORIA

CURRICULUM VITAE DEL C.P.N. JORGE REINALDO NARDELLI

- Contador Público Nacional egresado de la Universidad de Buenos Aires.
- Profesor Titular de la cátedra de "Auditoría Operativa" de la Escuela de Economía y Administración de Empresas.
- Ex-Presidente del Instituto Técnico de Contadores Públicos.
- Profesor de los cursos sobre "Auditoría de Sistemas Electrónicos" en diversas entidades profesionales de la Capital Federal y del interior del país.
- Responsable de la puesta en marcha de equipos de auditoría de computación en Organismos Oficiales y Privados.
- Actualmente Auditor General Interno de Administración de Servicios Eléctricos.

DISERTACION DEL C.P.N. JORGE REINALDO NARDELLI

ESQUEMA DE LA EXPOSICION

1. Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
 - 1.1. Norma relativa a la Realización del Trabajo.
 - . Relevamiento y evaluación del sistema de control interno.
 - . Verificaciones o pruebas de procedimientos.
 - . Obtención de evidencia comprobatoria válida o suficiente.
2. El empleo del computador para las verificaciones o pruebas de procedimientos.
 - 2.1. Técnica principal: "Conjunto de datos de prueba".
 - 2.1.1. Aspectos conceptuales:
 - . Finalidad.
 - . La "evidencia" requerida por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
 - . El problema del programa.
 - . Pasos generales a seguir.
 - . Archivos maestros a emplear.
 - . Papeles de trabajo de auditoría.
 - 2.1.2. Aspectos prácticos:
 - . Selección y obtención de los archivos maestros de auditoría.
 - . Selección de registros.
 - . Preparación de las transacciones de prueba.
 - . Conversión de las transacciones.
 - . Modalidad aplicada para la corrida.

2.1.3. Resultados obtenidos y evaluación final de la técnica.

2.1.4. La variante de la "mini-compañía" (Wasserman 1969).

2.2. Técnicas complementarias utilizadas.

3. Conclusiones finales.

Voy a dar comienzo al desarrollo del tema que ustedes esquemáticamente tienen en su poder y que se refiere específicamente a la utilización del computador en tareas de Auditoría.

El esquema que voy a seguir responde a lo que dentro de la profesión contable se denomina "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas", que establecen en líneas generales y sin cubrir específicamente lo relativo a una operatoria electrónica, la tarea que debe llevar a cabo un auditor para emitir un dictamen sobre ciertos estados contables. Esas normas cuyo esquema general ya reconoce más de un siglo de antigüedad prácticamente es seguido por los organismos profesionales en la mayor parte de los países donde la profesión contable ha tenido un gran desarrollo. Abarca tres grandes definiciones que son perfectamente conocidas por todos nosotros y que simplemente voy a proceder a enunciar.

Unas son las normas personales que establecen las características o las cualidades que debe tener un auditor para llevar a cabo esa tarea y que fundamentalmente se refiere a lo que se denomina pericia técnica por un lado e independencia de criterio por el otro. La segunda norma y que es la más importante para lo que vamos a tratar es la relativa a la realización del trabajo y que como el propio nombre lo está indicando establece la tarea de un auditor para emitir el dictamen sobre los estados contables.

En el caso específico de un auditor externo que emite ese dictamen sobre los estados contables, o un auditor interno de cualquier entidad ya pública o privada o cualquier tipo de fiscalización que haya que realizar, donde existan ciertas cifras comprometidas; el problema es que no hay disposiciones explícitas en nuestro medio sobre los procedimientos y técnicas de auditoría que deberían seguirse cuando la información ha sido procesada total o parcialmente a través de un computador electrónico. Yo mencioné el año pasado en Mendoza que en realidad no existían prácticamente disposiciones explícitas en los países donde la profesión contable ha tenido más desarrollo, vale decir en orden cronológico en materia de disposiciones: Inglaterra, Canadá y Estados Unidos. Ahora hay que hacer una modificación, porque a principios de 1980 ha salido un boletín del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos que ya establece con carácter de obligación para el profesional el tener que ajustarse a ciertas pautas que si bien se indican con carácter general y no pretenden coartar la libertad de criterio que como tal tiene, tratan de evitar sobre todo los problemas de responsabilidad que están siendo bastante delicados y más a la luz de la nueva modalidad que han adquirido ciertos delitos, y en este caso tendríamos que hablar de lo que según la feliz expresión de Pierre Smith es el delito informático o delito electrónico.

Es el único caso donde hay disposiciones explícitas. En nuestro medio no están regladas por ninguno de los dos grandes organismos profesionales que establecen las normas. Lo que si creo conveniente hacer y venimos haciendo desde hace cuatro años, es seguir el esquema que

las normas generales establecen y adecuarlos a la particular característica de una operatoria electrónica. La gran pregunta que uno aquí podría hacerse es si este esquema que vamos a respetar sigue siendo válido a la luz de estos modernos computadores que existen; y por modernos me estoy refiriendo a los mini-micro o lo que llamamos procesadores e incluso la nueva modalidad de procesamiento como sería el procesamiento distribuido o computación interactiva. Mi opinión individual es que este esquema sigue siendo total y absolutamente válido; porque como ya lo había visto bien la gente que había empezado a estudiar el tema alrededor de una década desde el momento que las normas establecen objetivos generales a alcanzar por un auditor, son independientes del medio de procesamiento utilizado, cual es decir, ya sea manual, mecánico o electrónico. Incluso en alguna disposición de algunos de los organismos profesionales está establecido explícitamente. Creo que es el camino correcto para seguir hasta el momento en que sobre todo, me refiero específicamente a nuestro medio, salga alguna disposición con lo cual habría que introducir modificaciones.

Ustedes en algún momento van a observar o van a advertir que yo voy a hablar en condicional, lo cual está indicando evidentemente el dejar incluso la puerta abierta para alguna posible alternativa que pueda seguirse, habida cuenta de lo que mencionábamos, de la falta de disposiciones explícitas.

La norma relativa a la realización del trabajo establece en primer lugar, que debe efectuarse un relevamiento y evaluación del sistema de control interno. Me permito recalcar la palabra Sistema dado que en general hablamos de Sistema de información y de Sistemas electrónicos y el control interno también es un Sistema, de ahí que se comete el error de hablar de control interno a secas. Al estar hablando de un Sistema de control interno, y lo que en apariencia es una distinción puramente académica tiene consecuencias prácticas incalculables.

Se le pide al auditor relevar y evaluar el Sistema de Control interno, y la segunda gran norma en lo referente a la realización del trabajo le pide al auditor la obtención del trabajo mediante la aplicación de procedimientos de Auditoría de evidencia comprobatoria, válida y suficiente. Es decir, que un auditor en general realiza o sigue su tarea según un esquema que abarca dos grandes aspectos. Por un lado lo que es el relevamiento y la evaluación del Sistema de control interno y por el otro lado una vez efectuado el relevamiento y efectuada esa valuación del cual depende la naturaleza, la extensión y la oportunidad de los procedimientos de Auditoría a aplicar, entonces sí se realiza la misma sobre la información procesada por el Sistema. Que a veces en Auditoría hagamos las dos cosas a la vez, vale decir que efectuemos las verificaciones o pruebas de procedimiento y hagamos la obtención de evidencia puede darse en algunos casos, pero no es en realidad la forma en que habitualmente va a trabajarse y que por otra parte parece ser la menos fructífera, mientras que en algún Sistema pequeño podría realizarse.

Tenemos dos grandes aspectos que se refieren al relevamiento y evaluación del Sistema de Control interno. Por un lado el relevamiento en sí es la toma de conocimiento, vale decir el conocerlo, aprenderlo, captar, y en segundo lugar se trata de verificar que el Sistema en la práctica se desenvuelva de acuerdo con la operatoria prevista. Voy a dar un ejemplo clásico, digamos tradicional, como puede ser un Sistema de compras, un Sistema de Inventario, o un Sistema de Liquidación de haberes, cualquiera sea, hay toda una metodología establecida en una norma que determina perfectamente que pasos deben seguirse para la realización o para el logro de una determinada acción; qué pasos deben cumplirse; qué autoridades y autorizaciones son necesarias. Vale decir la norma explícita claramente lo que debe hacerse. Lo referente a esa actividad es lo que en realidad al cubrirlo en el primer sector de Auditoría es lo que denominamos

"verificaciones o pruebas de procedimiento". No se está verificando la información sino el procedimiento en sí, a la luz del resultado que de el procedimiento entonces podré tener en cuenta o podré llevar a cabo mi tarea en mejores condiciones.

En general, esto lo vamos a intentar llevar a una operatoria electrónica. La metodología que estoy explicando ha sido brillantemente expuesta por Gordon B. Davis, que es especialista y que sigue siendo el número uno en la materia: a pesar que la obra data de 1968, motivo por el cual uno podría preguntarse sino es aventurado recomendar una obra que tiene doce años de antigüedad a la luz de los cambios que ha habido en los equipos y en la modalidad de procesamiento.

La verdad es que como el esquema conceptual es perfecto resiste perfectamente el transcurso del tiempo, por lo menos hasta el momento.

El computador responde en general a dos principios fundamentales. En primer lugar el computador es un autómeta, vale decir que su mecanismo está destinado a cumplir, yo diría que escrupulosa y fielmente las instrucciones que se le introducen bajo un algoritmo de máquina, que es lo que en la práctica todos conocemos como un programa. Hay un autómeta que va a cumplir lo que le indica un cierto programa, pero este tiene a su vez dos características que convendría destacar ligándolas con el automatismo de la computadora.

Por un lado tenemos el automatismo de la computadora y por el otro es lo que podríamos denominar el determinismo del algoritmo, con esto estamos queriendo determinar que ese programa cargado una y mil veces va a dar exactamente el resultado previsto. Algoritmo es en general cualquier procedimiento, incluso los algoritmos básicos son las operaciones de sumar o de restar.

Cualquier persona que aplique la norma establecida para efectuar una operación de multiplicación o de suma va a llegar exactamente al mismo resultado, lo que va a cambiar podrán ser las cifras con las cuales trabaje; pero el algoritmo en sí es una prescripción exacta de la manera en que debe efectuarse la secuencia, en que deben llevarse a cabo los pasos para llegar al resultado previsto. Aquí de igual forma hay un autómeta que va a cumplir las indicaciones de un algoritmo.

Trabajando en Sistemas manuales o convencionales o cuando alguien tiene que llevar a cabo una cierta acción, puede o no, de acuerdo a su talante, a sus inclinaciones, su inspiración, su estado de ánimo o a un montón de factores, cumplir una cierta norma. Al ser un autómeta va a trabajar o va a hacer lo que le indique ese algoritmo, porque no va a distinguir si lo que se le está cargando es bueno o es malo. Estoy tal vez hablando como auditor y estableciendo alguna duda, pero no es la duda de la honorabilidad de nadie, sino la duda cartesiana, la duda que debe tener cualquier auditor en el sentido de que si lo que se está procesando responde precisamente a los cánones, a las autorizaciones y a las disposiciones que regulen el procesamiento en particular. Entonces a la luz de eso es que se mueven todas las técnicas y todos los procedimientos establecidos en materia de Auditoría. Sobre esos dos grandes supuestos reposa parte de algunos otros aspectos como ser lo relativo a la utilización del computador para la obtención de evidencia comprobatoria, válida y suficiente, pero de todas maneras pensemos que si algún día algunos de estos factores llega a modificarse por alguna circunstancia evidentemente entonces va a tener que cambiar un poco lo que tal vez podríamos decir es la filosofía de Auditoría del computador. Aquí cabe hacer una pregunta: ¿Cómo podemos hacer empleando el computador para determinar que los controles establecidos dentro de un Sistema, fundamentalmente de ese algoritmo que denominamos programa, producen en la práctica la operatoria / /

prevista?. Porque en general todo Sistema grande, pequeño o mediano trabaja sobre esas instrucciones de los diversos programas, incluso podrá tratarse de Sistemas Simples o de mini-computadores o mini-procesadores, pero siempre hay un programa y el problema es que ha sido diseñado a su vez por un ser humano que puede equivocarse.

Es un problema fundamental que está ligado con algo que voy a dejar simplemente expresado en su momento y que es lo que se denomina la "confiabilidad del sortt-ware" o "de los programas en general", porque hay errores que a veces se producen como consecuencia de que la prueba de programa es prácticamente imposible, aunque se lleve a fondo, detectar dada la cantidad de variantes en juego y la modalidad en que puede entrar la información. Es imposible detectar ciertos errores que a veces por casualidad se encuentran recién al año o al año y medio cuando el Sistema precisamente se encontró ante una situación que no respondía estrictamente a lo que vino dándose, entonces ya es un problema que está limitando un elemento que es en definitiva la confiabilidad con la cual el auditor puede reposar sobre el Sistema.

La técnica existe y en realidad los auditores hemos adaptado, una de las etapas que se llevan a cabo en el desarrollo de un programa ya que concretamente ahí lo aprueban. Vale decir una vez que el trabajo ha sido de sarrollado por el analista y ha sido pasado al programador, este debe llevar a cabo la codificación en ese lenguaje simbólico que luego convertido va a ser trabajado por el equipo. Después de pasar por una etapa previa que es la depuración hay que probarlo, vale decir, hay que determinar si el programa antes de entrar en funcionamiento responde a esta etapa de la prueba.

Indudablemente que en este hecho influye también la capacidad crítica, la habilidad que pueda tener el programador e incluso le diría que técnica y modernamente algún especialista en la materia sostiene que un programador no puede probar su propio programa. Yo creo que es exactamente así, desde un punto de vista sicológico la tarea al desarrollar un programa es eminentemente creativo, es decir, intelectual, y probar un sistema es estar trabajando contra el Sistema.

Pero lo que los auditores hacemos practicamente con esta técnica que vamos a entrar a desarrollar que es la del conjunto de datos de prueba, y trabajando contra el Sistema es ver de qué manera, de qué formay sobre todo cuánto hemos relevado. Y esto está perfectísimamente bien enmarcado dentro de las técnicas de análisis del Sistema fuera de Auditoría y dado que un Sistema tiene una estructura, pero a su vez tiene un comportamiento y ya que la estructura de un Sistema la conozco a través del relevamiento que he efectuado, concretamente aquí estamos trabajando como auditores, ya sea que se trate de un Sistema de Liquidación de Sueldos y Jornales o de Liquidación de haberes, en general. Yo ese Sistema lo conozco porque he tenido que relevarlo, he tenido que analizarlo, he tenido que ver los diagramas, he recogido su documentación, todo lo cual me da elementos bastantes interesantes para obtener un panorama global del Sistema.

Eso si nos referimos a la estructura pero y ¿el comportamiento? ¿Cómo se comporta el Sistema? Según el esquema que vimos antes de las normas de Auditoría que en este caso responden maravillosamente bien a lo que tenemos que realizar nosotros, tendríamos precisamente que aplicar alguna técnica que nos permitiera determinar el comportamiento de un Sistema. Según dicen los expertos de Sistema hay dos maneras de analizar o comprobar el comportamiento de un Sistema. Uno la observación directa, evidentemente es prácticamente imposible en un medio computarizado; podríamos decir tal vez que una observación directa podrían ser las salidas o trabajando sobre los listados, pero va a ser mucho tiempo después. Por otra parte y dada la masa de información existente va a ser prácticamente imposible realizarla.

¿Cuál va a ser la segunda variante? La simulación, lo que vamos a hacer es simular el comportamiento del Sistema, entonces los auditores recurrimos a esta técnica que se llama "el conjunto de datos de prueba" y entonces sobre la base de una metodología que vamos a exponer en líneas generales realizamos la simulación del Sistema.

Aquí aparece un primer problema que ya se lo había planteado alguien hace muchos años atrás, pero creo que acá no hay que ser muy ortodoxo ni muy formalista porque de otra manera no se podría hacer Auditoría. El problema precisamente es qué tipo de evidencia le proporciona a un auditor simular el comportamiento de un Sistema. Porque una cosa es estar tomando el Sistema y trabajar sobre la información en sí, que es la segunda parte de la norma, y extraer una cierta muestra y trabajar sobre ella y otra cosa es estar simulando el comportamiento.

¿Qué tipo de evidencia proporciona simular el comportamiento del Sistema? La duda que alguien se planteó hace ya unos cuantos años, era precisamente de acuerdo con las normas generales de Auditoría, trabajar sobre algo que es simulado para determinar el comportamiento del Sistema no es suficiente evidencia para un auditor. Personalmente creo que teniendo en cuenta los equipos disponibles, los que siguen apareciendo y las nuevas modalidades de procesamiento con teleprocesamiento, procesamiento distribuido, red de estrella, red multiestrella y otra serie de cosas y aquí si me parece que no podemos atenernos y sujetarnos estrictamente a una letra fría, porque de otra manera tendríamos que llegar a la conclusión que sería imposible realizar Auditoría en el sentido estricto del vocablo. De cualquier manera lo de la doctrina no la comparto, pero de todas maneras existe y como tal vale la pena tenerla en cuenta, sobre todo por lo que digo, ya que al no haber disposiciones normativas expresas podría ser que dentro de un año o dos lo que yo estoy diciendo ya fuera distinto; y evidentemente a la luz de alguna disposición que en este caso habría que cumplir.

Lo que si quiero especificar bien claramente es esto. Vamos a verificar con la técnica el funcionamiento efectivo de los controles programados, que no tiene nada que ver con la información de entrada procesada por el Sistema, eso se hace en realidad en Auditoría por otros medios y con otras técnicas, pero después de haber hecho o de haber aplicado esta primera.

Técnicamente ¿en qué consiste? Para decirlo en una forma gráfica y a su vez sintética consiste en tomar un programa -yo voy a hablar muy simplísticamente y en líneas generales como si un Sistema se compusiera de un programa solo, y sabemos que a veces los Sistemas se componen de decenas o centenares de programas, yo lo voy a hacer en singular- de acuerdo al diseño de los archivos maestros y a la característica en forma en que va a ingresar la información. Preparar un conjunto de transacciones, la prepara el auditor, de las cuales algunas responden a los requerimientos del Sistema y otras en cambio tienden a borrarlos.

Concretando, si hay una verificación de límites que de 5.000 kw en un bimestre y eso ya está establecido por programa, por lo cual todo consumo superior a 5.000 kw se separa para ser sometido a una verificación posterior; por ejemplo yo preparo una transacción con 5.200 para ver si efectivamente el Sistema lo rechaza. Estoy dando así un ejemplo puramente indicativo porque los puede haber mucho, incluso lo que normalmente miramos los auditores es que la información consistente en los distintos campos de registros sea internamente coherente, es decir, esto es lo que técnicamente se denomina una "prueba de consistencia". Por ejemplo si un operativo estuvo enfermo durante todo el mes no puede ser que en el código

de horas extras haya información, es decir que si estuvo enfermo no es lógico que haya tenido horas extras. Como los campos de un registro pueden estar ligados internamente entre sí, todo esto lógicamente ha sido pensado originariamente por el analista y ha sido a su vez llevado a cabo por el programador al aprobar el programa. Pero la tarea de Auditoría como en general se lleva a cabo normalmente, es precisamente verificar por excepción si los Sistemas formulados y la información tratada por los mismos responden a las directivas establecidas, cualquiera sea el tipo de actividad ya fuere pública, privada, lucrativa o no. Creo que este esquema es válido para todas las instituciones a la luz precisamente de lo que uno puede ver en otros medios e incluso en el nuestro. Queda un problema para el cual vamos a tener que recurrir a algún tipo de técnica complementaria, porque fíjense si yo hoy día 28 de octubre estoy probando un determinado programa y estoy a su vez obteniendo la satisfacción de que el programa cumple la operatoria prevista, esto así lo estoy haciendo hoy a las 18.20 horas, pero mi duda como auditor es si los "X" días hábiles del año este programa es el que se va a usar; porque bien podría ocurrir que en el desarrollo normal no sea así. Ese es el motivo por el cual a esta técnica fundamental, que es la que denominamos "conjunto de datos de prueba" casi seguramente va a ver que completarla o a su vez reforzarla con alguna técnica complementaria que es bastante útil y no lleva mucho trabajo. Les quiero aclarar algo que omití mencionar inicialmente y que creo también que es uno de los aspectos más importantes, y es que precisamente para esta tarea que es emplear el computador para las verificaciones o pruebas de estos procedimientos no son necesarios conocimientos especialmente de programación. Esto ya saca o disipa una gran duda que es de otro campo, que es motivo de eternas discusiones sobre qué conocimientos debe tener un auditor para trabajar y para llevar a cabo una cierta tarea. Sino sería mejor tomar un técnico y convertirlo en auditor o el proceso inverso y el tiempo que lleva creo que ayuda a simplificar la tarea desde el punto de vista del desarrollo de la actividad.

Dicen que a un auditor le lleva mucho tiempo conocer el Sistema. Ahora hablando friamente uno podría pensar que menos se le puede decir a un auditor cualesquiera sea la revisión que esté efectuando en cualquier Sistema, sino que conozca el Sistema. Esto ya viene dado precisamente por las propias características o por el propio tipo de actividad a desarrollar, pero sobre todo lo enfatizo porque se puede hacer con un conocimiento relativo de computación que no es muy grande y se lo puedo asegurar porque precisamente desde hace ya más de una década y actuando en el campo y teniendo que formar continuamente gente en el lugar que actúo habitualmente y que a su vez rota frecuentemente, la duda que se plantea principalmente algún juniors o la gente joven es ¿Cómo voy a correr un "conjunto de datos de prueba"? ¿Si yo apenas lo que sé es el pequeño cursillo que he hecho en la Facultad o en algún otro lugar? ¿Cómo lo voy a hacer? Pero se puede hacer perfectamente bien y sin mayores problemas por supuesto, esto no pretende ser una generalización muy amplia, porque habría que ver también las particulares características de cada entidad.

Dijimos entonces que lo que el auditor va a hacer es preparar un "conjunto de datos de prueba", pero lo va a tener que correr contra un cierto archivo maestro. ¿Qué pasos generales se pueden dar?.

En primer lugar ahí viene el problema, ¿Con qué tipo de transacciones voy a trabajar? Porque los "datos de prueba" también teóricamente deberían existir en la carpeta de análisis y programación, vale decir que es en la que la gente de Sistema desarrolló todo el trabajo. Técnicamente deberían estar agregados allí, si es que se conservan. Ese es el problema que surge cuando hoy se prueban programas a través de terminales, es decir, se prueba un programa y quedó bien, pero no existe constancia.

Es un problema de control interno de Auditoría en el cual no me voy a detener mucho pero por ejemplo, cuando alguien hace una conciliación bancaria yo le pido la evidencia de la tarea realizada que es la tira de suma o las partidas positivas o negativas y qué ocurrió, y cuando alguien prueba un programa me tiene que dejar a mí también; por dos finalidades: una de tipo operativo porque mañana puede ser necesario recurrir a esos datos de prueba en caso de la modificación de un programa; y en segundo lugar porque el auditor puede querer necesitarlos como es este momento. Si en este momento voy a correr un "conjunto de datos de prueba" para qué entrar en todo un desarrollo de preparar transacciones especiales, si yo ya podría utilizar las que están; si es que están, en la carpeta de análisis y programación. O sino en enfoque intermedio, tomar algunas de mis transacciones y precisamente tomar otras de la carpeta. Ese es el problema que existe algunas veces, cuando la gente que actúa en los Centros de Procesamiento entienden que la tarea del auditor cuando no ha entrado específicamente en el área, está dirigida fundamentalmente o está orientada a controlar en el sentido de dudar de lo que realiza. Yo creo que con una simple explicación se clarifica al cosa. Cuando yo como auditor le voy a tomar un arqueo al responsable de los fondos y valores, no pongo en duda la honorabilidad de la persona que precisamente está a cargo de esos fondos, estoy cumpliendo con un requerimiento o normativa de tipo profesional que me dice que ciertos bienes, en este caso esos bienes que incluso son fungibles, tienen que pasar bajo la percepción sensorial de un auditor. Tendo que hacerlo y no estoy dudando del tesorero, simplemente estoy cumpliendo un requerimiento de mi profesión que me dice debo hacer ciertas cosas.

Cuando yo recurra a una carpeta de análisis y programación quiero que queden los datos de prueba con los cuales precisamente verificó el funcionamiento efectivo del programa, estoy siguiendo exactamente el mismo esquema. Lo único es que cambian las circunstancias, cambia el medio y a veces la gente que actúa en los Centros de Cómputo no está acostumbrada a este tipo de actuaciones, que en principio las entiende dirigidas a lograr otra finalidad que no es ni remotamente lo que el auditor persigue. Este está intentando realizar la tarea clásica adecuada precisamente a este medio electrónico.

Entonces tenemos que elegir los tipos de transacciones. Con ellas y para lograr las grandes variantes podrían ser utilizadas las de la entidad que están en la carpeta de análisis de programación, prepararlas especialmente el auditor o como ocurre siempre en todos los ordenes de la vida entre dos grandes variantes tomar un enfoque intermedio, que sería decir que voy a correr diez transacciones, tomar cinco de Auditoría y cinco extraerlas directamente de la carpeta de análisis de programación. En realidad la variante más aconsejada y la que más utilizamos en la práctica, es directamente correr o trabajar con nuestras propias transacciones. En alguna oportunidad -también dejo aclarado que esta es una variante que en algunos medios ya sean públicos o privados y que está ligado no solamente con este conjunto de datos de prueba sino con toda la tarea de auditor y que en mi opinión es a su vez útil y que evita una serie de problemas se hace lo que podría llamarse en una forma un poco imperfecta, pero tal vez sería gráfica, la "pre-auditoría del Sistema de información". Vale decir en general lo que ocurre en la práctica es que los auditores vamos detrás del desarrollo del Sistema, es un poco por el propio tecnicismo de la cosa y otro poco también porque a veces los Sistemas llevan un tiempo hacia su total desarrollo.

Pero fíjense que puede ocurrir, para hablar gráficamente que después de transcurridos doce o dieciocho meses aparece un auditor a decir que en un determinado programa hubiera querido un recuento de registros y entonces el gerente de Sistema o la persona que maneja la cosa dice ¿Y porqué no lo dijo en su momento? Cuando estaba desarrollándose /

donde era mucho más fácil introducirlo, tenía menos trastornos y como todos lo comprendemos perfectísimamente bien es bastante complicado entrar a retocar a modificar después de un cierto tiempo algo que costó bastante esfuerzo desarrollarlo.

Por eso se acostumbra y se está usando bastante integrar -por supuesto depende de disposiciones generales que halla- particulares modalidades de directiva, de criterios y a su vez definiciones que pueden o no compartirse. Se acostumbra en algunas circunstancias integrar los equipos con auditores, de tal manera que a medida que se van analizando el desarrollo de los Sistemas, sin que ello implique que el auditor va a estar perdiendo demasiado tiempo siguiendo paso a paso lo que van desarrollando los analistas o los programadores, porque de lo contrario haría falta una fuerza de trabajo impresionante que perdería el objetivo buscado. Una vez al mes o con la periodicidad que se fije el auditor que interviene es consultado para ver si está de acuerdo con respecto a los controles que el Sistema tiene. Esto desde ya les aclaro que obliga un poco a ser criticado desde el punto de vista de si el auditor no se está comprometiendo o no está perdiendo lo que podríamos llamar independencia de criterios, porque luego él va a tener que emitir un juicio crítico sobre el Sistema.

En realidad no es así, yo entiendo que es lo mismo cuando muchas veces le dan traslado para una norma de organización y método si yo digo que desde el punto de vista preliminar no surgen observaciones que formular, teniendo en cuenta el Sistema de Control Interno. Esto no excluye que en el día de mañana, cuando yo entre a analizar el desarrollo de ese Sistema y encuentre algún problema o encuentre algún tipo de circunstancias que merece alguna observación yo la pueda hacer. Yo estoy simplemente, previa e inicialmente dando mi punto de vista, sobre todo tratando de ayudar y de evitar futuros problemas.

Eso que se hace para los controles se está realizando también para las pruebas del programa, donde en algunas circunstancias, en algunos momentos, intervienen los usuarios que en general son también un sector a veces bastante olvidado y que reciben -algunas veces- un poco la cosa cuando ya ha sido completamente diseñada y ya trabajada, donde las observaciones que se pueden hacer son muchas por la gente de Sistema y los auditores.

Vale decir entonces, la intervención del auditor en esto que llamaríamos pre-auditoría estaría no solamente en cuanto a los controles a introducir, sino en este campo específico que menciono, el del conjunto de "datos de prueba". Se los dejo simplemente como posibilidad, como variante a seguir, porque evidentemente en alguna circunstancia puede no ser la más adecuada o la más conveniente o no gustar directamente.

Aquí voy a tratar de ser lo más práctico posible, incluso para que se pueda analizar críticamente si lo que yo digo es tan fácil de hacer, tan simple o tiene algún tipo de complejidad y que si la hay no es mucha pero que de todas maneras puede existir.

Las transacciones o los datos que se preparen pueden ser créditos, pueden ser débitos, pueden ser movimientos de partidas de inventario o pueden ser altas o bajas en una nómina de haberes para ver si son aceptadas o no, modificaciones de las remuneraciones que se abonan o cualquiera de la información ingresada al Sistema. Estas ser corridas contra un archivo maestro de Auditoría. ¿Cómo hace el auditor para obtener un archivo maestro de Auditoría? Tiene dos grandes variantes. Una es muy peligrosa y no se recomienda incluso aunque se tenga la pericia técnica suficiente.

Sería tomar el archivo maestro vivo, llamémoslo así, o el archivo maestro corriente, con el cual se procesa la transacción, ya fuera leer un

disco o un medio magnético distinto como podría ser la cinta, o sea ésta o el disco que son los clásicos, correr las transacciones del auditor.

Pero el problema que existe es que esas transacciones hay que revertirlas para dejar el medio magnético en la condición originaria; es to es bastante complicado, bastante difícil, no se aconseja porque hay que tener en cuenta no solamente cubrir la finalidad de Auditoría, sino queremos como siempre ocurre en nuestra tarea, ser bastantes cautos en no traer trastornos a la operatoria. Entonces una variante bastante práctica consiste en obtener una copia de una versión que puede ser la actual o anterior de los archivos maestros y contra ese archivo maestro correr las transacciones. Es decir, si algo está en una cinta, clásicamente se hace tape to tape en esa cinta; la cinta se duplica y esa cinta ya pasó a ser el archivo maestro del auditor. Lo que va a ocurrir casi seguramente es que un auditor no necesite la información contenida en 2.400 pies de cin ta para correr las veinte, treinta o cuarenta transacciones que el preparó, porque ello implicaría tiempo perdido de procesamiento y una serie de información inválida o vaya a saber de qué características se producirían las salidas (listados).

O sea técnicamente qué se hace, se hace un poco gráfico aunque no sea muy ortodoxa la expresión. Podría decir al gerente de Sistema; me corta los primeros cien registros, vale decir hay 2.400 pies de cinta, los registros lógicamente en el caso de la nómina de haberes son cada una de las personas. Si quiere los cien primeros, entonces estos los vuelco a una cinta. Esta pasa a ser el archivo maestro de Auditoría. O sino podría decir que hay programas utilitarios para realizar eso, me extrae uno de cada diez y me lo vuelca en este otro medio. Hablo de la cinta porque cuando se puede trabajar con ella, es el medio más hábil para tareas de Auditoría.

Los packs de discos también, pero traen complejidad de técnica de otra naturaleza. Pero de todas maneras ya pueden obteniendo los cien primeros registros en el ejemplo que estoy mencionando o extrayendo uno de cada tanto; cosa que se hace perfectísimamente bien con programas que ya vienen provistos por fabricantes del equipo.

Se nos presenta otro problema de tipo práctico. ¿Dónde guardamos esos medios magnéticos? Estos medios magnéticos en general requieren condiciones ambientales de temperatura y humedad, por lo cual tenerlo en poder del auditor puede traer trastornos porque evidentemente y no siempre y si bien los standares ofrecen una cierta tolerancia, podría ocurrir que teniéndolas en un medio no suficientemente acondicionado tuvieran problemas. Lo que quiero aclarar que el problema no es que se altera la información contenida en el medio magnético, lo único que hay que hacer es que hay que dejar la cinta estacionada durante cuarenta y ocho horas en el Centro de Procesamiento. Pero entonces en el momento en que voy a correr esto, no puedo utilizarla. Yo técnicamente lo precinto y lo dejo en poder del gerente de Sistema. El archivo maestro de Auditoría con el equipo práctico queda en poder del gerente de Sistema y en el lugar donde ya están esas condiciones ambientales de temperatura y humedad.

El otro problema de tipo práctico que quiero también mencionar es que tipo de transacciones voy a desarrollar. Aquí habría dos grandes caminos, uno sería seguir la variante que el programador utilizó al probar el Sistema, y establecer cuáles serían las variaciones que podrían dar la modalidad de una confluencia -digamos de la entrada de la informa ción- y seguir ese camino, porque incluso uno ya a veces avisora que cier tas condiciones en la práctica no van a darse nunca, pero en realidad uno no sabe. Yo creo que debe correrse lógicamente con la periodicidad o con la frecuencia que el auditor necesite o determine, pero tampoco es una

técnica, una modalidad, ni puede usarse en forma muy continuada. Lógicamente responde cuando se va a correr el conjunto de datos de prueba por primera vez y trabajando contra el Sistema al máximo aún sabiendo que ciertas cosas que uno está probando o que está forzando -casi seguramente no vaya a darse en la práctica- porque uno ya está advirtiéndolo que es imposible que A combinado con B produzca las circunstancias X. Pero por el factor que les mencioné antes y que es eso que llamamos la "confiabilidad del software" y que nunca vamos a estar seguros de que se produzca algún tipo de circunstancias, ya que estamos haciendo este trabajo que lleva su tiempo y lleva su estudio. Lo que creo conveniente realizar cuando se va a correr un Sistema por primera vez es forzarlo al máximo aunque a primera vista haya circunstancias que sean prácticamente imposibles. Es casi imposible entrar a prever el comportamiento y las distintas variaciones y combinaciones que va a ver entre los distintos campos y que si pensáramos hacer el número de combinaciones y permutaciones obtendríamos una cifra astronómica.

No se puede correr esto así abruptamente y aparecer una persona con ciertos datos y ciertas transacciones y querer utilizar la técnica porque puede haber problemas de disponibilidad de equipos, puede haber cargas especiales y no está nunca de más y por otra parte la experiencia lo indica, que lo más fructífero es trabajar en perfectas relaciones y armonía lo cual ayuda y redundo en beneficio de la tarea recíprocamente. Cada uno conoce algo de lo suyo, es decir, el auditor está cumpliendo con una disposición y está llevando a cabo su tarea y el que es auditado empieza a entender el porqué de las cosas y cuando le encuentra el sentido, entonces si bien inicialmente podría haber algún tipo de problemas, se da simplemente por una falta de conocimientos de las finalidades que se persiguen y que pueden ser salvados perfectamente.

Esas transacciones o esos datos que en definitiva van a ser créditos o débitos se muestran en un clásico papel de Auditoría y el auditor, habida cuenta del detalle impreso de ese archivo maestro y suponiendo para seguir el ejemplo que yo mencioné que los cien registros estaban dentro de él, evidentemente para conocer su contenido hay que hacer un vuelco de impresora. Yo tengo la hoja de trabajo donde conozco exactamente el contenido y ahí selecciono los registros contra los cuales voy a trabajar. El auditor manualmente prefija los resultados que tiene que dar y entonces a la luz de eso es que vienen algunos problemas de tipo práctico. ¿Cómo convertimos las transacciones? Porque estas están hechas en un papel y hay que entrarlas por algún medio que sea legible para el Sistema; lo puedo entrar por una terminal o lo puedo graboverificar, va a tener que entrar de manera que fuere siempre que el Sistema acepte. ¿Y quién convierte esas transacciones? Si yo se las dejo en el Centro de Procesamiento ya van a saber lo que estoy probando. No es como en el caso en que yo me presento y hago una revisión y directamente yo soy el que llevo una metodología y se lo que voy a pedir. Aquí en este caso estoy dependiendo de alguien que va a tener que convertir a un medio legible para el computador lo que yo estoy probando.

Hay dos caminos, suponiendo que haya que graboverificarlo se podría hacer en otro Centro de Procesamiento y no en el mismo, y la otra variante que también da un cierto resultado como podría ser estar presente el auditor en el momento en que se está haciendo la conversión. Por ejemplo si es una graboverificación, entonces retirarse con el papel y las transacciones procesadas. Lo que estamos haciendo es tratando de evitar que este control que vamos a realizar ya sea conocido en su detalle por la gente que precisamente va a ser auditada. El factor sorpresa en este caso no juega y tiene un relativo sentido pero no podemos tampoco no cuidar ciertos detalles porque de otra manera se sabría que es lo que vamos a probar y qué controles programados vamos a correr.

Entonces en el día y hora prefijada y con esos medios ya convertibles a un medio legible por el computador se efectúa la corrida. En la forma que yo lo estoy explicando esta corrida trae problemas de tipo práctico, ya que es más el tiempo de preparación que la corrida en sí. Porque calculen ustedes que cien transacciones en un archivo maestro se hacen en segundos y posicionar el equipo, cargar las unidades de cinta, sacar del Sistema operativo el programa o los programas con los cuales se va a trabajar, correr el carro de la unidad impresora con teclado y que haya varios auditores observando importa más tiempo que la corrida en sí. Lo que es aconsejable siempre y que me parece importante y que en general tratamos de cumplirlo, es que el auditor no opere nunca el equipo. Este cualquiera sea debe ser manejado y trabajado por el personal que técnicamente está afectado, eso para cumplir en principio con un requerimiento de Auditoría y en segundo lugar por un problema de tipo muy práctico. Si hay algo que fatal e inevitablemente tendría que ocurrir en un instante cualquiera fuere el que operare el equipo, si es el auditor el que lo está trabajando la culpa va a ser de él. ¿Qué quiere decir la culpa? Que como decimos en la jerga se pierda una cinta, se borren algunos pack de un disco o haya cierto tipos de problemas.

En general, el resultado de esta técnica como lo he sintetizado es bastante satisfactorio. La corrida realizada en esta forma o en esta modalidad tradicional y me estoy refiriendo a la experiencia de tipo práctica nos ha dado bastante resultados, porque uno tiene la seguridad que de otra manera no podría adquirir, se ganan relaciones con el personal de la gerencia de organización o del Centro de Cómputos como querramos denominarlos. ¿No habría una variante o una modalidad de correr esos datos pero en una forma generalizada que evitara los problemas que yo mencioné, no de tipo conceptual, sino de naturaleza práctica?.

La idea se le ocurrió a Wasserman en el año 1969 y él la denominó a esta variante la de la mini-compañía. ¿Qué significa este concepto? Claro el esquema general de mini-compañía viene de una entidad privada de donde lo aplicó Wasserman pero es extensible a cualquier tipo de entidad.

En la práctica existen los archivos maestros para cada uno de los rubros que reflejan los estados contables de la entidad, que son activo, pasivo y resultados. Si tomamos como ejemplo una empresa industrial o manufacturera física para que la cosa tenga más sentido podremos observar que hay deudores, acreedores, producción en proceso, productos terminados, bienes de uso, personas que cobran sueldos y jornales y todo eso conforma las diversas partidas que integran ese estado que se concreta y que en forma contable es el que todos conocemos clásicamente. Al final de cada uno de los registros que componen el archivo maestro normal de la entidad, nosotros agregaremos cuatro o cinco registros pero con finalidades exclusivas de Auditoría, vale decir, que si yo tengo mil personas dentro de una entidad entre sueldos de empleados y obreros, e incluso si quieren en la cinta magnética, dejo un claro y a continuación pero con una clave especial que identifique que esos son registros de Auditoría incluyo cuatro obreros, y tomo cuatro más, y creo tres deudores, y tengo tres fichas de materias primas y dos órdenes que están en proceso, dos órdenes de trabajo y cinco rubros de productos terminados y de los 16.000 ítems de stock tomo ocho o diez y después lo voy a hacer a su vez con los distintos rubros para cada uno de los archivos maestros que componen el Sistema de información de la compañía. Yo tengo introducido en los archivos maestros de la entidad los registros de prueba de Auditoría que ya forman parte del Sistema, vale decir, dentro de la información que se va procesando normalmente están los datos de prueba del auditor, entonces muchos de ustedes habrán visto los problemas de tipo práctico que esto puede traer. Un jefe de créditos va a recibir ochocientas cuentas y van a aparecer cinco registros que no tienen ningún / /

sentido, porque son de Auditoría y lo mismo va a ocurrir con una nómina de haberes. Puede haber problemas de tipo legal, pues muchas entidades es tán cerrando con un acta de directorio por ejemplo. También podría pensar se que alguien esté introduciendo deliberadamente registros falsos, digamos registros simulados. Esto se salva para el que está pensando en un problema de tipo legal y lo he visto hacer en algunas entidades públicas o privadas con actas y que las toman las autoridades respectivas y según esa decisión se deja constancia que los registros que se explicitan cumplen una finalidad de Auditoría que ha sido autorizada por la Dirección de la entidad.

El problema que hay al final del ejercicio, es que hay que hacerlo desaparecer porque no van a ir las registraciones, o al cierre de los estados que haya que realizar. Para evitar la impresión y la salida normal de esos registros del auditor hay que eliminarlos, hay que modificar los programas para que no salgan impresos porque no podemos dejarle a cada usuario que entre a eliminar eso. Además que existe un problema de totalización, si la computadora va a entrar a totalizar los registros simulados ahí entonces ya prácticamente nadie va a saber en qué consiste la cosa.

La mejor manera es modificar los programas para que los datos de prueba no salgan impresos y aquí hago una rectificación que en 1973 la mencioné porque dije que me parecía que la debilidad que yo le encontraba a esta técnica es que toda la entidad conocía cuales eran los datos de prueba del auditor. O sea se sabe que en la nómina de haberes hay incluido registros que tienen su numeración y su clase y que son de Auditoría, lo cual yo dije que no me gustaba, pero hoy me rectifico como lo ha go siempre porque omití algo que es fundamental y que evidentemente estaba implícito en la idea de Wasserman. Todo el mundo lo conoce, pero no sa be cuando va a utilizar el auditor, porque este maneja el factor sorpresa brillantemente. Se puede dejar un deudor sin movimiento, una orden de tra bajo no cerrarla, no transferirla a productos terminados y dejarla abierta. Esos son ejemplos de los gastos que componen la mini-compañía. Lo veníamos mencionando durante mucho tiempo y en este momento está muy difundida sobre todo en cierto tipo de entidades como la bancaria que tienen lo que llaman el mini-banco, la mini-sucursal o la mini-agencia. El auditor crea su mini-banco, digo el banco porque veo que es donde más se ha desarrollado, en otro tipo de entidades no se ha desarrollado tanto, pero en general digamos se construye un pequeño banco con algunos clientes como en el gran Sistema comercial con descuentos, plazo fijo, títulos y valores, comercio exterior y semejantes. Este Sistema lo maneja el auditor que incluso si trabaja con modalidades de teleprocesamiento, el auditor lo maneja desde su propia terminal, ya que a eso vamos a tener que arribar. Se llega a esta modalidad ya en forma tan amplia, que la solución, incluso la he visto en algunas entidades públicas, es un usuario más -inte ractúa con el Sistema a través de su propia terminal-, medio que es bastante barato el que incluso le posibilita trabajando con sorpresa tener acce so a todas las áreas, por supuesto que siendo estas privilegiadas, a las cuales pueden acceder algunos usuarios y otros no. En cambio en este caso, el auditor tiene precisamente acceso a cualquier área con el compromiso de no tocar información viva del Sistema, información directa.

El auditor en el caso del banco que mencioné podrá tocar su mi ni-banco pero no va a poder alterar el saldo de un cliente al que en un momento dado en el mostrador haya que dárselo suponiendo que en esos segundos se produzca el problema. Con esta técnica, con otra complementaria, con el relevamiento y evaluación del Sistema de Control Interno, -y les pe diría que esto que hablé del conjunto de datos de prueba no lo tomaran así aislada e individualmente porque probablemente no se presenten mucho así solo, pero sí complementado con otra serie de técnicas-, la conclusión es que si las mini-entidades o el mini-banco para el ejemplo que / /

menciono, al final del resultado procesado como programa de corrimiento normal ha dado el resultado previsto por el auditor, yo puedo obtener la interferencia válida que la maxi entidad fue procesada a su vez según las pautas, los carriles y los programas normales con los controles que tienen establecidos. Esto desde el punto de vista práctico tiene consecuencias bastantes importantes tanto que la modalidad clásica del conjunto de datos de prueba tomada individualmente que mencioné prácticamente con el teleprocesamiento, el procesamiento distribuído y la computación interactiva ha sido reemplazada por esta variante, la de la mini-compañía, que Wasserman tuvo como brillante idea en 1969 en el sentido de establecerla. Entre las técnicas complementarias utilizadas hay una que complementa al conjunto de datos de prueba, ya sea corrido en la modalidad clásica que es la vida de Wasserman y consiste en cotejar o en cruzar en los momentos en que el auditor lo crea conveniente dos versiones de un programa, las que el auditor tiene en su poder contra las que están catalogadas en una biblioteca para lo cual se establece el clásico momento de corte que siempre hacemos en Auditoría. Si entre el momento cero y el momento uno no hubo modificaciones los dos programas son iguales, si existen modificaciones corresponden a todas las comunicaciones que siguiendo los canales establecidos ya han sido comunicados a los auditores y para ello incluso hay programas especiales que no hay que desarrollar y concretamente dentro de la familia de equipos existentes en plaza hay una que para su propia auditoría interna en Estados Unidos desarrolló este tipo de programa, es decir que ni tendríamos que escribirlo, directamente pedirlo porque aunque tiene un costo simbólico de noventa dólares mensuales como auditores ellos no lo van a entregar gratis. Hablando técnicamente nos saca dos post list, nos dice por ejemplo que en mi programa la introducción N°325 desapareció, en el segundo listado dice borrada; si la 325 se convirtió en la 482 nos explica el porqué y nos va dejando la pauta entre el momento cero y el momento uno, o si simplemente se trata de tildar contra las notas que fuimos recibiendo con las modificaciones de los programas y entonces tener la seguridad de que el Sistema de Control interno en cuanto a sus verificaciones o pruebas de procedimiento era adecuado.

La técnica la creo conveniente y factible de realizar por cualquier auditor con conocimientos medianos. En general, los problemas que nos traen, la modalidad de procesamiento y los pequeños equipos, da lugar a que un especialista en Sistema diga que esto ya no sirve, y hay que entrar a pensar en nuevas técnicas o hay que encontrar algún tipo de cosas, pero ante una red estrella de un procesamiento el problema sigue siendo el mismo.

Hay alguien que maneja, entra información por una terminal y hay que ver un poco cuál es su límite de autoridad. Gran computador, procesador central, distribuído en un área geográfica como la nuestra puede haber centeneres o miles de kilómetros de distancia, donde los problemas que voy a tener van a ser los mismos. Ahora estoy mandando datos a través de líneas telefónicas, por lo cual así como a veces levantamos un teléfono y escuchamos hablar a alguien y otros quedamos escuchando, alguien a través de líneas telefónicas nos puede dar datos porque estamos mandando datos a través de esas líneas convencionales por lo cual lo que vamos a tener que hacer y ya se está haciendo en entidades privadas es criptografiando la información, y la estamos mandando en clave para que alguien que la obtenga no se entere ni remotamente de que se trata. Siempre con la idea de que estamos con una autómeta y que cumple las instrucciones de un ser humano sobre las bases de un programa y que hay seres humanos que interactúan con el Sistema, son los grandes elementos a través de los cuales los auditores hemos hecho siempre nuestra tarea, alrededor de eso nos hemos movido y mientras no cambien estos dos principios que mencioné, vale decir, que la computadora es un autómeta y que todo se basa sobre un programa que grande o chico, complejo o simple va a /

existir, creo que la cosa en el futuro inmediato va a seguir según los cánones o los carriles que he mencionado. Lo que habrá que aceptar o habrá que cambiar será la modalidad de aplicación o de corrimiento de las técnicas. Hasta el momento y me estoy basando en mi propia experiencia y la de gente que en otros medios estudia bastante la cosa y en donde incluso tienen problemas bastantes serios, digamos en materia de procesamiento, creo que la cosa es así. Por lo cual podríamos pensar que a despecho de que no tenemos normas y que no tenemos algún camino explícito ni muy concreto para seguir, en contraposición conocemos que hay ciertas técnicas y que son aplicables y utilizables e incluso la pregunta que uno podría hacerse es ¿Se usan? Sí, se usan mucho, no me estoy refiriendo concretamente al caso mío, sino que uno tiene que mantener contacto con colegas de diversas actividades y se actualiza, y el grado de éxito, probablemente en la primera vez no salga bien y habrá algún error como ocurre siempre en todos los órdenes de la vida. Todo el mundo en el Centro de Procesamiento cuando el auditor aparece con sus transacciones está esperando que se equivoque que haya alguna transacción que esté mal para que el Sistema se pare o alguna cosa así, pero eso al margen de lo anecdótico y de ser lo primero tiene una importancia relativa. Creo que lo importante sí es que hay técnicas que pueden usarse y que refieren a un conocimiento mediano y que no son tan complicadas como muchas veces podemos advertirlo a través de gente que por estar en el campo desanima un poquito al auditor creyendo que antes de entrar y ver, debería tener conocimientos muy grandes, no estoy diciendo con esto que no debería saber algo, siempre se debe conocer algo, pero evidentemente un problema es ver cuánto hay que saber y con cuanto uno puede arreglarse para poder trabajar. En el futuro inmediato con los medios que tenemos la cosa va a seguir más o menos igual.

De todas maneras el campo de lo que podríamos llamar Auditoría en computadora o utilización del computador es un campo fértil, un campo abierto, y un campo muy promisorio y que diciéndolo también gráficamente podríamos pensar que en el Sistema de información donde se manejan millones de datos es prácticamente imposible realizar la revisión a mano, sin desmerecer por supuesto la tarea que racional y habitualmente se viene realizando. Lo único que ocurre es que la propia magnitud de la información nos lleva, nos impulsa y nos obliga a adecuar estos tipos de técnicas.

IMPORTANCIA DE LA REGULACION JURIDICA SOBRE LA CONTABILIDAD PUBLICA

CURRICULUM VITAE DEL DOCTOR MANUEL de JUANO

- Abogado, egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Buenos Aires (Año 1935).
- Doctor en Jurisprudencia de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Buenos Aires (Año 1944).
- Ex Profesor Titular de Finanzas en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Rosario (Período 1955/70).
- Ex Profesor Titular de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Rosario (Período 1959/70).
- Miembro de mayor antigüedad de la Federación Interamericana de Abogados (Washington, E.U.)
- Rector de la Universidad Nacional del Litoral (Período agosto 1966/ setiembre 1967).
- Ministro de Gobierno, Justicia y Culto de la Provincia de Santa Fe (Período noviembre 1967/junio 1968).
- Profesor Emérito de la Universidad Nacional de Rosario (Año 1970).
- Presidente de la Asociación Interamericana de la Tributación.
- Autor del "Curso de Finanzas y Derecho Tributario", 3 tomos - Ediciones Rosario.
- Autor del "Modelo de Tratado Tributario", 1971, Ediciones Rosario.
- Autor de "La Obligación Tributaria", editado por la Universidad Nacional del Litoral (1957).
- Autor de la "Tributación sobre el Valor Agregado", 1975, Editor Víctor de Zavalía.

DISERTACION DEL DOCTOR MANUEL de JUANO

Mis primeras palabras, por supuesto, traducen un sentimiento de agradecimiento a quienes han tenido la ocurrencia de invitarme a participar de un acto tan trascendente como este. Pero al mismo tiempo mi agradecimiento es doble porque como viejo profesor de la Universidad creo que ningún profesor universitario puede ser extraño a convocatorias de esta naturaleza. Entiendo que es absolutamente necesario que pongamos el hombro para profundizar los estudios, sobre todo en disciplinas que no son muy populares pero que son indispensables para la salud del pueblo. Me he encontrado con caras amigas, ex-alumnos, hombres que han trabajado conmigo y ello me place enormemente destacarlo.

El tema que vamos a abordar es el de "La importancia de la regulación jurídica sobre la Contabilidad Pública". Lo voy a encarar desde un punto general porque exponer sobre la regulación jurídica de la Contabilidad Pública sería materia de un verdadero y extenso curso, no sólo desde el punto de vista de la legislación nacional sino de las Leyes de /

Contabilidad que han ido surgiendo en las provincias tanto de organización de las Contadurías como de los Tribunales de Cuentas.

Sería también muy extenso ver las decisiones, las sentencias, los fallos de los Tribunales Administrativos, Judiciales, es decir todo el quehacer del Contencioso.

Señalo esto porque entiendo que puedo cumplir con la misión que se me ha encomendado, dando ante esta selecta audiencia una información generalizada y que avalo con mi experiencia personal sobre la absoluta necesidad de regular jurídicamente la Contabilidad Pública que tanto interesa al Estado.

Comenzaremos por recordar que nuestra Constitución Nacional -este librito que a veces se olvida tanto porque no lo tenemos tan a mano y a veces porque nuestros pensamientos van hacia otros placeres menos trascendentes en su art. 31 dice sabiamente: "Esta Constitución, las Leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras, son la Ley Suprema de la Nación y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o Constituciones provinciales". -

Naturalmente esta pirámide legal constituye el resguardo del quehacer de la sociedad a la que está destinada la Carta fundamental y los Constituyentes de 1853 avalaron esto con los fines que el Preámbulo señala: "Con el objeto de constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover al bienestar general y asegurar los beneficios de la libertad para nosotros, para nuestra posteridad y para todos los hombres del mundo que quieran habitar el suelo argentino".

Señalo esto porque entiendo que como ex-profesor de Finanzas Públicas, no podríamos hablar de un problema técnico si no nos detenemos en el análisis de la regulación jurídica de las disciplinas que van a permitir dar solución a ese problema técnico. Esto nos llevaría a que la importancia de esa regulación jurídica tiene su origen en la naturaleza gregaria del hombre.

Rudolf Stammler, viejo profesor de la clásica Alemania, en su libro sobre la Génesis del Derecho afirmaba que el derecho tiene su origen en la naturaleza gregaria del hombre. Por supuesto que esta afirmación ya venía de antiguo porque Aristóteles afirmaba que el hombre es un gregario. Leroy Beaulieu en Francia, muchos siglos después decía que el hombre aislado era una quimera. Pero dentro de esa naturaleza gregaria el problema se hace muy difícil para desentrañar los puntos de partida.

Los pensadores del mundo se han diversificado con distintas exposiciones. Algunos han creído que es de origen divino, otros han creído que el derecho es un contrato entre la sociedad y el hombre. Ihering hablaba de que el vencedor en el combate esclaviza al vencido y le impone sus reglas. Muchos otros han creído que nace como una derivación de la familia. Pensamos que más prudente es conformarnos con adecuar las normas jurídicas a esa naturaleza gregaria del hombre; ni siquiera el famoso personaje de la novela Robinson Crusoe aunque vivía solo era un resultado de un acostumbamiento al régimen legal de la sociedad a la que pertenecía. Y esta Génesis del Derecho nos lleva a puntualizar ciertos aspectos para que la regulación jurídica, consecuencia de ese orden jurídico, pueda ser valedera. Es vieja la máxima de Ulpiano de que justicia es vivir honestamente, dar a cada uno lo suyo y no dañar a nadie. Si pero ¿Cómo combinamos esas premisas? Yo he entendido que sería prudente antes de entrar al aspecto técnico recordar a ustedes postulados que van a dar / /

jerarquía a ese respecto, a la pirámide legal que establece la Constitución a través del artículo que les he leído.

El hombre con sus apetitos, con sus ambiciones, con sus actos de generosidad, con sus inquietudes, con su temor, con su soberbia, se mueve inevitablemente entre dos paralelas: libertad y seguridad. Lo cierto es que ninguna de las dos son absolutas; para tener mucha seguridad hay que perder gran parte de la libertad y para tener mucha libertad hay que perder gran parte de la seguridad. Quizás la solución se encuentre en ese término medio, esa estrella polar que orientará el quehacer de los que tienen la responsabilidad del gobierno. Naturalmente que en esa tesitura también tenemos que ir al contenido económico y real del quehacer del hombre.

Hemos pensado y lo discutíamos en Roma -no hace muchos años con mi distinguido amigo y maestro el profesor Chesa de Cocciani, director del Instituto de Jurisprudencia de Roma- el planteo que hace rato me pareció viable. Yo le decía que el hombre de nuestra era está sometido a un triple desafío: el primero es el de la subsistencia ¿Cómo subsiste ese hombre frente a tantas presiones de orden materiales, espirituales, políticas, económicas, religiosas, etc. ¿Cómo ese hombre subsiste y logra que los seres que más quiere, sus hijos, sus familiares, su grey pueda también subsistir? El segundo desafío es ¿Cómo es posible adaptar esa conducta, esa mentalidad del hombre a los cambios que va introduciendo la tecnología moderna? Todo el mundo camina más cómodo con los zapatos viejos, pero no los podemos usar permanentemente. Hay una evolución técnica en el mundo indiscutiblemente, innegable y es muy difícil adaptarse a ella. El cambio de mentalidad se hace imperioso. Quien se mantiene férreamente apegado a los conocimientos que ya tiene adquiridos y no piensa en la evolución o en la modificación, indiscutiblemente está queriendo detener el progreso, está perjudicando al resto de la sociedad.

Más de una vez le decía yo a mis alumnos que en la época de Moreno, de Rivadavia, no se concebía al abogado sin una pluma en la mano. En mis años mozos tampoco se concebía al abogado sin una máquina de escribir. Hoy mis queridos amigos no se concibe al abogado sin la computadora. Y qué distintos son los tres instrumentos. Qué perspectivas tan diferentes dan ante la vista de los hombres. El cambio de mentalidad se impone, pero se impone respetando esa vieja afirmación de Florentino Ameghino: "No vale destruir una creencia sino para sustituirla por otra más próxima a la verdad, porque la destrucción de una creencia deja en nuestro espíritu un gran vacío".

Por último el tercer desafío es el siguiente: si hay una tremenda presión externa e interna al mismo tiempo, ¿Cómo me conduzco socialmente para no ser un enemigo del hombre, para no ser un lobo del hombre? Esta inquietud nos lleva muchas veces a querer explicarnos los desatinos de quienes invocando intereses sociales comienzan por destruir la base de la regulación jurídica, de la actividad que cumple el ente público que llamamos Estado. Naturalmente que este funciona con servicios públicos, que traducen erogaciones, ¿Cómo logra el Estado completar satisfactoriamente su actividad financiera para que los servicios funcionen sin interrupciones y el costo de los mismos pueda ser atendido oportunamente y en forma que cubra con suficiencia?.

Esto nos lleva a puntualizar algunas bases. En todos los tratados de Finanzas se destaca la importancia que tiene el cálculo de recursos y la autorización de los gastos. Claro está que este cálculo es indispensable pues como dijera Alberdi sin rentas no hay gobierno posible. Lo tremendo es estar en una función pública, ver las urgencias de un pueblo o de una sociedad que quiere progresar, que confía en los hombres de gobierno y observar cuán menguados son los recursos y sobre todo como decía Gaudemet en Francia "El recurso es una riqueza líquida que se nos filtra por muchas hendiduras y por muchas brechas".

¿Cómo lograr esa suficiencia de recursos económicos para afrontar tales erogaciones?. De ahí viene la necesidad de comprender que la política y la economía están íntimamente ligadas. Hablar de economía y no pensar en política o a la inversa, señores, es un esfuerzo estéril.

Recuerdo que hace unos años tuvimos en Buenos Aires la visita del profesor Loufenburg y este decía en su discurso en la Facultad de Derecho de Buenos Aires, "Que el jurista que pone los ojos en la Ley y no en la economía se vuelve un fantasista", y agregaba "el economista que no se siente frenado por la norma jurídica se transforma en un peligro porque la norma jurídica es el marco que encierra ese contenido económico". De ahí que cuando vamos a encarar otros problemas hemos pretendido marcar una división en cuatro disciplinas y toda la historia de la Sucesión Interamericana de la Tributación desde su Primer Congreso en el 70 giró sobre las bases de: Derecho, Ciencia, Política y Técnica. Las cuatro son igualmente importantes porque sin regulación jurídica poco podríamos hablar de la actividad financiera del Estado. Sin ciencia financiera sería ridículo que tomáramos normas como operaciones sin contenido. Sin política, de que valdría el esfuerzo si no sabemos a donde vamos; y sin Técnica -esa labor para algunos tan áspera y tan atractiva para los que trabajamos con las herramientas y los principios de la Técnica y los fenómenos respectivos-, nada sería realidad. Decía Emerson que "todo autor tiene el derecho de explicar el contenido de los términos que usa", y no cabe duda que el mismo derecho asiste al expositor, porque en materia financiera nos vamos moviendo desde el punto de vista de su regulación jurídica a través de una terminología técnica que difiere según los distintos países, según las distintas idiosincrasias. Es que no hemos logrado familiarizarnos con una traducción que se explique.

Por eso es que soy un enamorado de estas convocatorias, soy un convencido de que nos tenemos que ir dando la mano, trabajando en equipo con un lenguaje común, con una disciplina común y al mismo tiempo yo diría con más fe en que nuestro esfuerzo no va a ser estéril. Fíjense ustedes que cuando nos toca hablar de este conjunto de actividades que cumple el Estado, evidentemente la opinión de los grandes maestros de las Finanzas Públicas no es muy acorde hacia una sola solución. Ya Griziotti la definía en sus "Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda" como "la actividad financiera es la acción que el Estado desarrollará a los efectos de procurarse los medios necesarios que requieren los gastos públicos para atender las necesidades colectivas y en general para la satisfacción de su propio fin" y agrega "ello consiste en la utilización de los bienes que por posesión originaria están a disposición del Estado y en el reparto de las cargas públicas entre clases y generaciones de contribuyentes". Al existir cálculos de recursos que tiene naturaleza muy distinta es donde debe verse el esfuerzo doctrinario en ver cómo lo podemos agrupar. Ahí sale la clásica división de recursos originarios y derivados. Los primeros son los que derivan del patrimonio del Estado como persona de derecho público y derivados los que salen de la contribución de los ciudadanos o de los hombres del pueblo. Claro está que esta contribución puede derivar de la utilización del crédito o de algunas otras cosas que a veces no le llamamos créditos ni le llamamos impuestos. Tiene también sus ventajas como es la emisión de moneda que más o menos la conocemos todos; y en esto no quiero ser muy rígido porque entiendo que cambia según la naturaleza de los pueblos, de la idiosincrasia. Más de una vez a los alumnos en mis clases les recordaba el ejemplo de Gunter en Europa por dentro, que sin ánimo de salirme de la seriedad debida yo le llamaba el cuento del elefante.

Dice Gunter: "Que se le ocurrió a un hombre muy rico en Inglaterra dejar su fortuna para premiar a quien hiciera el mejor trabajo sobre el elefante. Entonces se anotó un investigador inglés, contrató un

zafari, se compró un rifle con mira milimétrica, todo el equipo y la indumentaria necesaria y fue al Africa y mandó su trabajito en dos páginas "Como casé mi primer elefante". El francés ya tenía otra modalidad, esperó una noche de luna llevó un cuaderno, fue al zoológico y presentó un trabajo también de pocas páginas "El amor entre los elefantes". Y va narrando así episodios de distintas formas. Llegó aquel otro personaje que presenta cuatro tomos después de haber ido a la biblioteca e institutos que era un alemán; los cuatro tomos eran recopilación de mis primeros antecedentes para poder elaborar un proyecto sobre el trabajo del elefante, y así, el americano presenta otro proyecto de su tarea "Como ganar un millón de dólares vendiendo un elefante". Pero Gunter no había estado en la Argentina, yo digo que le faltó haber estado en nuestro país, pues el argentino hubiese hecho una cosa distinta, habría presentado un trabajo de una página y le habrían dicho: ¿Este es su trabajo? No, vengo a pedir prórroga.

Esa diferencia los argentinos la notamos bien y en la función pública con mayor razón. Cuántos hay de los funcionarios recaudadores que han tenido que ingeniarse para explicar que la entidad recaudadora no es una entidad de crédito y quien le dice que no a un hombre desesperado que nos muestra sus angustias, su falta de disponibilidad. Digo esto, porque claro si tomamos esa actividad financiera con sus perfiles definidos según las raíces de cada pueblo, según la modalidad de los mismos, evidentemente las recetas no pueden aplicarse.

Creemos firmemente que tendremos que acercarnos a un tipo de legislación con principios básicos uniformes; sin con ello hablar de uniformidad absoluta porque lógicamente hay matices diferentes. Yo lo he dicho más de una vez y creo que en el Código de Salta hay un capítulo que versa sobre las imposiciones de la coca, si yo lo pusiera en el Código Fiscal de Santa Fe lo menos que me dicen es drogadicto. ¿Pero por qué? Porque lógicamente nadie va a sancionar a un coya porque tenga un bolo de hojas de coca masticando, si está en su naturaleza, si la altura nos está dando diferencias que la antropometría marca entre los pulmones que necesitan más oxígeno que los del llano. En fin, sería ridículo pensar que esos matices podrían ser desechables. Entonces lo importante y aquí viene otra reflexión que entiendo atinada es pedirle siempre a los que tienen la responsabilidad del gobierno que respeten la zona de profesionalidad de los funcionarios y empleados, profesionales, etc. que tienen a su cargo determinadas actividades.

Se hace también necesario distinguir entre Política Financiera, que indica los fines que la Hacienda Pública puede o debe alcanzar, tomando como base teórica los planos de la economía que brinda la Ciencia Financiera que actúa como una carta marina, brújula y en todo caso, el timón que sirve para mantener el rumbo adecuado y para escoger la ruta más accesible y más cómoda.

Esta relación no subestima el papel de ninguna de las dos disciplinas.

Einaudi decía que a nadie se le ocurriría confundir al armador o al fletador del barco con el capitán. El primero es el que va a elegir los puertos de destino, y adónde va a ir esa mercadería, pero no es nadie para decirle al capitán cómo debe manejar el barco, ni confundir las reglas de náutica. El capitán del barco tampoco es el dueño del navío y del cargamento. Entonces cuando hablamos de un principio de política, de justicia, sobre la mejor forma de conducir las actividades que hacen al quehacer del Estado, cuando hablamos de la necesidad de la repartición de los gastos públicos, evidentemente tenemos que comprender que esa repartición tiene que ser la repuesta para los principios de derecho, de ciencia económica, de política económica, de derecho político, de ciencia política y yo diría más, hasta de técnica política. Voy llegando un poco a la costa sobre el /

verdadero objeto de nuestra exposición y es este naturalmente que no basta que el Estado haya pensado en la provisión de fondos, no basta que haya pensado y determinado la responsabilidad de autorizar los gastos, no basta que el Estado sepa donde van esos gastos, sino tenemos la certeza de que cumplen esa trayectoria. Es decir que lo que llamamos el contralor de la actividad financiera del Estado tiene aquí tanta importancia como cualquiera de los otros pasos. No sería posible que el Estado fuera perdiendo en esto la realidad de afirmar los pies sobre la tierra; no podemos decirle a un pueblo de enanos que actúen como gigantes; no podemos decirle a un pueblo de hambrientos que trabaje como un pueblo bien alimentado, ni a un pueblo bien cubierto, bien abrigado, lo que otro pueblo no puede hacer por falta de calefacción y de ambiente.

Yo recuerdo que una vez en el Canadá se me ocurrió preguntar en una tienda de implementos agrícolas cuántas cosechas sacaban en el Canadá por año, se llamaron entre los empleados y a los cinco minutos tenía alrededor mío diez o doce empleados que aisladamente me decían ¿Y cuánto en su país? Bueno, en mi país hay agricultores muy laboriosos que llegan a sacar dos o tres productos durante el año. Me dijeron eso es una fantasía; nosotros una y gracias. ¿Pero por qué? Porque tenemos la tierra seis meses debajo de la nieve.

Indiscutiblemente que son verdades, pero a las que hay que acudir muchas veces para pisar en firme. Fíjense ustedes que ese contralor de la actividad financiera, ese control de los gastos públicos, de los recursos, la doctrina los ha ido distribuyendo en cuatro fases: el de la previsión, el de la autorización del gasto, el de la ejecución del gasto y finalmente el específico del contralor.

La primera fase, o sea, la de la previsión es cómo determinar los gastos desde el punto de vista de su monto y de su objetivo, en cuanto fueren compatibles con las directivas económicas del plan financiero y de la utilización de los recursos.

Me permitiría apuntar que a esa primer fase de la previsión indudablemente sigue la segunda que es igualmente trascendente. Es la autorización del gasto según las previsiones establecidas por las autoridades para permitir la erogación y fijar el criterio de la repartición de los gastos públicos. Luego viene el otro problema, la fase de ejecución, basta haber estado en la Administración Pública para advertir lo difícil que es no traicionarse a sí mismo.

Un día le recriminaba yo a un compañero que fue Ministro de Hacienda de la Nación. ¿Pero cómo? Cuando fuiste Ministro no cumplías con los principios. Ah, es que son dos planos distintos me decía. Una cosa es lo que estudiamos y proyectamos y otra cosa es lo que podemos hacer desde la función pública de tal altura. Sí de acuerdo, pero miremos a la estrella polar a ver hasta dónde podemos acercarnos a esa realidad que tenemos pensada. Es decir, la ejecución del gasto público dentro de los límites fijados por la autorización precitada que deben cumplir los funcionarios administrativos según la política y los proyectos económicos fijados por el plan.

El último punto sería la fase del contralor de lo cumplido, ya que la complejidad de los mecanismos y su funcionamiento impone la adopción de medidas y procedimientos que impidan que los dineros públicos -y repito que como decía Gaudemet "entrañan una riqueza líquida"- extrañan el curso de su verdadero destino. Por supuesto que los juristas le dirán a ustedes si la norma penal sanciona, pero ésta para sancionar va acompañada de otro presupuesto que es lo que los sajones llaman "el debido proceso legal", es decir, la sanción la aplica un hombre, un juez, pero la

aplica como resultante de las garantías de un debido proceso, el que de no existir no nos permitiría distinguir la arbitrariedad de orden jurídico.

El profano muchas veces se sorprende y dice: "pero cómo es posible que una figura aberrante como ésta pueda estar en libertad o puede anularse todo un proceso". Lo que sucede es que la sociedad es la que tiene interés en que se respete la garantía del debido proceso legal, no es el personaje ese el que está en juego, es como el principio de la expresión o de la libertad de pensamiento. Es vieja la máxima entre los sajones de "no estoy de acuerdo con lo que dices pero defenderé con mi vida si es necesario el derecho que tienes a decirlo", pero este derecho está condicionado y más de una vez lo he puesto a esto en asambleas universitarias, en las reuniones del Consejo Superior de la Universidad, que discutir es muy importante y máxime en los altos niveles de ese tipo de asamblea, porque creo que en una Universidad donde las ideas no pueden volcar se aunque se la llame conflictiva, callada o silenciosa, se parece más a un cementerio que a la imagen de una Universidad. Lo que sí tenemos que exigir es que quien discrepe sí nos respete como oponente, respete las reglas de juego y exponga sus ideas como las podemos exponer nosotros, sin agredir, sin destruir, sin llevar por delante al ciudadano que tiene los mismos derechos que él para exponer sus ideas. Naturalmente que este aspecto fácil de controlar va acompañado de un problema técnico, que con la venia de algunos distinguidísimos asistentes que tienen una larga experiencia sobre esto, yo diría que es problema de Tesorería; ya que una vez resueltos todos los otros problemas, el dinero esté allí donde hace falta y en la oportunidad en que hace falta y en la medida que fue previsto.

Naturalmente que ese problema técnico que los recursos estén allí donde hace falta en la medida y en la oportunidad precisa, nos lleva inevitablemente a hacer una referencia a la ley de las leyes, el Presupuesto. Sería inconcebible que una sociedad, un Estado, no cumpliera con esa exigencia de la Ley Presupuestaria, y esto interprétese bien no es solo el compromiso de un ritual, no basta que se diga hay una Ley de Presupuesto, si la ley puede ser transgredida, desnaturalizada y deformada.

Cuando nosotros hablamos del equilibrio del Presupuesto, equilibrio entre el cálculo de recursos y la autorización de gastos, evidentemente estamos haciendo una afirmación que es una esperanza más que una realidad. Los reajustes presupuestarios son tan necesarios como el propio Presupuesto, pero no la prescindencia del debido respeto al principio de la vigencia de una Ley de Presupuesto.

Claro está que en ese aspecto hay concesiones muy diferentes sobre lo que podemos entender por Presupuesto.

El maestro Benvenuto Griziotti decía que era un "documento -a firmaba en su Tratado de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda Pública- jurídico y contable en el que se enumeran los ingresos y gastos del Estado en su cuantía, por el período de un año, que tiene fuerza de Ley por aprobación del Parlamento".

Gastón Jeze se apartaba para hablar de algo que indiscutiblemente en la Administración es trascendente, el acto administrativo, y decía "el Presupuesto es un acto administrativo-legislativo concretado en forma de ley anual por el que se preven, autorizan y reconocen los recursos con los cuales los gastos han de cubrirse".

Fíjense ustedes que del estatismo, la inmovilidad de un documento pasamos a un concepto funcional, el de un acto. Me atrevería a decirles que de acuerdo con nuestra Constitución la discusión no tiene lugar, porque nuestra Constitución lo ha definido como Ley, donde el art. 67

inciso 7°) de la Carta Fundamental dice: "Corresponde al Congreso fijar anualmente el Presupuesto de Gastos de Administración de la Nación y aprobar o desechar la Cuenta de Inversión". Pero es a su vez al hablar de las atribuciones del Poder Ejecutivo el art. 86 en su inciso 13°) enumera entre estas obligaciones "Hacer recaudar las rentas de la Nación" y le dice el Presidente usted decreta su inversión "con arreglo a la Ley o Presupuesto de los Gastos Nacionales".

En mi Curso de Finanzas y Derecho Tributario ensayamos también nuestra definición en un sentido didáctico y decíamos: "entendemos por Presupuesto el cálculo legal de recursos del ente público y la autorización legítima para su empleo en la satisfacción de los gastos que dicho ente ocasiona, correspondiente a un período de tiempo de su normal actividad financiera, que ha de cumplirse según el plan económico trazado por la autoridad respectiva". Es decir que tiene los siguientes elementos: cálculo legal de recursos del ente público al que se aplicará el Presupuesto, siendo una autorización legítima para el empleo de tales recursos, afectación y empleo de los mismos en la satisfacción de los gastos que el ente público ocasiona, expresión de un período de tiempo de la normal actividad financiera a cumplirse, observancia al respecto de un plan económico previo trazado por la autoridad respectiva. Claro que para controlar el cumplimiento de ese Presupuesto hay que marcar una doble responsabilidad. Primero por el acatamiento del mandato de una Ley basada en la Constitución como norma suprema en el sector de disposición de orden jurídico, financiero, político, económico, social y técnico; es decir el art. 31 de la Constitución Nacional, y segundo por la competencia, extensión, profundidad y evidencia de sus resultados que la estructuración administrativa del Estado acuerda a sus funcionarios y departamentos específicos.

La función de contralor, dice Gaudemet, es una función esencial del Estado y hemos de vincularla con el principio de separación de poderes dentro de éste. Ella equivale al distingo entre un poder de acción ejercido por la Administración y un poder de contralor que en última instancia el Parlamento es el llamado a ejercitar cuando aprueba la Cuenta de Inversión. El Doctor Rafael Bielsa aducía que en general esta función es un acto o una operación, si el contralor es puramente contable o técnico que realiza un poder, un órgano, o un funcionario que tiene atribuida por Ley la función de examinar la conveniencia o la legalidad de un acto o de una serie de actos y la obligación de pronunciarse sobre ellos. Este procedimiento que podríamos llamar también de decisión, varía según la índole del contralor y la jerarquía del órgano llamado a ejercerlo; y remata el concepto diciendo: "el acto de contralor puede ser además un requisito integrante de otro acto, que es el acto principal o ser un supuesto necesario para su validez (autorizaciones o aprobación como lo conocemos).

No es, ni sería objeto de esta disertación un mayor ahondamiento para poner en evidencia la importancia de la regulación jurídica en nuestra normal actividad constitucional, legal, contable y técnica y el deber de asignar a la Contabilidad Pública la jerarquizada función en el sector de las superaciones sobre el contralor público. Nos remitimos a lo ya expuesto en los tres tomos de Finanzas y que en cierta medida traducen lo que ya hemos dicho en más de una ocasión, la letra escrita es la que más garantías de ayuda ofrece; pero si creemos que ese contralor presupuestario lo debíamos analizar cronológicamente a través de tres estratos sería: contralor preventivo para analizar el gasto, se hace concomitante en la medida en que el gasto se realiza y se hace a posteriori o sea una vez que los actos administrativos nos han sido realizados. En el primer caso se ejerce previamente a la ejecución del gasto por eso lo llamamos preventivo, verificando la satisfacción o presencia de los requisitos que justificaron su autorización y las formalidades prescriptas para excluir una oposición a su respecto o bien durante su ejecución. Se

trata en verdad de una preauditoría de orden interno, que ejerce la Administración por intermedio de sus organismos técnicos-contables y también se ejercita lógicamente en la segunda faz, concomitante con el gasto. En el contralor a posteriori la función se cumple una vez que el gasto se ha realizado, por eso lo llamamos post-auditoría.

En el control preventivo y aquí estoy hablando de conceptos muy generales, evidentemente entra la función de la Contaduría General, hay un control de legalidad. El órgano normal sin fijación de zonas geográficas indiscutiblemente que es la Contaduría General, pero existe también un control a posteriori que es el del Tribunal de Cuentas. Si la primera es interna, la segunda es externa. Esta última nos lleva a marcar también una distinción en fases que hemos ensayado siguiendo los mecanismos de las leyes de Contabilidad sobre Presupuesto, Movimientos de Fondos y Valores, Patrimonio y Responsables. Ustedes pensarán por qué hago hincapié en Responsables habiendo un Poder Judicial? Porque la tecnología de la especialidad de este contralor evidentemente hace indispensable que sea el órgano específicamente creado el que distinga entre la responsabilidad con referencia a las cuentas "Juicio de Cuentas" y la responsabilidad de los sujetos "Juicio de Responsabilidad".

Existe un paso más que es el de contralor de la opinión pública que es trascendente. La democracia es un estilo de vida, que se va a cumplir en la medida que el ciudadano tiene conciencia de su responsabilidad, de sus deberes. No hay democracia -decía Clemenceau con toda la fuerza de su temperamento indomable- sin demócratas y no hay demócratas donde no hay buenos ciudadanos. Es un buen ciudadano aquél en cuyo espíritu la preocupación de la cosa pública, el interés de los destinos y el porvenir de su país gravitan y se imponen sobre las materialidades de la vida corriente. Para que ese demócrata pueda crearse su propia opinión, pronunciarse en consecuencia con respecto al manejo de la cosa pública, no ha de olvidarse que merece y requiere que se le de la información correspondiente.

En todo gobierno representativo popular el pueblo debe estar al tanto de la gestión financiera de quienes ejerzan aquél, ocultar esta información con pretextos no confesables por temor a malograr fines no muy claros, sólo revela en la generalidad de los casos sus excusas inadmisibles, movidos de ordinarios por intereses personales con miras al usufructo de privilegios, posiciones mal habidas o prevendas antisociales. Esta opinión pública, la opinión popular es en definitiva la que dará en la ejecución del Presupuesto su aprobación o su desaprobación mediante la siguiente alternativa; apoyo o repudio a la actuación de los hombres para que rectifiquen rumbos o para que se alejen de la función que desafortunadamente han ocupado. Tal opinión no puede ser la mera expresión de obscuridad u hostilidad de una masificación popular, confundible o movida por intereses contrarios al destino de nuestra patria, sino la resultante cabal de voluntades, corazones y cerebros sanos puestos al servicio de los altos ideales de grandeza. Quien no sienta esta vocación, aún sin más deberes que la de un simple ciudadano, corre, señores, al final de cuentas el riesgo de enrojecer de vergüenza cuando advierta el mal trato dado a la cosa pública por otros hombres menos capaces que él, pero que ocuparon posiciones importantes por la indiferencia de los que luego deploran y se arrancan su investidura al no haber sabido usar sus derechos oportunamente o satisfacer sus deberes ante la Patria. Nada más. Muchas Gracias.

NUEVA ESTRUCTURA PRESUPUESTARIA IMPLANTADA POR LA NACION

A PARTIR DEL EJERCICIO 1980

Tema del panel desarrollado el día viernes 31 de Octubre de 1980 por los Contadores Alberto Gregorio FERNANDEZ y Oscar Mario JORGE y el Doctor Cayetano LICCIARDO.

CURRICULUM VITAE DEL CONTADOR ALBERTO GREGORIO FERNANDEZ

- Contador Público Nacional y Licenciado en Economía (Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Buenos Aires).
- Curso postgrado sobre "Problemas del Desarrollo Económico y Evaluación de Proyectos" (Año 1965 - Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires).
- Curso de Defensa Nacional en la Escuela Nacional de Guerra.
- Curso del Fondo Monetario Internacional sobre Finanzas Públicas (Washington 1978).
- Actual Coordinador del Area de Presupuesto Nacional de la Dirección Nacional de Programación Presupuestaria (Secretaría de Estado de Hacienda).
- Asesor y Subdirector de la Dirección de Defensa Nacional de la Secretaría de Estado de Hacienda (Período 1947/55).
- Jefe del Departamento Administrativo de la Dirección Nacional de Química (Período 1956/63).
- Autor del Proyecto de Presupuesto de la Administración Pública Nacional (Año 1966 - en equipo).
- Autor de las Guías y Normas para la Formulación del Presupuesto por Programas de la Administración Pública Nacional y de las Empresas del Estado (Año 1965 - en equipo).

DISERTACION DEL C.P.N. ALBERTO G. FERNANDEZ:

Yo voy a tratar de explicarles las modificaciones de presupuesto que se han producido en el ámbito de la Administración Nacional a partir del Ejercicio 1980.

Como ustedes saben a partir de este año, se han producido modificaciones de importancia en la estructura presupuestaria, tanto en la parte de Erogaciones como en Recursos y Financiamiento. Uno de los objetivos principales de estas modificaciones ha sido introducir al documento presupuestario actual algunos elementos económicos del cual carecía.

En la parte de Erogaciones Corrientes la principal modificación que se ha establecido a partir de 1980, es en cuanto al cómputo de los intereses que antes se hacía en su totalidad dentro de esta Sección. A partir del corriente año se computan solamente aquella parte de intereses que se consideran como retribución real del capital, o sea, se despeja de dicho monto lo que se considera de interés nominal, y la actualización del capital pasa a integrar el concepto de Amortización de la Deuda y por ende se presupuesta como Otras Erogaciones y no como se venía haciendo hasta

ahora como Intereses de la Deuda. Esa es la única modificación, tal vez la más importante que tiene el clasificador en la parte de Erogaciones Corrientes.

Donde se ha incursionado con más profundidad es en la parte de Erogaciones de Capital, donde se introduce un concepto nuevo que es el de Inversión Real, cambiando el de Inversión Física que estábamos acostumbrados a tratar en el Presupuesto anterior, o sea hasta el año 1979. Este concepto de Inversión Real pretende cuantificar las Erogaciones por el ingreso de los bienes de capitales y las construcciones en el momento que ingresan al patrimonio del Estado, independientemente del instante en que se paguen. Esta idea obliga a crear en el Presupuesto del año 1980 un nuevo concepto, o mejor dicho desagregar los que tenía el Presupuesto del año anterior, como era el pago o pagos diferidos por bienes ingresados en los Ejercicios anteriores y que se venían imputando al Ejercicio del año correspondiente. Esto es para aislar exclusivamente en el Ejercicio que se toma en cuenta el monto de los bienes que se ingresan, con independencia del momento en que se paguen.

Hemos introducido un concepto nuevo, ya que también se computa como Financiamiento a este efecto el Uso del Crédito de proveedores que hasta el año 1979 no se computaba en el Presupuesto. Lo que hacíamos hasta ese año era imputar al rubro Inversión Física, o sea bienes o construcciones, la porción que se pagaba en el Ejercicio con independencia del momento en que ingresaba el bien.

En el año 1980 hemos cambiado totalmente, se presupuesta o se programa el gasto en función del momento en que el bien ingresa al patrimonio del Estado, con independencia del momento que se pague. También se ha despejado de este concepto los Adelantos a Proveedores que se daban en el Ejercicio, por bienes que ingresarían en Ejercicios posteriores, o sea, que lo que estamos presupuestando ahora es el valor total por el valor del bien que ingrese, con total y absoluta independencia del momento que fueren pagado dichos bienes.

Esta modificación tiende a dotar al Presupuesto de un elemento económico y no financiero. Permite tener un concepto de Inversión Real mucho más depurado y compatible a efectos de poder confrontarlo luego con las Cuentas Nacionales y poder compararlos con la Inversión Privada, despejar el gasto corriente, el ahorro corriente y la Inversión Real en términos macroeconómicos.

En Gastos de Capital, otra de las modificaciones introducidas a partir del corriente año es que se creó un inciso nuevo de Bienes Preexistentes, o sea, la compra de terrenos o bienes usados. Se lo despejó de la Inversión Real ya que antes se lo computaba como bienes o construcciones. A la Amortización de Deuda, siguiendo siempre con la parte de Gastos de Capital, la hemos introducido en otra Sección que es Otras Erogaciones. En este rubro se la incluye a efectos de evitar la duplicación que se venía haciendo hasta el año 1979 al computar esta amortización dentro de los Gastos de Capital, y que por supuesto habían sido originadas por créditos obtenidos precisamente para adquirir en casi todos los casos esta Inversión Real o estos Bienes de Capital que estaban en el Presupuesto. Esto traído como consecuencia que la Ley de Presupuesto del año 1980 se configure de forma diferente y se estructure en artículos distintos a los que venía haciéndose hasta el año anterior.

El artículo primero de la Ley fija los Gastos Corrientes excluidos los intereses que serían nominales y los Gastos de Capital incluyendo solamente allí los Bienes Preexistentes, la Inversión Real y la Inversión Financiera. De esa diferencia entre los Recursos y los Gastos así computados, del artículo 1° y 2° surge un balance preventivo financiero que /

determina una Necesidad de Financiamiento que luego se enfrenta con un Financiamiento Neto. Este proviene de comparar el Uso del Crédito, los Remanentes de Ejercicios Anteriores y Adelantos a Proveedores que hemos dado en ejercicios anteriores, con la suma de la Amortización de Deuda y los Adelantos otorgados en el ejercicio para bienes a ingresar en los años posteriores. Eso no dará la magnitud de como se financia esta Necesidad de Financiamiento producida la diferencia entre Recursos Corrientes y Recursos de Capital y las Erogaciones Corrientes y de Capital que vamos a financiar, y eventualmente si este Financiamiento Neto no alcanza lo financiaremos con una variación neta de activos y pasivos a corto plazo.

En ese aspecto la Ley de Presupuesto ha introducido artículos nuevos donde se fijan nuevos montos. El artículo 1° está fijando los Gastos Corrientes y de Capital con la metodología ya explicada; el artículo 2° los Recursos provenientes de impuestos tributarios o no tributarios, las ventas de servicios y los ingresos de capital producto de reembolso de préstamos y la venta de activos fijos o físicos.

Como dije al principio un poco los motivos que dieron origen a esta modificación fue introducirle al Presupuesto conceptos económicos y tratar que al compatibilizar el ahorro, el consumo, la Inversión Privada y Pública pudiéramos tener cantidades homogéneas a efectos de su comparación y estudio, y cómo impacta en la economía la actividad del Sector Público.

Evidentemente también esta modificación tiene algún costo, y ese costo que estamos apreciando es en el sentido de que hemos truncado algunas series. Por que por ejemplo hasta el año 1979 la Inversión que traía el Presupuesto de arrastre se ha en cierto modo interrumpido, porque los bienes ingresados hasta ese año y que se seguirán pagando en cuotas; ahora a partir de 1980 esas cuotas se van a transformar en Amortización de Deuda, con lo cual no tendríamos cuantificado cuánto sería la Inversión Real de esos bienes. Ello como consecuencia que introducido este concepto de que lo que ya ingresó en años anteriores se convierte en pagos futuros como Amortización de Deuda y no como Inversión Física como estaban anteriormente y con lo cual el Presupuesto sí uno hace una evaluación histórica, nos va a truncar la serie de lo que hemos gastado de inversión hasta el año 1979.

Como ventaja podemos explicar que evitamos una duplicación al despejar de los Gastos de Capital la Amortización de Deuda; que al sumarla estaríamos duplicando el sentido de Inversión, ya que el crédito obtenido y luego amortizado había servido para el pago de estas Inversiones de Capital, ya sea en construcciones o en compra de bienes.

Hemos neteado en el Presupuesto los Adelantos otorgados a Proveedores y Contratistas de ejercicios anteriores con los que se van a dar en el ejercicio; para bienes que vamos a recibir en el siguiente. Todo esto constituye una parte del Financiamiento Neto que está aprobado por Ley de Presupuesto en un artículo especial. El balance preventivo financiero que antes teníamos equilibrado o con un déficit resultante de sumar dentro de los Recursos también el Uso del Crédito, ahora demuestra una Necesidad de Financiamiento de comparar exclusivamente Gastos Corrientes y Gastos de Capital con Recursos Genuinos. Eso nos da una idea de como debe manejarse la política o la administración de la Deuda pública, y la política monetaria a efectos de buscarle financiamiento, resultante de este balance preventivo del artículo 4° de la Ley.

CURRICULUM VITAE DEL DOCTOR CAYETANO LICCIARDO

- Decano de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Buenos Aires.
- Ex-Ministro de Hacienda y Finanzas de la Nación.
- Ex-Subsecretario de Presupuesto de la Nación.
- Primer Contador General de la Nación, luego de la separación con el Tribunal de Cuentas (Año 1956).
- Profesor titular de Contabilidad Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.
- Profesor titular de Control de la Gestión Pública de la Facultad de Ciencias Sociales y Económicas de la Universidad Católica Argentina.
- Profesor de Finanzas Públicas de la Universidad Católica Argentina.
- Profesor titular de Etica y Moral Profesional de la Universidad Católica Argentina.
- Autor de numerosas publicaciones referidas a su materia en diversas revistas especializadas.

DISERTACION DEL DOCTOR CAYETANO LICCIARDO:

Dado el carácter de esta reunión y una vez puestos en conocimiento de cuales fueron las modificaciones; tendríamos que ver que tratamiento contable merecen y sobre todo si el tratamiento contable de un Presupuesto hecho con otra estructura debe o no sufrir modificaciones respecto de como lo veníamos haciendo hasta este momento.

Para que ustedes puedan seguirme, es decir, para no hacer una novela de suspenso, les anticipo que lo que me propongo demostrar es que no es necesario hacer ninguna modificación en el tratamiento contable como consecuencia de la estructura; pues lo que ha cambiado simplemente es la estructura y el cambio consiste en haber introducido un concepto nuevo que hasta este momento en el país no se usaba y que se empieza a usar desde ahora y es lo que en una Ley se llama Necesidad de Financiamiento.

Las confusiones empiezan cuando se quiere comparar una estructura con la otra a los efectos contables. Nos pasa algo más o menos así, como cuando con la nueva Ley de Contabilidad se instituyó como instrumento el libramiento de pago y los estudiosos en lugar de inquirir que es el libramiento de pago empezaron a pensar si se podía comparar o no con la orden de pago. Entonces hicimos una mezcla entre orden de disposición, libramiento de pago y orden de pago que nos llevó a una gran confusión; porque quisimos poner el vino nuevo en odres viejos.

Cuando se establece un concepto nuevo hay que tratarlo como tal, entonces Necesidad de Financiamiento es un concepto que no es ni el de déficit en el sentido clásico, ni es el déficit en el sentido económico; si no que simplemente es una forma distinta de calcular qué medios se necesitan para cubrir determinadas inversiones.

Si hubiere que comparar a efectos del resultado del ejercicio la estructura nueva con la estructura vieja, lo que hasta el año 1979 fue

el déficit, sería desde la estructura del año 1980 en adelante la diferencia entre la Necesidad de Financiamiento que se expresa en el art. 4° de la Ley y el Financiamiento Neto que se expresa en el art. 7° de la Ley antes mencionada. Eso es el déficit, o sea, frente a la Necesidad de Financiamiento de tanto, logramos Financiamiento por tanto. Lo que en el Presupuesto dice que se va a atender con variaciones de activo y pasivo a corto plazo, eso es el déficit de Presupuesto de la Nación. Es lo único de la actual estructura que podemos comparar con el resultado del anterior.

Yo no tuve tiempo lamentablemente de ver todos los trabajos que se han presentado para este Congreso; pero en uno de los trabajos que es el del Doctor Le Pera esto está demostrado numéricamente, es decir, está demostrado contablemente que es realmente así e inclusive coincido en la nomenclatura que se usa en este trabajo; es decir al pan, pan y al vino, vino.

El déficit es déficit y la Necesidad de Financiamiento es Necesidad de Financiamiento. Yo creo que esta aclaración es previa para ver si realmente en la contabilidad de Presupuesto tenemos o no que incorporar algunas cosas nuevas, porque si no aclaramos desde el comienzo las cosas, entonces la contabilidad lo que tiene que dar es el resultado del ejercicio, y éste en la Contabilidad Pública aquí y en cualquier otro país del mundo es si el tesoro se endeuda más o menos a corto plazo, no hay otro resultado del Ejercicio.

El balance del Estado, el balance del Tesoro, no es un balance económico; es un balance financiero. El balance del Tesoro es un balance que en el activo tiene valores financieros y en el pasivo tiene deudas de corto plazo; si las deudas no son de corto plazo no están en el balance del Tesoro, es decir, que la Deuda Pública Consolidada no ha estado nunca ni debe estar en el balance del Tesoro.

Este concepto puede ser que no quede claro a la vista del Presupuesto a partir del año 1979, y aquí con todo el respeto que merece la estructura de la Ley y las modificaciones que se han implantado, creo que por más respeto que merezca la cosa está primero el principio doctrinario y la verdad científica.

A partir del año 1979 se viene cometiendo un error en la estructura de Presupuesto que es confundir el crédito de corto con el de largo plazo, y esto es lo que nos trae la confusión respecto de la determinación del resultado.

No podemos confundir el crédito de corto con el de largo plazo. Las letras de Tesorería doctrinaria y científicamente definidas, son documentos de financiamiento transitorio del Tesoro. Son para cubrir diferencias estacionales de caja. Las letras de Tesorería no financian el gasto público, financian la insuficiencia monetaria del Tesoro y la verdadera de la caja. La verdadera Letra de Tesorería es aquella que se cancela con el recurso del ejercicio. Si no se levanta de esa forma deja de ser crédito a corto plazo; por lo tanto no es Letra de Tesorería. Entonces uno piensa que el día que volvamos a llamar las cosas por su nombre los defectos no se van a dar.

En realidad la relación que hay entre la Contabilidad de Presupuesto de un ejercicio con respecto al otro ejercicio es que si hay déficit, es decir, si hay gastos no financiados el pasivo del balance del Tesoro aumenta y por lo tanto aumenta la deuda flotante. Si todos los gastos están financiados hay equilibrio o hay superávit, entonces la deuda flotante queda como estaba al año anterior o si hay superávit la deuda flotante decrece.

¿Qué tiene que ver esto ahora respecto del problema que nos que remos plantear esta tarde? ¿Cómo tenemos que registrar los gastos del Estado en la contabilidad del Estado?. Tenemos que registrarlo idéntico de como lo veníamos haciendo hasta ahora de acuerdo con el sistema que impera en el país.

Los recursos del Tesoro lo constituye el dinero que entra al mismo estando esto establecido en la Ley de Contabilidad, y eso afortunadamente no se ha modificado. Entonces si los gastos son los compromisos; ya sea con esta estructura, con la del año 1979, con la de 1960, con la que fuere, nosotros lo que tenemos que registrar en la contabilidad son los compromisos que se contraen con cargo a los créditos, para situarnos en el sistema que tiene la Ley de Contabilidad. Sé que hay algunas provincias que en lugar de apropiarse los gastos en razón del compromiso los apropiaban en razón de la recepción del bien. Se vuelve a la Ley N° 12.961 donde de esto era así y trae aparejado el problema de la indeterminación respecto de la separación de los ejercicios.

Porque las cosas que nosotros tenemos que tener claras por sobre los adelantos técnicos son los principios doctrinarios, las técnicas no nos pueden romper la doctrina; deben ser puestas precisamente al servicio de la doctrina.

Lo que hay que clarificar es que si bien para el gobierno moderno el Presupuesto además de ser lo que era para el gobierno clásico, es una herramienta de la política económica, por lo tanto un elemento que nos tiene que ayudar a determinar posibles resultados económicos, y además dado el adelanto de la técnica en las grandes mediciones de la economía, tenemos que tenerlo preparado como para insertarlo en un esquema de Cuentas Nacionales, que en realidad no es así.

En realidad la finalidad no es insertarlo en un esquema de Cuentas Nacionales, sino insertarlo en un esquema grande de planificación, como parte anual de un plan de más largo plazo. La técnica no está al servicio de las Cuentas Nacionales, está al servicio de la planificación y en cuanto dichas Cuentas no estén determinadas a su tiempo y con una precisión o un grado de aproximación más o menos aceptable por más que fueren hechas no nos sirven para nada.

El sistema de Cuentas Nacionales es un sistema que aparece como necesidad de planificar, entonces el Presupuesto es exactamente lo mismo. Es la parte anual de un plan a largo plazo y el hecho de que sea así de ningún modo le saca al Presupuesto su carácter esencial, su razón de ser, su naturaleza intrínseca, es decir su esencia que es financiera.

El Presupuesto antes que cualquier otra cosa es una institución en virtud de la cual el pueblo de un país puede controlar que es lo que hace el Gobierno con el dinero que le detrae. Si cualquier modificación que le incorporamos al Presupuesto daña este cristal estamos aplicando la técnica contra la institución. Cosa distinta es cuando decimos acá tenemos esta institución, cuya razón de ser esencial es ésta. Ahora nos encontramos con un Estado que además de la función tradicional de guardián de seguridad, de administrador, de servicio público, tiene también una función que es reguladora de la economía, y entonces al Presupuesto le tenemos que incorporar elementos de juicio que hagan posible verificar esa función económica.

Pero el resultado del ejercicio, lo único que nos tiene que decir es si al Tesoro le alcanzó o no el dinero, todo lo demás son otras cuentas que las sacamos del Presupuesto, pero por supuesto no tenemos derecho de pedirle al Presupuesto lo que él no tiene que decir.

El Presupuesto es uno de los aparatos en los que descansa el aparato estatal para que los órganos que lo integran puedan cumplir cada uno su función. Entonces lo que nosotros tenemos que comparar es al organismo estatal con el organismo humano. Si en el organismo humano, -que es modelo de equilibrio tenemos cada aparato armado y cada órgano funcionando; ¿por qué en el organismo administrativo queremos sacar de un aparato más cosas de las que pueda dar?. El Presupuesto es uno de los aparatos del organismo estatal para que ahí se ubiquen las distintas otras cosas, entonces en este sentido hay que tener mucho cuidado, porque una cosa es la consolidación de las cuentas que estamos logrando en el Presupuesto aproximadamente a partir del año 1977-y otra cosa es el resultado de las especificaciones del mismo. Si nosotros en homenaje a una cuenta consolidada sumamos Administración Central más Cuentas Especiales más Organismos Descentralizados, en virtud del resultado no las podemos sumar, porque un resultado es el del Tesoro-Administración Central, otro resultado es el de cada Cuenta Especial y otro es el de cada Organismo Descentralizado.

Tampoco podemos hacer lo que algunos pretenden realizar: sumar todos los resultados de los Organismos Descentralizados, sumar todos los resultados de las empresas. No. Esta es la gran consolidación, poder medir en términos macroeconómicos cuál es el grado de intervención del Estado en la economía y hasta dónde el principio de subsidiariedad está cumplido. Pero cuando nosotros tenemos que hablar de resultados no podemos mezclar el del Tesoro con el de cada Organismo Descentralizado. Sí podemos consolidarlo después, eso sí. Pero fíjense ustedes de qué vale que nosotros digamos por ejemplo que hay ahorro cuando hacemos la cuenta Ingresos Corrientes menos Gastos Corrientes; de qué vale que el resultado ese nos dé Ahorro, si los recursos de la Universidad no los puede usar el Tesoro; los recursos del INTA no los puede usar ni la Universidad ni el Tesoro.

Lo que la contabilidad tiene que decir es precisamente esto. Le tiene que decir a cada uno: señor su resultado es este. Lamentablemente a pesar de los muy grandes avances técnicos que se han introducido en estructura del Presupuesto general de la Nación en la Argentina, recuerden ustedes que por el año 1963 con el Decreto N°6.190 empezó la modificación de la estructura y afortunadamente salvó algunos pequeños paréntesis; desde ese año a esta parte es notable como cada año se vienen incorporando nuevas técnicas, es decir como realmente se avanzó. Pero no se ha avanzado en uno de los caminos que es el más importante, porque inclusive es más que la propia técnica, que es el de la generalidad y unidad del Presupuesto.

En todo caso lo que importa es que el Estado tenga un comando financiero, único para dirigir todo el recurso y todo el gasto y sobre todo para lograr lo más importante que hay que lograr en el gobierno de un Tesoro, en una Administración Pública. Que el recurso llegue donde hay que gastar y no que se gaste donde el recurso está. Y este no es juego de palabras, entonces tengamos cuidado cuando nos ponemos contentos porque hacemos todas las sumas y sacamos un resultado que no nos resulta del todo económicamente bueno.

Lo que hay que buscar cuando se hace el Presupuesto es la eficiencia en el sector de la economía que maneja el Estado y cuidado con la eficiencia porque tampoco hay que buscarla en forma económica sino en forma social.

El Estado es ente de productividad social, no de productividad económica. Por eso hay que tener cuidado con las Empresas del Estado que deben recibir el mismo tratamiento como si fueran privadas, porque no lo son. Se dan cuenta que aquí ni siquiera hay que estudiar para advertir el verdadero fenómeno.

Como consecuencia lo más importante que la contabilidad debe dar es a cada elemento del aparato financiero estatal, el resultado que le haga ver al responsable de ese elemento si su Administración estuvo o no de acuerdo con lo que se había previsto cuando se hizo el Presupuesto.

Este es un balance preventivo, entonces no hay porque cambiar el sistema, es decir, el que tiene hasta ahora el sistema de imputar por la recepción siga haciéndolo por la misma vía y va a llegar exactamente al mismo resultado que llegaba antes, y el que tiene ahora el sistema de imputar por el compromiso siga con ese sistema que va a llegar al mismo resultado. En consecuencia el resultado que va a dar una contabilidad bien llevada va a ser siempre uno, el mismo y único, aumentó o disminuyó la deuda flotante. Este es el resultado del Tesoro, y ver si para cada Organismo Descentralizado aumentó o disminuyó su activo o pasivo financiero. Aquí se debe proceder con sumo cuidado porque una cosa es introducir en el Presupuesto como se ha hecho elementos que permitan entroncarlos con las Cuentas Nacionales y otra cosa es empezar a suponer que la gestión del Estado pueda compararse con la gestión de la actividad privada.

El Estado es un oficio de naturaleza distinta y es una hacienda que se mueve con diferentes situaciones; por lo tanto toda comparación entre ambas en buena hora si nos sirve para mejorar las técnicas de registros, las técnicas de computación. Si la misma sirviera imagínense ustedes qué interesante sería cuando cerremos el Poder Judicial porque pierde plata.

Esto da risa, pero no da tanta cuando se dice que las Empresas del Estado tienen que pagar impuestos como cualquier otra. Y ya no da tanta risa, sino que nos creemos que todo está muy bien porque entonces compiten en el mercado y están en igualdad de condiciones. Si se presentan estas condiciones tienen que ser del Estado. Este es el principio, ahora si necesariamente la tenemos que tener en el Estado por algún motivo, entonces tampoco confundamos las cosas. Aquí lo que hay que distinguir es cuales son los movimientos de riqueza de carácter privado, que están a cargo de un organismo del Estado y cuáles con los movimientos de riqueza de carácter público que están a cargo o no de un organismo del mismo. Porque Gas del Estado es servicio público. ¿Por qué es del Estado?. Entonces los colectivos no son servicio público porque no son del Estado.

Estos son los problemas que tenemos que plantearnos y entonces nos vamos a dar cuenta bien de como tenemos que armar las cuentas del gobierno para que no nos equivoquemos cuando sacamos los resultados. Permítanme que en esto insista, el Presupuesto antes que nada es institución para el control democrático de los actos de gobierno, por lo tanto tiene que estar hecho de manera tal que lo entienda el que lo tiene que interpretar, el Presidente de la Nación en primer lugar, el Ministro en segundo lugar, los funcionarios del Ministerio y la gente culta del país y nosotros los que nos dedicamos a la parte contable, es decir los que nos dedicamos al registro, tenemos que actuar con conciencia suficiente como para informar debidamente a la autoridad que tiene que tomar la decisión. Entonces toda la contabilidad que hemos estado llevando hasta ahora sigue igual.

Este pequeño inconveniente o duda que puede aparecer respecto de haber introducido en la estructura los Créditos de Proveedores y por lo tanto poner como gasto del año toda la provisión de la obra en lugar de como hacíamos antes en que poníamos como gasto del año la parte de la obra que se contrataba ese año, tampoco puede ser obstáculo, pues aquí lo que cambia es el esquema de recursos simplemente. En lugar de tener nada más que recursos para la parte que tenemos que pagar, tenemos recursos para toda la obra y como consecuencia de ello en vez de imputar al año lo que se contrata en el mismo, imputamos todo al período en que se contrató. Eso llevado al balance del Tesoro nos va a dar exactamente lo mismo que nos da /

ahora, porque así como incorporamos el factor imputación, incorporamos por el otro lado el factor Financiamiento

Las empresas privadas no se toman el trabajo de hacerse todo un razonamiento para ver a esto cómo se lo define, pero el Contador cuando el Pagaré es a 60 días dice este es de corto plazo, cuando es de tres años dice este es de largo plazo y lo pone en otro lado en el balance, diga lo que diga el Presupuesto de la empresa.

Y esto es lo que nosotros tenemos que hacer con la contabilidad, habida bien cuenta que en la contabilidad del Estado hay un elemento del cual no se puede prescindir y por eso yo a veces prefiero exagerar e inducir a error cuando digo que no se debe comparar con las actividades privadas. El Presupuesto tanto en la actividad privada como en la actividad pública es un elemento económico, en términos modernos, todos entendemos bien es el listado de las cosas que el Estado debe hacer por sobre el listado de las cosas que el Estado puede gastar.

Pero la característica del Presupuesto del Estado es que además de eso es un elemento que crea vínculo jurídico interno de la administración respecto de sí misma; externo de la Administración respecto de terceros y generadores de distintos tipos de responsabilidad. Uno de los aspectos a tener en cuenta es que en el momento en que la cosa debe pagarse el dinero esté y que la responsabilidad por la gestión pueda atribuirse al ejercicio en el cual la cosa se decidió, o sea que el problema principal del resultado del ejercicio en el Estado es poder decir con recursos de qué año se atendió este gasto. Porque la gran magnitud, la primera magnitud macroeconómica que el Estado tiene que poder medir, es poder decirle al país, del cuadro grande de la economía yo detraje tanto y eso se lo devolví en esta otra forma. Este es el sentido económico del Presupuesto, sino entendemos esto todo lo demás se nos hace nebulosa.

Lo que hay que entender bien, es que la actividad financiera del Estado consiste en detraer riqueza de una forma y de un lugar y devolverla de esa misma forma y en otro lugar. Llamemos como llamemos a las cuentas y hagamos como fuere la estructura cuando el Estado devuelve más riqueza de la que obtuvo, ese es el Estado inflactorio. Nosotros tenemos que poder decirle al país esta es la riqueza que sacamos y así se la vamos a devolver y cuando termina el año decirle: mire esto es lo que hemos pensado hacer y esto es lo que salió. La diferencia entre 10 que hemos pensado hacer y esto que resultó se debe a tales y cuales razones. Nosotros los Contadores tenemos la obligación de suministrar a la autoridad política que tiene que explicar esas razones los elementos de juicio en el momento más rápido y en la forma más completa posible.

Sintetizando, yo creo que dejando de lado si la estructura merece críticas o no -en todo caso siempre es bienvenido el adelanto técnico y bien aclarado el error, este que me permití señalar que se inició en el año 1979- no se debe confundir términos nuevos con realidades viejas. La realidad del déficit del Presupuesto va a ser siempre la misma. El déficit es el dinero que al Estado le falta para pagar sus gastos, en tanto el Estado para pagar sus gastos tiene medios genuinos de financiamiento. No opera inyectando circulante y por lo tanto no es factor inflacionario, mientras que si el Estado acude a medios que no son genuinos, éste es inflacionario y esto es lo que nos importa cuando determinamos los resultados; porque la medida de la inflación está dada por el incremento de la deuda y es ese renglón que pasa inadvertido muchas veces y que se llama Anticipo del Banco Central. Ese es el número que todos tenemos que mirar, por eso la responsabilidad del Contador es que el balance del Tesoro esté bien hecho.

CURRICULUM VITAE DEL CONTADOR OSCAR MARIO JORGE

- Contador Público Nacional egresado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de La Pampa.
- Profesor Titular de la cátedra de Finanzas Públicas de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de La Pampa.
- Contador General del Instituto de Previsión Social de la Provincia de La Pampa (Período 1966/73).
- Contador General de la Provincia de La Pampa (Período 1973/79).
- Gerente de Sistemas y Procedimientos en el Instituto de Previsión Social de la Provincia (Período 1979/80).
- Titular Interino y Presidente Suplente del Banco de La Pampa, en carácter de delegado de delegado de la Intervención Militar en la Provincia (Año 1976).
- Organización de la Contaduría General de la Provincia de Santiago del Estero por encargo del Consejo Federal de Inversiones (Años 1969 y 1971).

DISERTACION DEL C.P.N. OSCAR MARIO JORGE

El objetivo de mi exposición es presentar a ustedes distintas registraciones con la vieja y nueva estructura, para poder así diferenciar una y otra. Las registraciones se van a hacer basadas en dos sistemas que existen en la mayoría de las provincias de la Argentina. Una vamos a definirla como la ley propuesta como uniforme para el país basada en el compromiso, considerando al compromiso en base al contrato, para entendernos en nuestro idioma, y por otro lado la registración que se efectúa en base a la obligación; porque no solamente el nacimiento de la obligación genera el compromiso, sino que hay otras pautas como ustedes pueden ver, por ejemplo en la definición de la ley italiana traducida por Bayetto.

El ejemplo lo he tratado de hacer lo más simple posible atento al tiempo que debo tomar para esto.

Antes de iniciar la vista de este trabajo práctico que tomo como base de exposición quisiera hacer algunas aclaraciones que son básicas para el entendimiento.

El Presupuesto anterior, el Presupuesto financiero del Estado tiene recursos que generan ingresos pecuniarios y erogaciones con incidencia financiera a corto plazo. Aquí se agrega y esto tenemos que tenerlo en cuenta en la registración y en los resultados, recursos que no generan ingresos como podría ser Créditos de Proveedores o la consideración por ejemplo de Anticipos de Proveedores de años anteriores y además agrega erogaciones con financiación a mediano y largo plazo. Estas circunstancias la vamos a tener en cuenta para la registración y determinación de resultados como quedó dicho.

Es importante también para el entendimiento de la registración, tener en cuenta algo sobre el Compromiso y es que éste genera una carga o gravamen para los recursos del período en el cual fue contraído o registrado. Es decir que no se debe tener en cuenta la relación con un tercero,

el Compromiso como bien dice Bielsa "es un acto de administración interna, sin incidencia hacia terceros". La no registraci3n de un Compromiso no hace anulable una obligaci3n, al Compromiso lo generan operaciones financieras a corto plazo, esto es hasta hoy o hasta ayer, hace presi3n sobre el Tesoro en el corto plazo, es decir hace presi3n sobre la Deuda Flotante. Ahora nosotros vamos a comprometer operaciones financieras a mediano y largo plazo entonces tenemos que tener en cuenta al determinar los resultados en despejar estos compromisos que nos generan la Deuda Flotante o Residuos Pasivos como se las denomina en la Ley Nacional.

Les decía que el tratamiento del Compromiso lo vamos a hacer en base a la definici3n de la Ley Unica de Contabilidad en su artícuo 14 que si ustedes me lo permiten lo voy a leer: "A los efectos señalados en el artícuo 13° constituirá Compromiso el acto de autoridad competente en virtud del cual los créditos del Presupuesto se destinan a la realizaci3n de erogaciones por adquisiciones, obras o servicios a proveer o provistas a la Administraci3n Pública, para el cumplimiento de la finalidad prevista al autorizarlo".

Luego, vamos a verlo en el contenido del trabajo, está la interpretaci3n a la aplicaci3n práctica de este artícuo para los distintos gastos del Estado.

Como ejemplo, la Ley Italiana que traduce Bayetto dice que "se entiende que hay compromiso frente a los créditos del ańo cuando existe la obligaci3n de pagar sumas determinadas de dinero referible por su importe, concepto y vencimiento a los créditos del ańo" y sigue considerando las otras alternativas muy similares a la Ley Nacional N° 23.354.

Lo fundamental en estos dos sistemas de registraci3n de Compromisos y que tenemos que tenerlo muy en cuenta para determinar uno u otro sistema es como qued3 dicho reci3n la fijaci3n de un gasto en el Presupuesto a trav3s de la registraci3n del Compromiso que genera la reserva de recursos del períoao. Es decir que nosotros registramos Compromiso en base a la Ley Unica -llam3mosle así- de contabilidad y estamos reservando recursos del ejercicio para atender los contratos y si tomamos esta definici3n que tenemos en algunas provincias estamos reservando recursos para financiar endeudamiento. Deseo aclarar mi posici3n respecto al Compromiso, no mi posici3n en el sentido de tomar uno u otro, sino de que los sistemas deben ser puros. Yo observo en algunas Leyes de Contabilidad que para algunos tipos de gastos siguen un sistema y para otro tipo de gastos siguen otro sistema, lo que genera informaci3n que es incongruente a mi modo de ver.

Voy a pasar revista un poco al contenido del trabajo para pasar luego al tratamiento. En un primer punto presento un Presupuesto con el esquema anterior y el mismo Presupuesto con el esquema actual. A continuaci3n trato las pautas de registro del Compromiso para que ustedes conozcan y no para decir el Compromiso debe tomarse así, sino para que sepan como he tomado en el ejemplo práctico el Compromiso.

Luego en el punto tercero detallo las operaciones del ejercicio de carácter Presupuestarios y de carácter extrapresupuestarios.

En el punto siguiente hago el detalle de registraci3n de los Compromisos con el sistema de Ley Unica -cuando es un proyecto de unificaci3n de Leyes de Contabilidad recibe este nombre-, y aplicándola con el esquema anterior de Presupuesto y con el esquema actual. He tomado estos dos sistemas porque son los vigentes en general en las provincias y en la Naci3n. Luego en base a estas cuatro alternativas procedo a hacer la registraci3n presupuestaria y la determinaci3n de los resultados del ejercicio, esto en las págs. N°5 y 6 con la Ley Uniforme y en las págs. N°7 y 8 con el / /

Sistema de la Obligación, en la página N°9 determino un Patrimonio Inicial, los movimientos y el Patrimonio Final y en la página N°10 la determinación o las causas del movimiento del Patrimonio Neto.

Por último dejo expresado en este punto de que todos aquellos Compromisos con el Sistema de la Ley Unica en que no se ha recepcionado los bienes, constituyen una Cuenta de Orden. Quiero dejar también aclarado que el Patrimonio hecho así es una forma muy simple y con designación de cuentas poco académicas, es al solo efecto de que ustedes observen que el Presupuesto no es fuente única de información para Cuentas Nacionales. En el esquema de contabilidad del Estado tenemos el esquema de contabilidad patrimonial que significaría la verdadera fuente de información. Sé que desde el punto de vista práctico, la contabilidad patrimonial genera una serie de inconvenientes en la registración que evidentemente aún en algunas provincias y en la Nación a veces puede dar la solución por su magnitud.

He tratado de consignar en el ejercicio la mayor cantidad de casos posibles tratando de no exceder de un marco objetivo.

En este caso presento dos Presupuestos equilibrados, ya vamos a ver que a través de la gestión vamos a romper ese equilibrio.

En el Presupuesto tenemos el Recurso Corriente, los Recursos de Capital y las Erogaciones Corrientes y de Capital, y están equilibrados.

Luego están las pautas que he tomado para registrar el Compromiso con Ley Unica y con el Sistema de la Ley Italiana. Dejo aclarado abajo en la nota que todos los casos previstos deben considerarse cuando se trata de obligaciones con financiación a corto plazo. Aquí por ejemplo en los Bienes y Servicios, la Orden de Compra los genera, en la medida de que se trate de obligaciones con Financiamiento a corto plazo, porque sino entraríamos dentro de la registración de Compromisos en ejercicios posteriores.

Ahora de acuerdo con el nuevo esquema se agregan dos pautas más para el Compromiso en el sentido de que existen Créditos a Proveedores o Contratistas que producen Compromisos por sumas financiadas a mediano y largo plazo.

A continuación en la página 4 podemos observar las registraciones considerándola estructura actual y la anterior y según se adopte el sistema de Ley Unica o de la obligación.

Pasaremos a continuación al desarrollo integral del ejercicio en el cual procederemos a registrar las Erogaciones Presupuestarias, considerando la estructura actual y la anterior del Presupuesto y las distintas alternativas de registración del gasto.

EXPOSICION SOBRE REGISTRACION DE EROGACIONES PRESUPUESTARIAS, CONSIDERANDO ESTRUCTURA ACTUAL Y ANTERIOR DEL PRESUPUESTO GENERAL Y DISTINTAS ALTERNATIVAS DE REGISTRACION DEL "COMPROMISO".

-EJEMPLO PRACTICO SOBRE EL QUE SE BASA LA EXPOSICION-

I) Presupuesto de un ejercicio, presentado según estructura anterior y actual:

a) según estructura anterior:

RECURSOS	
Rec. Corrientes	\$ 120
Rec. de Capital:	
Vta. Activo Fijo	\$ 25
Uso del Crédito:	
Ent. Financieras	\$ 115
	\$ 140
TOTAL	<u>\$ 260</u>
EROGACIONES	
Erog. Corrientes	\$ 100
Erog. de Capital:	
Bs. de Capital	\$ 60
Trabajos Públicos	\$ 90
Amortiz. Deuda	\$ 10
	\$ 160
TOTAL	<u>\$ 260</u>

b) según estructura actual:

RECURSOS	
Recursos Ctes.	\$ 120
Recursos de Capital:	
Vta. Activo Fijo	\$ 25
	\$ 25
TOTAL	<u>\$ 145</u>
EROGACIONES	
Erogaciones Ctes.	\$ 100
Erog. de Capital	
Bs. de Capital	\$ 140
Trab. Públicos	\$ 90
	\$ 230
TOTAL	<u>\$ 330</u>
-NECESIDAD DE FINANCIAMIENTO (330-145) = \$ 185	
-FINANCIAMIENTO:	
Uso del Crédito:	
Ent. Financieras	\$ 115
Proveedores	\$ 79
	\$ 194
Anticipo a Proveedores anos ant.	\$ 14
TOTAL	<u>\$ 208</u>
-FINANCIAMIENTO NETO:	
Financiamiento	\$ 208
Otras Erogaciones:	
Amortización Deuda	\$ 10
Anticipo a Proveed.	\$ 13
	\$ 23
TOTAL	<u>\$ 185</u>

II) COMPROMISO - PAUTAS DE REGISTRO:

P A R T I D A	Proyecto Ley Cont. uniforme	"obligación"
Bienes y Serv.no pers. Bienes de Capital Bienes Preexistentes	Orden de Compra (contrato)	Bienes y/o serv. recibidos de conformidad c/en deudamiento a corto plazo o inmediato
Personal	designación	costo servicios prestados - liquidación -
Transferencias Préstamos Aportes de Capital	Acuerdo	por las obligaciones contraídas para el ejercicio -al vencim.
Trabajos Públicos por terceros	contrato	Certificado de obra
Trabajos Públicos por Administración	Igual criterio que Bienes, servicios o personal, según los casos.	Igual criterio que bienes, servicios o personal, según los casos
Interés y amortización de la Deuda	al principio del ejercicio y por lo que vencerá en él.	producido el vencimiento
Adelanto a Proveedores y Contratistas	acuerdo	producido el vencimiento de la oblig.
Erogaciones comprendidas Art. 25- Ley 23.354/56, último párrafo	s/normas de interpretación orden Nacional.	idem

NOTA: todos los casos previstos, deben considerarse cuando se trata de obligaciones con financiación a corto plazo.
De acuerdo con el nuevo esquema, cuando figure en el Presupuesto el monto total de la compra como erogación y el acuerdo de financiación (proveedor o contratista) como recurso, serán comprometidas además las sumas financiadas a mediano y largo plazo en el ejercicio.

CASOS ESPECIALES: deberán comprometerse en el ejercicio las entregas anticipadas de obligaciones contractuales, por los montos de las obligaciones a vencer y vencidas, respectivamente.

III) OPERACIONES DEL EJERCICIO:

a) Ejecución Presupuestaria:

1) RECURSOS -

Los recursos que generan ingresos pecuniarios se concretan en un 100%. Los créditos de proveedores y anticipos a proveedores de años anteriores, se dan por ejecutados en la medida que se comprometan los créditos abiertos como contrapartida.

2) EROGACIONES:

-Erogac. Corrientes: a los efectos de simplificar el ejercicio consideramos que las sumas contratadas, las generadas por obligaciones, ordenes de pago y pagos, coinciden, siendo el importe de \$ 90.-

-Bienes de Capital:

- a) Se recepciona de conformidad un bien por \$ 30, habiéndose efectuado un anticipo al proveedor de \$ 14 en el año anterior; se ordena el pago por \$ 16, no siendo cancelado en el ejercicio;
- b) Se contrata la provisión de un bien por \$ 60, que ingresa por demora de entrega en el ejercicio siguiente, conviniéndose la siguiente financiación: \$ 20 contra recepción de conformidad del bien, \$ 40 a tres años de plazo;
- c) Se contrata e ingresa un bien por \$ 50, pagándose \$ 11, y el saldo se difiere a ejercicios futuros;
- d) Se anticipa a un proveedor la suma de \$ 13 por la adquisición de un bien que ingresará en ejercicio futuro.

-Trabajos Públicos: se contrata una obra a ejecutarse en tres años. De acuerdo a contrato debe ejecutarse la misma por \$ 90 en el ejercicio. Al 31 de diciembre se ha certificado por \$ 70, Ordenado pagar \$ 70, pagado \$ 50.

-Amortización de la Deuda: Vence en el ejercicio, se ordena pagar y paga por \$ 10.

b) Operaciones extra presupuestarias:

- Una comisión vecinal pro-arreglos de caminos dona a la Dirección de Vialidad un equipo por \$ 15;
- El Estado Provincial dona a una Entidad de Bien Público un bien de capital fuera de uso, cuyo costo de libros asciende a \$ 5;
- Se destruye totalmente por incendio un bien de capital, su costo según libros asciende a \$ 6. El bien no estaba asegurado, no siendo responsable del hecho persona alguna.

IV) REGISTRO COMPROMISOS -CONSIDERANDO ESTRUCTURA ACTUAL Y ANTERIOR DEL PRESUPUESTO GENERAL Y DISTINTAS ALTERNATIVAS REGISTRACION-

P A R T I D A S	s/sistema Ley única		s/sistema "obligación"	
	Pres.anterior	Pres.actual	Pres.anterior	Pres.actual
Erogaciones Corrientes	90	90	90	90
Bienes de Capital	60	140	40	80
caso a)	16	30	16	30
caso b)	20	60	-	-
caso c)	11	50	11	50
caso d)	<u>13</u>	<u>-(x)</u>	<u>13</u>	<u>-(x)</u>
Trabajos Públicos	90	90	70	70
Amort. de la Deuda	10	10	10	10
Anticipo a Proveedores	<u>-</u>	<u>13</u>	<u>-</u>	<u>13</u>
TOTALES	250	343	210	263

(x) el compromiso en este caso se efectúa contra la partida Anticipo a Proveedores.

V) REGISTRACION PRESUPUESTARIA Y RESULTADOS:

a) Estructura presupuestaria anterior-compromiso según Ley uniforme.

Registro erogaciones:

PARTIDA	CREDITO	COMPROMISO	O.P.	PAGO
Erog.Ctes.	100	90	90	90
B. de Capital	60	60	40	24
Trabajos Públicos	90	90	70	50
Amortizac.Deuda	10	10	10	10
TOTALES	260	250	210	174

Resultados:

Resultado Financiero:

Recursos Recaudados\$ 260
- Compromisos\$ 250
SUPERAVIT\$ 10

Economía de Inversión:

Créditos\$ 260
- Compromisos\$ 250
Total\$ 10

Residuos Pasivos:

Compromisos\$ 250
- Ordenado Pagar\$ 210
Total\$ 40

b) Estructura presupuestaria actual-compromiso según Ley uniforme:

Registro erogaciones:

PARTIDA	CREDITO	COMPROMISO	O.P.	PAGO
Erogaciones Ctes.	100	90	90	90
Bs. de Capital	140	140	27	11
Trabajos Públicos	<u>90</u>	<u>90</u>	70	50
SUB-TOTAL COMPROM.		320		
Otras Erogaciones:				
Amortización Deuda	10	10	10	10
Anticipo a Proveed.	<u>13</u>	<u>13</u>	<u>13</u>	<u>13</u>
TOTALES	353	343	210	174

Resultados:

Resultado Financiero:

Recursos Recaudados	\$ 145
- Compromisos	<u>\$ 320</u>
NECESIDAD DE FINANCIAMIENTO	<u><u>\$ 175</u></u>

-FINANCIAMIENTO:

Uso del crédito

Entid. Financiera	\$ 115
Proveedores	<u>\$ 79</u>\$ 194
Antic. Prov. Años Ant.	<u>\$ 14</u>
S.T.	\$ 208

Otras Erogaciones:

Amortización Deuda	\$ 10
Anticipo a Proveed.	<u>\$ 13</u>\$ 23
FINANCIAMIENTO NETO	\$ 185
RESULTADO +	\$ 10

-Economía de Inversión:

Créditos	\$ 353
- Compromisos	<u>\$ 343</u>
Total	<u><u>\$ 10</u></u>

Residuos Pasivos:

Compromisos	\$ 343
- Ordenado Pagar	<u>\$ 210</u>
S.T.	\$ 133
-Uso Crédito Proveedores	\$ 79
-Ant. a Prov. Años Anteriores	<u>\$ 14</u>
Total	<u><u>\$ 40</u></u>

c) Estructura presupuestaria anterior-compromiso s/sistema "obligac."

Registro erogaciones:

PARTIDA	CREDITO	COMPROMISOS	PAGOS
Erog. Ctes.	100	90	90
Bienes de Capital	60	40	24
Trabajos Públicos	90	70	50
Amort. Deuda	<u>10</u>	<u>10</u>	<u>10</u>
TOTALES	260	210	174

Resultados:

Resultado Financiero:

Recursos Recaudados	\$ 260
- Compromisos	<u>\$ 210</u>
SUPERAVIT	<u>=====</u> 50

Economía de Inversión:

Créditos	\$ 260
- Compromisos	<u>\$ 210</u>
TOTAL	<u>=====</u> 50

Deuda Flotante:

Compromisos	\$ 210
- pagos	<u>\$ 174</u>
TOTAL	<u>=====</u> 36

d) Estructura Presupuestaria actual - compromiso s/sistema "obligación"

Registro erogaciones:

PARTIDA	CREDITO	COMPROMISO	PAGO
Erogaciones Ctes.	100	90	90
Bienes de Capital	140	80	11
Trabajos Públicos	90	<u>70</u>	50
SUB-TOTAL COMPROM.		240	
Otras Erogaciones:			
Amortización Deuda	10	10	10
Anticipo Proveedores	<u>13</u>	<u>13</u>	<u>13</u>
TOTALES	353	263	174

Resultados:

Resultado Financiero:

Recursos Recaudados	\$ 145
- Compromisos	<u>\$ 240</u>
NECESIDAD FINANCIAMIENTO	<u><u>\$ 95</u></u>

FINANCIAMIENTO:

Uso del Crédito

Entid. Financieras	\$ 115
Proveedores	<u>\$ 39</u>
Anticipo a Proveed. años Anteriores	<u>\$ 14</u>
Total	<u><u>\$ 168</u></u>

- Otras Erogaciones:

Amortización de la Deuda	\$ 10
Anticipo a Proveedores	<u>\$ 13</u>
FINANCIAMIENTO NETO	<u>\$ 145</u>

RESULTADO + \$ 50

Economía de Inversión:

Créditos	\$ 353
- Compromisos	<u>\$ 263</u>
TOTAL	<u><u>\$ 90</u></u>

Deuda Flotante:

Compromisos	\$ 263
- pagos	<u>\$ 174</u>
SUB-TOTAL	<u>\$ 89</u>
- Uso del Crédito Proveedores	\$ 39
- Anticipo a Proveed. años Anterior.	<u>\$ 14</u>
TOTAL	<u><u>\$ 36</u></u>

VI) PATRIMONIO:

CUENTAS	INICIAL	MOVIMIENTOS		FINAL
		D	H	
ACTIVO				
Disponibilidades	-	260	174	86
Anticipo a Proveedores	14	13	14	13
Bienes de Capital:	100	95	36	159
ALTAS				
Presupuestarias (30 + 50)		80		
Otras		<u>15</u>		
BAJAS				
Presupuestarias			25	
Otras (5 + 6)			<u>11</u>	
Inmuebles	<u>200</u>	70	-	<u>270</u>
TOTAL	314			528
PASIVO:				
Deuda Flotante			36	36
Créd. Entidades Financieras	100	10	115	205
Créd. Proveedores			39	39
PATRIMONIO NETO	214		34	248
TOTALES	314	448	448	528

DETERMINACION INCREMENTO PATRIMONIAL:

Recursos Corrientes Recaudados	\$		120
Donación a D. Prov. Vialidad	\$		15
Erogaciones Corrientes Compromet.	\$	90	
Donación A Entidad de Bien Públic.	\$	5	
Baja bien por Destruc. Incendio	\$	6	
Incremento patrimonial	\$	34	
TOTALES	\$	<u>135</u>	<u>135</u>

DIFERENCIA COMPROMISOS REGISTRADOS, SEGUN SURGE EL PUNTO IV) - pág. 4 -

Surge de los contratos que no han generado, al final del ejercicio, la Obligación de Pagar, y que deben registrarse en Cuentas de Orden:

Bienes de Capital, caso b)
Trabajos Públicos

"BREVE RESEÑA DE LA FUNCION QUE CUMPLEN LAS CONTADURIAS GENERALES"

DISERTACION DEL DOCTOR CAYETANO LICCIARDO.

Les aclaro que esto no estaba en el programa, me acaban de pedir que dijera algo respecto de la función de las Contadurías Generales.

Tal vez esté bien que no me hayan pedido antes esto, porque entonces lo que uno puede decir es lo que se le ocurre en el momento. Probablemente si hay cosas ciertas, una de las pocas cosas ciertas, es cuando uno dice lo que el momento le sugiere.

Que me puede sugerir a mí este momento?. Uno es un hombre que dedicó prácticamente toda su vida, al menester del Estado, desde la modestísima función de coser expedientes en la vieja Dirección de Escuelas de la Provincia de Buenos Aires, en el año 1942, hasta la función de Ministro. Los que miran cómo son las cosas en lugar de mirar porqué son, dicen que es una brillante carrera.

Me dediqué a esto hasta el año 1972, ahora soy de esos hombres que dicen que son de la actividad privada, como si entre la actividad privada y la actividad pública hubiera alguna diferencia.

Ambas actividades son actividades de servicio. Entonces cual es la función de una Contaduría General?, es una función de servicio dentro del Estado, de manera que todo el Organismo Estatal pueda funcionar bien.

En la charla anterior hacíamos la referencia al Organismo y decíamos... cada aparato con el Organismo, bueno, la Contaduría General es uno de los Organismos indispensables de la forma republicana de Gobierno y también es indispensable en las formas no republicanas de Gobierno.

Acá está el recuerdo que yo quisiera dejarles: que entendamos bien que es indispensable tanto para la forma republicana de Gobierno como para las formas no republicanas de Gobierno, y que entonces empecemos a pensar que en lugar de querer saber cómo son las cosas, empecemos a saber porqué son las cosas, y porqué en la forma republicana de Gobierno ocupan un lugar que de ningún modo podemos decir si es más o menos importante que otro pero sí estamos seguros que es un lugar indispensable. Un lugar indispensable como es indispensable el lugar que cada uno ocupa en la vida.

Si no queremos entrar en la mediocridad no nos tomemos de los lugares comunes. No es cierto que nadie es indispensable, indispensables so mos todos.

El Libro de la Sabiduría dice "lo que aborrecieras ni siquiera lo crearas" quiere decir que si en el concierto de la creación cada uno de nosotros no hubiéramos sido necesarios no estaríamos viviendo, entonces ese grado de indispensabilidad de cada uno es el que hay que llevar al Organismo de Control dentro del Estado.

Y por que la diferencia entre la República y la no República. La República todos sabemos descansa en dos pilares fundamentales, la publicidad y la rotación de los funcionarios políticos en el Gobierno. Estos dos pilares fundamentales a su vez tienen como auxiliar indispensable otras dos instituciones: la institución de la responsabilidad y los controles.

Fíjense hasta donde es la función de indispensabilidad, que son ustedes... yo ya no sé si para bien o para mal, lamento no seguir perteneciendo a la función pública, esta función de indispensabilidad fíjense /

hasta dónde es importante, porque las Contadurías Generales son las que hacen de manera, que partiendo del supuesto que la mujer del César es honesta también parezca honesta.

Es decir es el apoyo indispensable del Ejecutivo, y probablemente entre los Organos de Control, cualquiera ellos fueren, incluyo aún a los Tribunales de Cuenta, si algún Organo de Control pudiera desaparecer de la organización institucional de un país nunca sería la Contaduría por que sino carecería de sustento el ejercicio del poder de administrar.

Las Contadurías son las que dicen hasta donde llega la posibilidad de seguir operando, porque el Presupuesto es el mandato de hacer y el Organo de la Administración cuya función es mantener permanentemente informado al Organo Ejecutivo de hasta donde alcanza su posibilidad de hacer, es precisamente la posibilidad de gobernar.

En eso somos indispensables, pero más que esta indispensabilidad que digamos así sería más la indispensabilidad formal, yo creo que tenemos que aproximarnos más a la indispensabilidad personal.

Es decir que no seamos indispensables por el cargo que estamos ocupando sino que lo seamos por la persona que estamos desarrollando. Y al decir por la persona que estamos desarrollando tener bien presente que la persona que estamos desarrollando no se desarrolla sino es en función social, es decir, sino es en comunidad social. Por lo tanto, el que a través de su desarrollo, no da la posibilidad de que otra persona también se desarrolle no se está desarrollando normalmente.

La Administración, es asociación, comunidad, esquema de participación de seres humanos y por lo tanto el problema principal que nosotros tenemos que cuidar es como estamos contribuyendo a través del ejercicio de nuestro menester, sea el cargo de Contador General sea el cargo del ascensorista, cada uno estamos contribuyendo a través del ejercicio de ese menester a que otro sustituya, carencias respecto de lo que no tiene con la abundancia respecto de lo que yo tengo. Y entonces que el ejercicio de la función sea realmente el esquema de participación en virtud del cual alguien siempre tiene algo para el otro. Infelíz aquel que se cree que no necesita nada.

Eso es una Contaduría funcionando, es decir, una Contaduría que se siente pilar de la República y que parte del supuesto que si él no hace bien lo que sabe hacer, el país no funciona, y entonces van a ver como la función de control deja de ser arrogante, soberbia, deja de ser petulante, deja de aplastar y ayuda a construir.

El hombre que está en la Contabilidad es precisamente el auxiliar del hombre que está en la ejecución.

Tan importante es el hombre que está en la ejecución como el hombre que está en la contabilidad y el bien del país, no el desarrollo de la Contaduría ni el resultado del ejercicio, el bien del país, depende de que cada uno haga bien lo que sabe hacer, no que cada uno piense que haría si estaría en tal otro lugar.

En la medida en que pensemos que haríamos si estuviéramos en otro lugar, no hacemos lo que tenemos que hacer en el lugar donde estamos entonces este es un mensaje que yo quisiera dejarles, pero un mensaje que no tendría sentido sino lo incorporáramos a la función esencial del Estado del cual somos servidores, entendiendo al Estado no como una persona ajena.

Fíjense ustedes como en el país en general hay mucha gente, que piensa que lo que le viene del Estado es gratis.

Ubiquémosnos en el Estado como Organismo de la comunidad social es decir como resultado de la organización social, y entonces hagamos por el Estado lo que tenemos que hacer en el lugar donde estamos, pero pensando que estamos operando en uno de los ramos del menester social, cual es para nuestro caso particular el ramo de la economía.

El Presupuesto es lo que hace financieramente posible el cumplimiento. Pero por qué es así: Porque un Estado no puede funcionar sin Presupuesto. Un Estado no puede funcionar sin Presupuesto porque el Estado es Organismo de la comunidad social, no es fin en sí mismo sino que opera por la comunidad, e inclusive no es mandatario de la comunidad, sino que el funcionario público se inserta en la comunidad de una manera distinta.

Los Gerentes en las empresas, los Contadores, los funcionarios, ¿son? ¿son mandatarios, cómo opera un directorio en una Sociedad Anónima?, por mandato de los accionistas. El hombre de Estado en cambio, el funcionario público, hace cuerpo en el Organismo al cual pertenece, y ejerce función, no cumple mandato.

Porque el hombre de Estado desde el político, Presidente de la Nación, Legislador o Juez, hasta el último burócrata no está operando por mandato del que lo eligió, sino que está operando por el bien común, de toda la comunidad social a la cual pertenece. Y el bien común lo sabemos muy bien no es la suma de los bienes sino el conjunto de condiciones dentro de las cuales se tienen que desarrollar, por su responsabilidad personal de las personas que la integran.

Si entendemos el por qué de la función pública, entonces desde este mismo momento en cuanto estemos pensando en el trabajo de mañana y desde mañana mismo en cuanto estemos en nuestra Contaduría haciendo las cuentas vamos a advertir que si yo no hiciera eso bien, el país no funcionaría.

Esto es lo que yo los invito a que hagan, pero que lo hagan con este sentido. Estamos creando condiciones para que la comunidad social argentina se desarrolle. A alguien le tocó en la Contaduría, al otro le tocó en el Poder Judicial, al otro le tocó en la Facultad, pero lo primordial, lo fundamental es esto, y entonces entenderíamos bien la función pública como función subsidiaria, es decir como función de ayuda.

El Estado persona jurídica por excelencia, a través de la cual pueden satisfacerse las necesidades de interés general; el Gobierno conjunto de funcionarios actuando, los funcionarios del Gobierno personas que están organizadas en bases jerárquicas dentro de un cuadro de responsabilidad. Todo esto es así, en tanto y en cuanto entendamos que cada uno está en una función para que el Organismo funcione equilibradamente. Esta es la función del control, es la que lleva cura al Organismo Administrativo es la que prevé si es previsible o cura sino fue previsible, la patología del Gobierno.

El Gobierno tiene que ser sano, por qué, porque el Gobierno justamente está para eso. El Gobierno está para hacer de manera que los conflictos sociales puedan ir desarrollándose armónicamente.

Nosotros estamos en la parte financiera, es decir el Presupuesto hace financieramente posible el cumplimiento de la voluntad del Estado.

En un momento y en un país en el cual nos resulta tan difícil /

dimensionar la función del Estado. En un momento y en un país en el cual todavía no estamos del todo seguros cual es la dimensión del Presupuesto, cual es la función económica del Estado, cual es el menester importante del Estado. En un mundo en el cual el Estado va interviniendo en lo privado; fíjense ustedes en la economía, en la educación, en la seguridad social, en la salud, inclusive en el propio veraneo va interviniendo el Estado.

Entonces ahí está nuestro cuidado. El Estado nos puede pedir los bienes y la sangre pero no nos puede pedir el alma. Entonces de lo que nosotros entendamos que significa para cada uno de nosotros el menester económico, depende el buen cumplimiento de la función de control.

Si entendemos el menester económico, como un menester de eficiencia y como un menester de rentabilidad, sigámonos entregando a los brazos de la técnica.

Ojalá descubramos el tiempo suficiente como para reaccionar que aquel que se entrega en brazos de la técnica termina por ser esclavo de la técnica.

El que vale es el sabio no el científico ni el experto.

En buena hora todo el adelanto técnico en cuanto seamos capaces para a través de él hacer las cosas mejor. Pero siempre que estemos seguros, que al fin del día nos hemos nosotros servido de la técnica y no hemos quedado al servicio de la misma.

Esto para los Contadores es cosa muy importante, porque muchas veces se confunde en la función de gobierno, muchas veces se confunde la tan mentada agilidad de trámites con la atención que el contable tiene que tener siempre a disposición del que lo necesita.

Es decir, no están todos los funcionarios para que la Contabilidad funcione bien, la Contabilidad tiene que funcionar bien para que los demás funcionarios puedan trabajar, y por último una reflexión muy particular, en un mundo en que lo económico tiene tanta preponderancia por sobre tantas otras cosas que tendrían que preocuparnos un poco más que lo económico.

La economía, es condición y no causa del progreso. La economía es escalón, es peldaño, pero para que el ser humano pueda seguir subiendo, y una vez entendido los valores útiles, puede ocuparse de los valores estéticos, éticos y religiosos. Este es el lugar de la economía, es condición y no causa del desarrollo. Cuando se abre la ventana de un cuarto entra la luz, la causa de la luz es el sol, no la ventana.

Cuando sabemos manejar la economía, cuando sabemos manejar las finanzas, eso es condición para que la educación y la cultura vayan haciendo de la Argentina el país grande que todos deseamos que sea. Esa es la función que yo les deseo, de manera que también de cada uno de nosotros o a cada uno de nosotros se nos pueda aplicar la sentencia del Eclesiastés "Hay de tí ¡oh país! cuyo rey es un muchacho y los príncipes comen de mañana. Dichoso tú ¡oh país! cuyo rey es progenie de robles y los príncipes comen a su tiempo, cual corresponde a varones y no para embriagarse".

ACTO DE CLAUSURA

El día 1° de Noviembre de 1980 en la ciudad de Santa Fe, en la Sala del Centro Cultural Provincial se realiza el acto de clausura del III Congreso Nacional de Contadurías Generales.

Las sesiones comienzan con el Plenario donde se discuten las Conclusiones de las Comisiones de Trabajo quedando las mismas redactadas en forma definitiva.

A continuación se procede a tratar el segundo tema del orden del día que es designación de la sede y fecha del próximo Congreso Nacional de Contadurías Generales. Seguidamente el Contador Carlos H. PALOMINO propone como moción concreta y habiendo llegado a un acuerdo en la reunión de Contadores Generales que la próxima sede del Congreso sea la Provincia de Misiones y como alternativa la Provincia de Río Negro. En cuanto a la fecha se propuso que la misma no superara la primera quincena de octubre. Luego de las propuestas realizadas se da por aprobada la moción con un voto de aplausos. El Contador General de la Provincia de Misiones, Edmundo NOZIGLIA acepta y agradece en nombre de su Provincia la distinción que se le atribuye.

Concluido el orden del día se hace un cuarto intermedio. Luego de este se procede a hacer entrega a cada Provincia de un objeto recordatorio. Prosiguiendo con el desarrollo de este acto hace uso de la palabra el Contador General de la Provincia de Río Negro y Secretario de la Mesa Directiva del III Congreso Nacional de Contadurías Generales C.P.N. Jorge NARDACCHIONE. En forma inmediata hace lo propio y en representación de la Comisión Organizadora del III Congreso Nacional de Contadurías Generales el Contador General de la Provincia de Santa Fe C.P.N. Silvio Néstor ZUCHIATTI.

Discurso pronunciado por el Señor
Contador General de la Provincia
de Río Negro:
C.P.N. JORGE ALBERTO NARDACCHIONE.

Autoridades provinciales, municipales y del orden nacional, invitados especiales, compañeros congresales, señoras, señores:

Es para mí motivo de especial complacencia, el haber sido designado para pronunciar estas breves palabras, en representación de las delegaciones asistentes a este III Congreso Nacional de Contadurías Generales.

Las mismas procuran demostrar el sentimiento que nos domina, en este momento de la culminación de este singular encuentro.

Sean entonces las primeras, para expresar nuestro especial reconocimiento a la Provincia de Santa Fe, por habernos hecho sentir en esta querida tierra, casi como en nuestra propia casa. A sus autoridades superiores, que con su invalorable apoyo hicieron posible este Congreso; a los miembros de la Comisión Organizadora, que con su especial dedicación fueron capaces de superar todos los inconvenientes lógicos que depara el montaje de un evento de esta envergadura; a los colegas de la Contaduría General de la Provincia, que con su trabajo fecundo contribuyeron a la brillantez de este resultado que hoy palpamos. Sin ninguna duda, podemos decirles que la misión ha sido cumplida.

Pero también participaron en gran medida a calificar a este Congreso los distinguidos conferenciantes y panelistas, que expusieron los distintos temas abordados con la solvencia que los caracteriza; los autores de los trabajos presentados en las distintas Comisiones, todos ellos fruto de un plausible esfuerzo que merece nuestro reconocimiento; los integrantes de cada una de las delegaciones e invitados especiales, que con su activa participación aportaron sus ideas o puntos de vista, para enriquecer cada uno de los tópicos tratados.

Indudablemente, a medida que se van realizando estos Congresos Generales, es dable observar cuan importantes son sus frutos y la necesidad de que los mismos tengan una continuidad a través del tiempo. Bastaría repasar solamente, las determinaciones ya adoptadas en algunos temas antes indefinidos, y que muchas de nuestras contadurías aplican en su que hacer diario; los avances firmes realizados en otros, hacia el logro de la solución más adecuada; y, lo que le da el sentido proyectivo a todo esto, cual es el permanente despertar de nuevas inquietudes para ser tratadas en el seno de los mismos; eso sólo, de por sí, justificaría la realización de estas reuniones. Pero a ello debemos agregar el indudable enriquecimiento bibliográfico a través de los cada vez más calificados trabajos presentados, el intercambio de experiencias sobre cualquier tipo de problemática común etc. En suma, creo que debemos estar satisfechos en cuanto a los logros técnicos alcanzados hasta el momento, para que nuestras administraciones sean cada vez más racionales, eficaces y eficientes, de manera de contribuir a que sea una realidad el precepto constitucional de promover al bienestar común.

Antes de finalizar, quiero referirme brevemente a un punto fundamental de estos encuentros: el aspecto humano. Esa rica posibilidad de vernos periódicamente, ya por encima del trato entre colegas, para hermanarnos en una relación de amigos, que en distintos lugares transitamos caminos comunes. En este sentido, entiendo que, sin falsa modestia, debemos felicitarnos. Por todo ello, gracias y hasta el año que viene, en el próximo congreso.

Discurso pronunciado por el Señor
Contador General de la Provincia
de Santa Fe:
C.P.N. SILVIO NESTOR ZUCHIATTI.

Autoridades presentes
Delegados al Congreso
Señoras, señores:

Hemos arribado al término del III Congreso Nacional de Contadurías Generales. Es esta una oportunidad más para destacar la preponderante participación que estos Organismos tienen en el control del manejo de los fondos públicos, y también como calificados auxiliares de la gestión gubernamental en el campo económico-financiero.

Una constante dinámica le requieren la registración del desenvolvimiento fiscal, no sólo en la ejecución presupuestaria, como una de las funciones más específicas, sino también en la orientación normativa y estadística.

Los predecesores de este evento, tienen vivencia y representación en el que hoy se clausura, y en nombre de la Contaduría General de la Provincia de Santa Fe, y en el mío propio, formulo los mejores votos por la continuación de la trayectoria de los mismos, con el deseo que se cumpla un continuo perfeccionamiento, para beneficio directo de la eficiencia de los servicios que deben prestar a la Provincia.

He dejado para el final, mi expresión de agradecimiento a las autoridades provinciales, por su incondicional apoyo, tanto en lo personal como en lo material y de reconocimiento hacia los expositores y miembros intervinientes, que con vocación y desinterés nos han brindado sus conocimientos y experiencias, exhortándonos a perseverar en el derrotero del deber cabalmente cumplido, por ser éste el único camino de la unión, el que contribuye a consolidar las instituciones y el que interesa fundamentalmente a la disciplina contable, que es la obtención de la mayor información posible acerca de la gestión económica financiera del Estado y enunciación de las principales normas de control de la actividad de los administradores.

Deseo que vuelvan encontrando en Santa Fe gente que está con ustedes, y que esta noche, en la cena de despedida que brinda el Superior Gobierno de la Provincia, tengan la satisfacción de decir que su estada en la Capital de la Provincia, no sólo ha sido proficua en los resultados de los estudios, sino también llevadera y grata para el espíritu de cada uno de Ustedes.

Dios ha de querer que así sea.

Muchas gracias.

INDICE GENERAL

	Página
Comisión Organizadora	3
Reglamento	5
Decreto de interés Provincial	9
Decreto de interés Municipal	11
Nómina de asistentes	13
Programas	19
Acto Inaugural	21
Discursos del Acto Inaugural	23
Trabajos presentados y considerados por las Comisiones	27
Comisión N° 1 - Tema: "Interrelación Administrativa Contable de los Servicios Administrativos con las Contadurías Generales"	29
- Nómina de asistentes	31
- " Estructura Orgánico-Funcional de la Contaduría General y su relación con los Servicios Administrativos y de Contabilidad" - Contaduría General de la Provincia de San Luis	33
- " Interrelación Administrativa-Contable de los Servicios Administrativos con la Contaduría General" - Contaduría General de la Provincia de Córdoba	61
- " Interrelación de la Contaduría General y los Servicios Administrativos" - Contaduría General de la Provincia de Santa Fe	117
Comisión N° 2 - Tema: "Análisis e interpretación de los Estados Contables en el Sector Público"	193
- Nómina de asistentes	195
- " El Rol de las Contadurías Generales en el análisis e interpretación de Estados Contables de los Entes Descentralizados" - Contaduría General de la Provincia de Salta	197
- "Método y aplicación práctica del análisis e interpretación de Estados Contables en el Sector Público" - Contaduría General de la Provincia de Santa Fe	247
- " El Análisis de Estados Contables en la Contabilidad Integrada del Estado" - Contaduría General de la Nación	287
- " Cómputo del Resultado Financiero del Presupuesto y de la Ejecución del Ejercicio de la Administración Nacional" - Doctor Alfredo Le Pera	325

	Página
Comisión N° 3 - Tema: "¿Ley de Contabilidad o de Administración?. Fundamentos de las principales definiciones que debe contener"	339
- Nómina de asistentes	341
- " Comentarios sobre algunos aspectos de la Ley de Contabilidad" - Contaduría General de la Provincia de Santa Fe	343
- " Pautas para la Reforma de la Ley de Contabilidad"- Contaduría General de la Provincia de Salta	369
Conclusiones de las Comisiones de Trabajo	401
Exposiciones	425
- "Capacidad normativa de las Contadurías Generales " C.P.N. Jaime R. Collazo	427
- "Utilización del computador para tareas de Auditoría" C.P.N. Jorge Reinaldo Nardelli	437
- "Importancia de la regulación jurídica sobre la Contabilidad Pública " - Doctor Manuel de Juano	453
- "Nueva estructura presupuestaria implantada por la Nación a partir del Ejercicio 1980" .	
C.P.N. Alberto G. Fernández	463
Doctor Cayetano Licciardo	467
C.P.N. Oscar Mario Jorge	473
- "Breve reseña de la función que cumplen las Contadurías Generales" - Doctor Cayetano Licciardo	487
Acto de Clausura	491
Discursos del Acto de Clausura	493
Indice	497