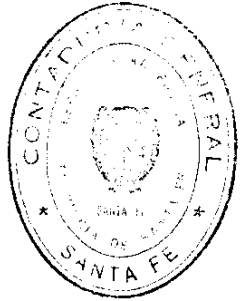


SANTA FE



CUARTO CONGRESO DE CONTADURIAS GENERALES

CONSIDERACIONES SOBRE ALGUNOS ASPECTOS
DE CONTABILIDAD INTEGRADA



Autor: JORGE FEDERICO MORAVENIK
Institución: CONTADURIA GENERAL DE LA
PROVINCIA DE MENDOZA.
Fecha: NOVIEMBRE 1981.

2/4

INTRODUCCION

En el presente trabajo se plantea la necesidad que la contabilidad se adecue a los cambios producidos en la elaboración de presupuestos.

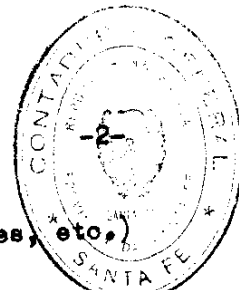
Originalmente el presupuesto era elaborado con una clasificación que trataba de reflejar "quién gastaba" y "en qué se gastaba", similar a lo que hoy se conocen como clasificación institucional y por objeto del gasto. Esta formulación del presupuesto era coherente con las teorías económicas vigentes en esa época, a la que consideraba que la actividad económica del país no era influida por la actividad del estado.

Esta concepción de la actividad del estado indujo a que en el control y seguimiento del presupuesto se enfatizara en la necesidad de definir las atribuciones, limitaciones y relaciones de los distintos poderes que integran un régimen democrático y que permitiera el control indirecto del pueblo, a través de sus representantes, de la tarea desarrollada por los gobernantes.

La Contabilidad Pública, nacida y desarrollada en este contexto, buscó perfeccionar su instrumentación a la luz de la situación que se le planteaba, y desarrolló todos sus aspectos, en especial con respecto a la ejecución del presupuesto, con el enfoque mencionado. Este enfoque equivalía a mirar el Estado hacia adentro teniendo en cuenta, solamente, las relaciones de autoridad y control entre sus diversos componentes.

Posteriormente se desarrollaron nuevas teorías económicas, teniendo en cuenta la economía nacional como un todo, analizando variables macroeconómicas (Ahorro, consumo, etc.), y donde el Estado a través del incremento en el volumen de su actividad, tanto en calidad como en cantidad, pasó a influir decisivamente en la actividad económica de la nación, haciendo necesario que la técnica presupuestaria mostrara la influencia de la actividad del estado en los distintos aspectos de la vida nacional dando lugar al nacimiento de distintas clasificaciones presupuestarias que reflejaran esa actividad /

/ (Clasificación económica, por objeto del gasto, por finalidad y funciones, etc.)



Este nuevo enfoque, en la actividad del estado y en la elaboración de presupuesto, no ha sido seguido correlativamente por un nuevo enfoque en el análisis de los problemas que se plantean en la contabilidad pública.

Esta dicotomía ha provocado la situación de que el presupuesto se elabora con un criterio y el seguimiento se realiza con otro, produciendo resultados que no tienen significado, o distorsionan el concepto que se tiene de ellos.

Nuestro objetivo es que si bien no se debe abandonar el concepto tradicional de control, se debe buscar la posibilidad de reflejar realmente el resultado de la ejecución del presupuesto a la luz de los conceptos tenidos en cuenta al momento de su elaboración.

En ese sentido estimamos que se cumpliría cabalmente con el control que debe ejercer el pueblo de los actos de sus gobernantes, ya que la elaboración del presupuesto, el poder legislativo tendrá en cuenta la influencia del Estado en la actividad económica y su autorización al Poder Ejecutivo, para gastar, estará influido por esa óptica. Si la ejecución del presupuesto se refleja con un criterio distinto, estaremos distorsionando la voluntad del Legislador.

EJECUCION DEL PRESUPUESTO

La función fundamental de la contabilidad pública es realizar el seguimiento de la ejecución de presupuesto, controlando la evolución del mismo.

Todas las técnicas contables tienden a reflejar con la mayor fidelidad posible el grado de cumplimiento del presupuesto, para posibilitar su análisis y comparación con la previsión realizada, a los efectos de evaluar los desvíos producidos y adoptar los recaudos necesarios.

Para que este seguimiento y comparación sea válido, y tenga sentido, se debe realizar con el mismo concepto y definición de compromiso que se tuvo al elaborar dicho presupuesto. Es decir, el criterio a seguir se debe fijar al momento de confeccionar el presupuesto, y constituye un dato primordial al realizar el seguimiento del mismo.

Por lo expuesto, no evaluaremos la opinión de valiosos actores sobre los distintos momentos en que se puede producir el compromiso, con sus ventajas y desventajas, sino que partiremos del criterio adoptado por el Gobierno Nacional al aprobar su presupuesto correspondiente al ejercicio 1980 y las instrucciones remitidas a las provincias para la confección de los presupuestos provinciales. Del mensaje y las instrucciones mencionadas se desprende que se adopta el criterio de la obligación para determinar el momento en que se produce el compromiso definitivo del crédito.

Del mensaje podemos extraer algunos párrafos que nos ilustraran sobre el criterio adoptado:

"..... Dicho cambio procura otorgar un tratamiento estrictamente económico a la inversión presupuestada, considerando como tal todas aquellas erogaciones resultantes de la adquisición o producción de bienes de capital que aumentan el activo de la Nación en un período dado. El nuevo concepto de inversión real no incluye los montos correspondientes a los pagos diferidos, o sea, los correspondientes a adquisiciones efectuadas en ejercicios anteriores, la compra de bienes preexistentes,

y los anticipos a proveedores y contratistas a realizar en el ejercicio por bienes que ingresarán en ejercicios futuros". Mas adelante dice "..... Por otro lado, cuando se trata de analizar la interacción entre los sectores público y privado de la economía, se requiere considerar magnitudes macroeconómicas, tales como el consumo, el ahorro y la inversión, desdoblando las mismas en sus dos componentes: público y privado. Así tendremos el consumo público y privado, la inversión real pública y privada, el ahorro público y privado."

De lo expresado se puede entender con bastante claridad que la metodología adoptada busca detectar los efectos que tiene la actividad del estado en la economía nacional. Para ello se analizan las magnitudes macroeconómicas como consumo, ahorro e inversión; pero para que dicho análisis sea coherente y permita la comparación entre el sector público y privado, se deben utilizar los mismos criterios de imputación de gasto e inversión en ambos sectores.

CLARIFICACION DE CONCEPTOS

Desde la adopción del nuevo nomenclador de gastos, existe para su aplicación, cierta confusión sobre algunos conceptos del mismo.

A los efectos que el lector comprenda el desarrollo del ejemplo que se da más adelante, debemos explicar como interpretamos nosotros, esos conceptos dudosos, publicados en las NORMAS PARA LA CONFECCION DE PRESUPUESTOS PROVINCIALES, de la Dirección Nacional de Programación Presupuestaria, editado en junio 1980:

- EROGACIONES PARA ATENDER ADELANTOS A PROVEEDORES Y CONTRATISTAS:

"Erogaciones destinadas a la atención de adelantos a proveedores y contratistas derivadas de compromisos asumidos por el Estado Provincial ya sea por la adquisición de bienes o por la construcción de obras cuya entrega o terminación no se opera en el mismo ejercicio en que se efectúan los referidos adelantos" (pag. 108).

- INVERSION REAL:

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

Si la finalización de una obra no se operara en un ejercicio, se ha de estimar en este concepto, la parte de la obra a construir en el mismo como así también los materiales, equipos en depósito o en tránsito a disposición de la prosecución de la obra". (pag. 42)

De la lectura de ambas definiciones llegado a la conclusión que los adelantos a Proveedores y contratistas deben ser considerados como tales, cuando no media la entrega de un bien o, en el caso de Trabajos Públicos, no existe un certificado de obra ejecutada, mayores costos o acopio. Por lo tanto en las partidas de Inversión Real se deben imputar los certificados de obra, Mayores Costos y acopio a medida que se co-

/rrespondan con el avance físico de la obra, sin necesidad de esperar que se produzca la terminación y entrega de la misma.

- USO DEL CREDITO:

"Financiamiento proveniente de la emisión de valores públicos en el mercado interno y externo y/o de créditos obtenidos por el Estado Provincial, ya sea a través de préstamos de entidades financieras como así también de proveedores y contratistas". (pag. 107)

En este caso la duda se plantea con respecto al financiamiento de proveedores y contratistas, en ese sentido interpretamos que en este concepto se debe incluir el financiamiento pactado, no correspondiendo al mismo la deudas incluidas en la deuda flotante (ej: Residuos Pasivos, Órdenes de Pago impagas, etc.)

- REMANENTES POR RECURSOS DE EJERCICIOS ANTERIORES:

"Financiamiento proveniente de los saldos de Recursos pertenecientes a ejercicios anteriores no utilizados" (pag. 108)

En esta cuenta se debe registrar el superávit Financiero del ejercicio anterior. Importe que debe coincidir con las Disponibilidades menos la Deuda Flotante existente, a la finalización del ejercicio anterior.

A los efectos de explicitar los conceptos expuestos se desarrollará un ejercicio práctico en el que para facilitar el análisis, y no distraer la atención en aspectos secundarios, no se harán todos los asientos que requiere cada operación, sino que se ha adoptado el criterio de hacer el que refleje la situación a la finalización del ejercicio.

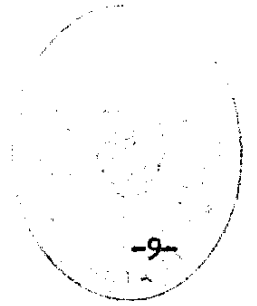
EJERCICIO PRACTICO

- Ref. 1 - Recursos Corrientes \$250.000
- Ref. 2 - Reintegro Prestamo de Municip. \$15.000
- Ref. 3 - El banco nos habfa debitado en el ejercicio anterior, una comisi3n que se imputa en el presente ejercicio \$5.000
- Ref. 4 - Pagamos deuda con entidades financieras:
- | | |
|------------------|----------|
| Capital original | \$12.000 |
| Ajuste Capital | \$ 5.000 |
| Intereses | \$ 2.000 |
- Ref. 5 - Se compran bienes por \$100.000 recibiendo en concepto de erogaciones corrientes por \$85.000, se pagan \$30.000, no habiendo emitido orden de pago por el remanente.
- Ref. 6 - Se cancelan \$ 20.000 por Residuos Pasivos.
- Ref. 7 - Se cancelan las deudas de a3os anteriores incluidas en Orden de Pago por \$20.000.-
- Ref. 8 - Se reciben muebles por \$160.000.-, por los cuales se habfan pagado en el ejercicio anterior \$60.000.- y el resto fue financiado por el proveedor para ser pagado en pr3ximos ejercicios.
- Ref. 9 - Se otorgan subvenciones no reintegrables a Reparticiones descentralizadas por \$75.000.- pagandose en su totalidad.
- Ref. 10 - Se reciben aportes de la Naci3n:
- | | |
|------------------|-----------|
| Reintegrables | \$ 45.000 |
| No reintegrables | \$ 90.000 |
- Ref. 11 - Se decide iniciar una obra p3blica al comienzo del pr3ximo ejercicio por \$150.000.-, otorgandose en el presente un anticipo por \$40.000
- Ref. 12 - Perimen los Residuos Pasivos 1979 no pagados

CONTABILIDAD FINANCIERA

CONTABILIDAD PATRIMONIAL

N°				N°			
1	Recursos de Ejercicios Anteriores a Financiamiento - Recursos de Ej. Ant. Por los recursos disponibles del Ej. ant.	122.000	122.000	1	Ejecución del Presupuesto a Recursos de Ej. Ant.	122.000	122.000
2	Disponibilidades a Recursos Corrientes Ref. 1	250.000	250.000				
3	Disponibilidades a Recursos de Capital Ref. 2	15.000	15.000	2	Ejecución de Presupuesto a Préstamo a Municipalidades	15.000	15.000
4	Erogaciones Corrientes a Retenciones a Imputar Ref. 3	5.000	5.000				
5	Otras Erogaciones - Amortización de la Deuda Erogaciones Corrientes a Disponibilidades Ref. 4	17.000 2.000	19.000	3	Deudas con entidades Financieras Variación Patrimonio a Ejecución Presupuesto	12.000 5.000	17.000
6	Erogaciones Corrientes a Residuos Pasivos 1980 a Disponibilidades Ref. 5	85.000	55.000 30.000				
7	Residuos Pasivos 1979 a Disponibilidades Ref. 6	20.000	20.000				
8	Acreedores Varios 1979 a Disponibilidades Ref. 7	20.000	20.000				
9	Erogaciones de Capital a Financiamiento - Anticipo a Proveed. Cont. a Financiamiento - Uso del Crédito Ref. 8	160.000	60.000 100.000	4	Muebles a Ejecución del Presupuesto	160.000	160.000
				5	Ejecución de Presupuesto a Anticipo a Proveedores y Contratistas a Proveedores	160.000	60.000 100.000
10	Otras Erogaciones - Erogaciones Figurativas a Disponibilidades Ref. 9	75.000	75.000	6	Variación Patrimonio a Ejecución de Presupuesto	75.000	75.000
11	Disponibilidades a Financiamiento - Aportes no Reinteg. a Financiamiento - Aportes Reinteg. Ref. 10	135.000	90.000 45.000	7	Ejecución del Presupuesto a Variación Patrimonio a Deuda con la Nación	135.000	90.000 45.000
12	Otras Erogaciones - Anticipo a Proveed. y Contrat. a Disponibilidades Ref. 11	40.000	40.000	8	Anticipos a Proveedores y Contratistas a Ejecución del Presupuesto	40.000	40.000
13	Residuos Pasivos 1979 a Financiamiento - Recursos de Ej. Ant. Ref. 12	38.000	38.000	9	Ejecución del Presupuesto a Residuos Pasivos Perimidos 1979	38.000	38.000



ASIENTOS DE CIERRE

N°

1	Recursos Corrientes	250.000	
	a Erogaciones Corrientes		92.000
	a Superavit Económico - Ahorro 1980		158.000
<hr/>			
2	Recursos de Capital	15.000	
	Financiamiento - Recursos Ejero. Ant.	160.000	
	Financiamiento - Anticipo a Proveedores y Cont.	60.000	
	Financiamiento - Uso del crédito	100.000	
	Financiamiento - Aporte no reintegrables	90.000	
	Financiamiento - Aportes reintegrables	45.000	
	a Otras Erogaciones - Amort. Deuda		17.000
	a Erogaciones de Capital		160.000
	a Otras Erogaciones - Erog. Figurativas		75.000
	a Otras Erogaciones - Ant. La proveed. y cont.		40.000
	a Ejecución de Presupuesto		178.000
<hr/>			
3	Variación Patrimonio	10.000	
	Residuos Pasivos Perimidos 1979	38.000	
	Superavit - Económico - Ahorro 1979	18.000	
	a Patrimonio		66.000
<hr/>			

ESTADOS

Balance al 31-12-1979

Disponibilidades	200.000	Deudas con Entidades Financieras	90.000
Retenciones a Imputar	10.000	Residuos Pasivos 1979	58.000
Anticipo a proveed. y Contratistas	65.000	Acreedores Varios 1979	20.000
Prestamos a Municipalidad	15.000	Superavit Económico - Ahorro/79	18.000
		Patrimonio	104.000
SUMAS IGUALES	<u>290.000</u>		<u>290.000</u>

Estados al 31-12-80Cuenta Corriente

Erogaciones Corrientes	92.000	Recursos Corrientes	250.000
Ahorro	158.000		
SUMAS IGUALES	<u>250.000</u>		<u>250.000</u>

Cuenta de Capital

Erogaciones de Capital	160.000	Recursos de Capital	15.000
Erogaciones Figurativas	75.000	Variación cuenta extrap. Ahorro	5.000
		Necesidad de Financiamiento	158.000
SUMAS IGUALES	<u>235.000</u>		<u>157.000</u>
			<u>235.000</u>

Financiamiento

Necesidad de Financiamiento	57.000	Recursos Transf. del Ej. Ant.	160.000
Amortización de Deuda	17.000	Ant. a Prov. y Cont. años ant.	60.000
Anticipo a Proveed. y Cont.	40.000	Aportes no reintegrables	90.000
Superavit de Financiamiento	341.000	Aportes reintegrables	45.000
		Uso del crédito	100.000
SUMAS IGUALES	<u>455.000</u>		<u>455.000</u>

Balance

Disponibilidades	396.000	Deudas con entidades Financ.	78.000
Retenciones a Imputar	5.000	Residuos Pasivos 1980	55.000
Anticipo a Proveedores y Contrat.	45.000	Proveedores	100.000
Muebles	160.000	Deuda con la Nación	45.000
		Superavit Económico - Ahorro/80	158.000
SUMAS IGUALES	<u>606.000</u>	Patrimonio	170.000
			<u>606.000</u>

Recursos no utilizados que se transferiran al próximo ejercicio.

Disponibilidades	396.000
Menos: Deuda Flotante	
Residuos Pasivos 1980	55.000
SUPERAVIT DE FINANCIAMIENTO	<u>341.000</u>

CONCLUSIONES

- Para que el resultado del ejercicio (financiero y económico) tenga el significado y validez prevista al formular el presupuesto se debe adoptar el criterio de comprometer, definitivamente, los gastos por el momento de la obligación, modificando las leyes de contabilidad en sus artículos pertinentes cuando se opongán a este sistema.

- No obstante lo expresado el compromiso preventivo debe ser mantenido como etapa del gasto para permitir una mejor administración interna del crédito presupuestario.

- Se debería modificar la Ley de Contabilidad permitiendo el pago de anticipos a proveedores y contratistas.

- En el caso que se decida mantener el criterio de comprometer definitivamente el crédito por "el acto de autoridad competente en virtud del cual los créditos se destinan definitivamente a la realización de gastos por adquisiciones, obras o servicios a proveer o provistos a la administración pública" se deberían adoptar los siguientes recaudos:

- a) Agregar una etapa en el gasto que refleje la recepción del bien o la prestación del servicio.
- b) Por la diferencia entre el compromiso definitivo y la etapa mencionada en el punto a) se deberían crear cuentas de activo que reflejen el importe de los bienes y servicios comprometidos y no recibidos.
- c) Se debería ajustar la información del resultado anual del ejercicio con la evolución de la cuenta citada en el punto anterior.