

## EL INVENTARIO GENERAL Y LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL

Por Ruben Mario De Luca  
Contaduría Gral. de la Provincia de Buenos Aires

### I.- Introducción

En los últimos años y muy especialmente a partir del 30 de septiembre de 1992, cuando el Poder Ejecutivo Nacional decidió promulgar la ley n° 24.156, pomposamente llamada "Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional", se ha establecido una pugna en el plano doctrinario entre contadores y economistas, ya que el nuevo plexo legal vino a sustituir la clásica "Ley de contabilidad" que estaba en vigor desde 1956 (Decreto-ley n° 23.354/56).

De acuerdo al concepto tradicional, la "Ley de contabilidad" abarcaba todos los procesos que definen la acción económico-financiera y administrativo-contable de todos y cada uno de los organismos que integran el sector público, incluyendo las empresas del Estado y los organismos descentralizados.

Con la reforma de 1956 Contaduría General de la Nación perdió protagonismo, ya que las funciones de control concomitante y ulterior fueron asignadas al Tribunal de Cuentas en orden a lo establecido por la Ley n° 14.467, aunque ello no hizo decaer el predominio que ejercían las funciones contables, ya que estaban presentes en el proceso del gasto público en toda su dimensión, ya que ambos organismos intervenían -en acción mancomunada- en la formulación del presupuesto, en la concreción del gasto público, en la liquidación de las cuentas pasivas, en el registro contable de las transacciones, en la rendición de cuentas y en el control a posteriori, incluyendo las acciones de verificación (sumario administrativo) y represión (formulación de cargos).

En el orden provincial bonaerense, la situación era distinta no tanto por las características organizacionales de los órganos operadores sino por la naturaleza institucional y la funcionalidad de los mismos. Según la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, las principales responsabilidades en cuanto a la gestión económico-financiera y administrativo-contable recaen en los llamados "Organismos de la Constitución", vale decir, la Contaduría General, la Tesorería General, la Fiscalía de Estado y el Tribunal de Cuentas, que deben su existencia a expresas determinaciones de los constituyentes y son independientes a pesar de estar encuadrados en el título correspondiente al Poder Ejecutivo.

La asignación de mandatos expresos a dichos organismos y la estabilidad que la Ley Suprema reconoce a sus titulares, habida cuenta que son designados en función de ternas emanadas del H. Senado, en el caso de los dos primeros, y con acuerdo senatorial, en el de los restantes, le otorga al sistema una mayor consistencia y garantías absolutas en cuanto a la seguridad jurídica de todos los operadores en las áreas de ejecución y de control.

Con la reforma señalada al iniciar este comentario, la preponderancia de lo contable empieza a ceder ante el avance de las concepciones economicistas, ya que -en el orden nacional- se han instaurado ciertos conceptos que le otorgan un rol más significativo al presupuesto que a la contabilidad general.

Esta situación ha sido denunciada en numerosos foros de discusión a nivel nacional e internacional y ha quedado plasmado en un artículo publicado por la revista "Función Pública n° 88 (Editorial Función Pública; La Plata, agosto de 1995), bajo el título "El sistema integrado de información financiera y la Constitución de la Provincia de Buenos Aires", y recientemente reproducido por la revista "Números de la Gestión Gubernamental (Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires; La Plata, agosto de 1999)

Los principales cuestionamientos se localizan en la virtual pérdida de la concepción global y la virtual ausencia del control, en términos de eficacia y eficiencia. Esto es así porque al rescatarse la técnica del presupuesto por programa sin estar asegurada la disciplina interna en cuanto al proceso informativo, tanto en la etapa de elaboración como en las de ejecución y control presupuestario, sólo quedan bajo la órbita de los responsables del área económica (léase Ministro de Economía, Secretario de Hacienda o Subsecretario de Presupuesto) los estados de ejecución presupuestaria y los estados de tesorería.

De esa manera resultan distorsiones apreciables a la hora de analizar una gestión gubernamental desde el punto de vista de las finanzas, pues se ha llegado a hablar de "equilibrio fiscal" cuando parte de los recursos provienen del endeudamiento. Esa forma de focalizar la situación financiera del Estado responde a una concepción oportunista destinada a satisfacer exigencias de corto plazo y no de considerar a la Hacienda Pública con una visión global, atendiendo a la evolución patrimonial que es más abarcativa que los estados de tesorería.

En la Provincia de Buenos Aires se ha seguido la concepción tradicional, partiendo de los principios que siempre han regido en materia de afectación presupuestaria, ya que se ha mantenido el criterio del compromiso frente al criterio del devengado que sostienen los economistas. Sin embargo cabe hacer la aclaración que estos últimos tienen una concepción del devengado muy diferente a la que rige en la disciplina contable, pues suelen confundir devengamiento con exigibilidad, generándose así múltiples inconvenientes en el proceso contable (afectación de las transacciones y consideración del mandado a pagar).

Para superar los remanidos cuestionamientos de "falta de información" en que se amparan habitualmente los defensores de la concepción economicista, la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires ha realizado un gran esfuerzo para ordenar el sistema contable, los procesos de ejecución presupuestaria (contratación de bienes, obras y servicios, liquidación y registro del gasto público, movimiento de fondos, etc.) y los sistemas de control concomitante (intervención de ordenes de compra y de pago) y ulterior (rendición de cuentas).

El mayor énfasis se puso en la regularización de los estados contables y la formulación de la "Cuenta General del Ejercicio", documento equivalente a la "Cuenta de Inversión" de la Hacienda Pública nacional que resume todo el accionar del gobierno bonaerense en sus distintas aperturas, es decir, en el plano presupuestario, en el financiero y en el patrimonial.

En homenaje a la brevedad habría que remitirse a la nota titulada "Siete años al frente de la Contaduría General" del Dr. Angel José Sormani, que fuera publicada en el número inicial de la revista "Números de la Gestión Gubernamental" (op. cit.).

Dentro de esa regularización figuran los elementos que dan vida a un sistema integrador, los que quedan encuadrados en la contabilidad pública o contabilidad gubernamental. En tal sentido, cabe hacer notar que las reformas implementadas en la contabilidad presupuestaria permitieron lograr la centralización del registro contable en el Centro de Cómputos de la Contaduría General, de tal suerte que con la reformulación del plan de cuentas y el rediseño del proceso informático se pudo alcanzar un objetivo primario: que todas las jurisdicciones operen en red y en tiempo real, con la consiguiente formulación de los estados de ejecución dentro de los quince días posteriores al cierre de cada período.

Ese cambio tuvo una gran trascendencia, ya que fue el paso inicial de la reforma contable, siguiéndole el sistema de movimiento de fondos y valores, que actúa en correlato con el sistema de ejecución presupuestaria desde 1996 y permite -además- la realización de arqueos mensuales y regulares como acción complementaria destinada a resguardar la integridad del erario público y la transparencia del proceso.

La contabilidad patrimonial fue el tercer sistema que se pudo reestructurar, entrando en vigencia a partir de enero de 1998 sobre la base de la información histórica y en función de las normas legales y reglamentarias preexistentes. El último sistema que se ha desarrollado es el de contrataciones y suministros, el cual se encuentra en proceso de implementación, estimándose que en los próximos meses entrará en vigencia.

A nadie escapa que en lo atinente al sistema patrimonial es indispensable conocer la real configuración del rubro "Bienes del Estado" para establecer su verdadera significación cuantitativa, toda vez que el régimen instaurado en 1953 en el orden bonaerense ha tomado al precio de compra o tasación como criterio de valuación para todos los bienes de uso, de manera que al no haberse previsto la aplicación de mecanismos de revaluación y amortización de bienes de uso, los valores históricos registrados no tienen significación, máxime si se considera la distorsión de los precios que produjo el prolongado período inflacionario que soportó el país.

Es preciso entonces proceder a la realización de un inventario general de bienes para que las salidas del nuevo sistema de contabilidad patrimonial guarde correspondencia con la realidad, tanto en lo relacionado con las unidades físicas disponibles como a los valores monetarios que las mismas representan.

Este objetivo ha sido una de las preocupaciones del Contador General de la Provincia y en poco tiempo más quedará satisfecho si es que se cumplen las previsiones que se han adoptado para ejecutar el proyecto denominado "Censo General e Inventario Permanente de Bienes de Uso", cuyas características se exponen seguidamente.

## **II.- Planeamiento de la acción**

La puesta en marcha del sistema de contabilidad patrimonial obligó a la carga de los datos disponibles en el área de Registro de Bienes de la Contaduría General, aún cuando se había tomado conciencia que los valores monetarios de las distintas unidades de bienes no respondía a la realidad debido a la distorsión que provocó el proceso inflacionario de las décadas del setenta y ochenta.

Por lo tanto, se adoptó el criterio de realizar un estudio de prefactibilidad para realizar un inventario general de bienes a fin de ajustar los valores, tanto en lo relacionado con las cantidades físicas como en la valuación de cada bien, independientemente de la operatividad que demanda el sistema de contabilidad patrimonial.

Para ello se encomendó la realización de un estudio técnico a un equipo de profesionales que en poco menos de cuatro meses elaboró el proyecto titulado "Censo General e Inventario Permanente de Bienes de Uso", el cual fue elevado a consideración de las Unidades Ejecutoras Provincial y Central (dependiente del Poder Ejecutivo Nacional), quien propiciaron ante el Banco Mundial el otorgamiento del cupo necesario para el financiamiento en el marco del "Programa de Desarrollo Económico y Saneamiento Financiero de las Provincias Argentinas".

Los aspectos más relevantes del proyecto guardan relación con un criterio moderno y práctico en cuanto a la consideración del patrimonio estatal, al menos en esta primera etapa, ya que las máximas autoridades de la Contaduría General y sus principales colaboradores interpretan que dentro de esa denominación genérica, tradicionalmente reservado para encuadrar a los bienes de uso, deben quedar incluidos otros rubros significativos como "Créditos", "Bienes de Cambio", "Inversiones" y "Bienes Inmateriales", entre las cuentas activas, y todos los sub rubros que conforman la "Deuda Pública" (Deuda Flotante, Títulos Públicos, etc.) entre las pasivas.

En tal sentido, cabe una disgresión respecto al diferente enfoque que le otorgan los economistas al rubro "Deuda Pública", ya que además de darle la denominación genérica de "Crédito Público" sólo consideran a la deuda externa como componente significativo y principal. De acuerdo a la concepción de los contables, debe entenderse por "Deuda Pública" todos los compromisos de pago devengados a favor de terceros por contraprestaciones materiales o dinerarias recibidas por dependencias de los tres Poderes del Estado, mientras que "Crédito Público" sería la capacidad potencial que tiene el sector público de endeudarse, incluyendo en el respectivo sistema las corporaciones financieras e instituciones bancarias que conforman la oferta vigente en el mercado de capitales.

También se promueve una verdadera simplificación del sistema al unificarse las distintas especies de cada rubro, ya que la variedad o diversidad no tiene repercusión en el plano económico por no estar afectados a procesos productivos ni a actividades lucrativas. En grandes números, una silla es igual a otra aún cuando esté construida con materiales diversos, salvo que se trate de muebles de colección o dotados de valor histórico. Por lo tanto, se plantea la eliminación de las características constructivas como base de sustentación del registro patrimonial y el respectivo control.

En definitiva, lo que más interesa saber en el nivel central de la organización es la cantidad, calidad y localización de los bienes registrables y aquellos a los cuales el Poder Ejecutivo les asigne el carácter de bienes estratégicos (por ejemplo: armas, equipos de comunicaciones, etc.). Es más importante conocer la totalidad del patrimonio inmobiliario no sólo por la importancia de los valores individuales sino también porque constituye el continente de aquellos bienes muebles que revisten el carácter de contenido.

Esas han sido las pautas en las que se basaron los profesionales intervinientes para desarrollar el proyecto denominado titulado "Relevamiento General de Bienes de Uso e Inventario Permanente", el cual fue aceptado por la Unidad Ejecutora Central del "Programa de Desarrollo Económico y Saneamiento Financiero de las Provincias Argentinas".

### **III.- Proyecto "Relevamiento General de Bienes de Uso e Inventario Permanente"**

El documento ejecutivo del proyecto toma como base de sustentación las normas reglamentarias que rigen en materia de gestión patrimonial y el sistema contable sobre el cual se basa el registro de los bienes de uso.

En particular se ha querido preservar los aspectos operacionales del "Sistema Uniforme de Contabilidad Patrimonial", que fuera desarrollado por la Contaduría General de la Provincia con alcance amplio, es decir, para ser aplicado en el sector público provincial, sin exclusiones, y sobre base a la normativa vigente.

De esa manera es posible uniformar los criterios interpretativos y optimizar el manejo de la información en todas las jurisdicciones, permitiendo -además- un control de la gestión patrimonial más rápido y seguro, ya que todos los movimientos deben tener asegurada su contrapartida para que la transacción pueda ser validada e ingresada al sistema.

Es probable que la efectiva aplicación del proyecto, en cuanto a la efectivización del relevamiento físico de los bienes principales (inmuebles, rodados, equipamiento de alta complejidad, etc.), y la aplicación de una nueva concepción en lo relacionado con el agrupamiento de bienes y los mecanismos de ajustes monetarios (sistemas de revaluación y amortización) obligue a revisar y adecuar el software que se encuentra en uso. En tal caso seguramente mejorará la performance del sistema, pues permitirá mejorar la actual base de datos, al incorporar información útil para la toma de decisiones, especialmente cuando se trata de evaluarla relación costo-beneficio frente a la opción de tercerizar servicios que se prestan en el orden interno.

La actualización del inventario es uno de los objetivos primordiales, ya que la información reunida en la base de datos no coincide con la existencia real de los bienes físicos, toda vez que no se han efectuado relevamientos físicos generales con posterioridad al censo de 1953. De allí que se haya planteado como segundo producto final la estructuración de un "inventario permanente de bienes de uso" dentro de una concepción selectiva, ya que sólo interesa mantener actualizado y monitoreado aquellos bienes que tienen verdadera significación en lo económico y en lo estratégico.

Con relación a los bienes registrables (inmuebles, automotores, armas, etc.) es preciso asegurar que se encuentran respaldados por la documentación que avala la situación de dominio o que permita conocer su naturaleza jurídica, composición, ubicación geográfica,

destino o uso, así como una oportuna identificación de los responsables de su tenencia, aspectos fundamentales para un control en términos de eficacia y eficiencia, quedando incluido en este último concepto la programación de la renovación o reposición cuando la utilización del bien se torna antieconómica.

En cuanto a la ejecución del proyecto se ha optado por la contratación de una consultora suficientemente experimentada porque de acuerdo a los antecedentes disponibles han fracasado todos los intentos que se hicieron para lograr tales objetivos con los recursos de la Administración General. Con tal propósito se ha dividido en tres etapas que conforman el proceso lógico, es decir, las medidas preparatorias (pre-inventario), las acciones ejecutivas (inventario) y la puesta en marcha del nuevo sistema (post-inventario). En líneas generales, las etapas previstas contemplan:

- **Primera Etapa:**

Incluye el desarrollo del sistema de gestión patrimonial (análisis del sistema y la organización actual; la evaluación de los recursos informáticos; el eventual rediseño o adecuación del software de aplicación; el planeamiento del relevamiento físico y la capacitación del personal afectado a la captura de datos y a la producción de información histórica.

Las metas específicas de esta etapa apuntan a lograr el nomenclador de bienes, las metodologías que permitirán identificar los bienes, los criterios de valuación y amortización, los procedimientos administrativo-contables, la adecuación normativa y el desarrollo informático, con el software de aplicación y el equipamiento necesario para soportar el sistema en su conjunto.

- **Segunda Etapa:**

Realización del inventario de bienes (incluye la confirmación de la existencia del bien objeto de relevamiento; la respectiva situación dominial, el actual destino, el encuadramiento catastral y la valuación actualizada.

La meta específica de esta segunda etapa es el relevamiento físico, es decir, realizar en un momento dado el recuento de los bienes de los bienes considerados de primer nivel (bienes registrables) y correlacionarlos con la información disponible, previamente compatibilizada y uniformada, y dejar actualizada la existencia de los bienes significativos para el órgano de aplicación.

- **Tercera Etapa:**

Se refiere a la instalación del sistema de Inventario Permanente e incluye la comprobación de inconsistencias entre los datos históricos y los resultantes del relevamiento; la corrección y validación de los mismos; la carga para la formación de una nueva base de datos; y finalmente, la puesta en marcha del sistema.

#### **IV.- Beneficios esperados**

La ejecución del proyecto "Relevamiento General de Bienes de Uso e Inventario Permanente" permitirá, junto con el Sistema de Contrataciones que se está desarrollando en el ámbito de la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires, cerrar el programa de reformas del Sistema de Contabilidad Gubernamental en una primera etapa que bien podría denominarse de transición, dado el constante avance tecnológico que propone nuevas alternativas de solución a los problemas de administración de bases de datos complejas y de gran envergadura.

Contar con un patrimonio actualizado en cantidades físicas y unidades monetarias, en orden a los bienes de alta significación por la importancia económica y/o por valor estratégico, constituye el punto de partida para el definitivo ordenamiento de todos los componentes del sistema gubernamental, ya que a partir de esa información se podrán planificar las inversiones de capital, las refecciones y el mantenimiento de edificios, rodados y equipamiento tecnológico, mejorando el control hasta alcanzar -por carácter transitivo- una de las metas elementales de una sana administración: la optimización de los recursos financieros.

Con un sistema de Contabilidad Gubernamental que asegure la provisión de datos en materia de ejecución presupuestaria, movimiento de fondos, situación patrimonial y gestión de contrataciones, con la oportunidad que se ha podido lograr en los últimos siete años, con estados contables de la Contaduría General disponibles dentro de los quince días de cerrado el respectivo período, es posible incorporar nuevos mecanismos informativos que sirvan a las autoridades para la toma de decisiones estratégicas y coadyuven a un mejor funcionamiento de la Administración General del Estado.

En esa tesitura se ubica la idea de desarrollar, en un futuro no muy lejano, un Sistema de Contabilidad de Costos que permita avanzar en el estudio preliminar que se ha hecho sobre la base de la ejecución presupuestaria, ya que es fundamental contar con datos precisos acerca de la conveniencia o inconveniencia de resolver cuestiones trascendentes como la privatización o tercerización de servicios, o el análisis de los costos de oportunidad frente a una evaluación de estructuras funcionales o ciertas actividades que ofrecen otras alternativas en cuanto a su ejecución.

El desarrollo de la tecnología, especialmente en el campo de la informática y las telecomunicaciones, brinda nuevas oportunidades para mejorar. En el caso de la Contabilidad Gubernamental esa posibilidad no debe ser desechada, pues no habrá de pasar mucho tiempo para que la automatización adquiera su máxima expresión en este campo.