Cont. 1242/0261

UBA
Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

ASAP
Asociación Argentina de Presupuesto
y Administración Financiera Pública

Trabajo final de investigación de la Carrera de Posgrado de Especialización en "Administración Financiera del Sector Público"

CERTIFICACIÓN DE LOS SALDOS CONTABLES DE LA CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO Y SU IMPLICANCIA EN EL SALDO PRESUPUESTARIO

MARIA FERNANDA LASTRETTI
CONTADORA
2008

Buenos Aires, Septiembre 2009

CURRICULUM VITAE ABREVIADO

Maria Fernanda Lastretti (argentina, nacida en 1982), es Licenciada en Administración de Empresas (2006) y Contadora Pública (2007) de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Católica de Salta. Actualmente, estudiante de la Carrera de Especialización en Administración Financiera del Sector Público - Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires – Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública.

Ha participado de numerosos seminarios, conferencias y cursos de la especialidad; entre ellos, 1° Simposio sobre Registros Contables, Laborales, Tributarios y Sociales, y su documentación respaldatoria. (2004) (CPCECABA) - Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. XXI Jornadas Profesionales de Contabilidad, XIX de Auditoría y VIII de Gestión y Costos – (2007) Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. 2° Congreso Metropolitano de Ciencias Económicas "El Nuevo Escenario Profesional" – (2007) Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Se desempeña como Jefe Sección Registros Contables de la Dirección de Administración Financiera de Gendarmería Nacional.

Domicilio: Av. Antártida Argentina 1480 – CABA

Email: ferlastretti@hotmail.com

Teléfonos: 011-42257347 // *cel:* 011-1562726225

CONTENIDO ANALÍTICO	PAG
I- RESUMEN EJECUTIVO	4
II- CONTEXTO Y PROBLEMÁTICA DE LA INVESTIGACIÓN	5
1. Problemas que se plantean en el contexto.....	6
2. Problema elegido como tema de investigación.	6
3. Antecedentes.....	7
4. Información a la cual se accede para ese tema.....	8
5. Hipótesis Teórica considerada para el análisis del tema elegido.....	9
III- PROPUESTA	9
IV- DESARROLLO ANALÍTICO DE LA INVESTIGACIÓN	11
1. Certificación y Veracidad de los saldos contables.....	12
2. Planificación y Control en Gendarmería Nacional según Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas para el Sector Público.....	13
3. Flujos Presupuestarios y No Presupuestarios – Flujos y Stocks de Fondos.....	15
4. Análisis y Control de Ingresos y Egresos.....	17
5. Sistema de Información Contable y Certificación.....	18
6. Análisis de Formularios y diferencias contables.....	21
7. Registro Único para cada transacción y Certificación.....	23
8. Plan Integrado de Cuentas	24
9. Indicadores de Gestión en Gendarmería Nacional.....	25
V- CONCLUSIONES	27
VII- BIBLIOGRAFÍA	29
VIII- ANEXOS	31
i- Cronograma de Actividades	31
ii- Ejemplos de Indicadores aplicables a Gendarmería Nacional	32

I- RESUMEN EJECUTIVO

La certificación de los saldos contables consiste en regular las operaciones contables a través de distintos procedimientos, contribuyendo a mejorar la calidad de la información dando cumplimiento a normas preestablecidas para la administración pública, a fin de facilitar la realización coordinada y eficaz de los estados contables y aumentar la capacidad de gestión. Mediante la certificación de la información reflejada en los estados contables se verifica un adecuado control contable, de legalidad, eficacia, eficiencia y de gestión. Es decir, el procedimiento para certificar los saldos contables, establecerá las pautas, periodicidad, contenido y características de los registros y/o estados a fin de producir información veraz, oportuna y confiable para los distintos niveles de toma de decisiones y organismos de control.

El trabajo presenta los nuevos enfoques aplicables al sistema contable de Gendarmería Nacional, centrados en la certificación y veracidad de los saldos contables al cierre de la cuenta general del ejercicio y enmarcado en la Ley de Administración Financiera del Sector Público y en las normas de contabilidad para el Sector Público. Asimismo describe y analiza las falencias de los métodos que se desarrollan en la práctica actual, las condiciones que se deberían reunir para garantizar calidad en la información, en la gestión pública y su impacto en la sociedad. A partir de este esquema de análisis, se efectúan algunas recomendaciones y posibles líneas de acción.

II- CONTEXTO Y PROBLEMÁTICA DE LA INVESTIGACIÓN

La Administración Financiera es un sistema que mediante la planificación, obtención, asignación, utilización, registro, información y control, persigue la eficiente gestión de los recursos financieros del Estado para la satisfacción de las necesidades colectivas. Y a través de la realización de acciones que con el uso de medios y recursos, calificados como públicos, es que se orienta a la obtención de tales fines...[1]

Con la Reforma de 1993, la situación global de la Administración Financiera del Gobierno Nacional sufrió un profundo cambio para operar bajo sistemas interrelacionados. Esta nueva modalidad de modus operandi produce durante la gestión innumerables transacciones y hechos económicos que requieren registrarse sistemáticamente como base de información para la toma de decisiones ejecutivas y para su ulterior evaluación.

El sistema de contabilidad gubernamental, como sistema integrador, tiene por principal objetivo producir información oportuna, objetiva y confiable para la toma de decisiones y para terceros; lo cual permitirá su control y evaluación tanto a fines de gestión como a efectos de la rendición anual de cuentas, del tratamiento de las transacciones y flujos no transaccionales de cada entidad.

GENDARMERIA NACIONAL ARGENTINA, es una Fuerza de Seguridad, de naturaleza y estado militar, estructurada para cumplir funciones en los ámbitos de la Defensa Nacional, Seguridad Interior, y otras acorde a sus capacidades para satisfacer necesidades del Estado Nacional. Como integrante de la Administración Central del Estado, también es objeto del control de gestión y de rendición de cuentas.

[1] Le Pera, Alfredo (2008): Exposición sobre Administración Financiera y Control del Sector Público; en carrera de Especialización en Administración Financiera del Sector Público, ASAP – FCE UBA

1. PROBLEMAS QUE SE PLANTEAN EN ESE CONTEXTO

Por medio de Inspecciones Administrativas internas de la Fuerza se verifican el destino de a los recursos públicos, como así también, la legalidad en el procedimiento empleado en los diferentes momentos del proceso ejecutivo del gasto, sin embrago, no se realizan análisis de la información proveniente de los estados contables o de incluso, del informe de rendición anual de cuentas.

El problema advertido principalmente en la Fuerza, es la carencia de indicadores necesarios para dar veracidad a los saldos y movimientos contables, no se utilizan instrumentos de medición de gestión, que permita efectuar el seguimiento, comparación, comprobación y certificación de esos saldos al cierre del ejercicio financiero. En consecuencia, la falta de veracidad en la información deriva en inconsistencias y dispersión de la misma.

2. PROBLEMA ELEGIDO COMO TEMA DE INVESTIGACIÓN

La información resultante de las constantes inspecciones administrativas – contables a todas las unidades ejecutoras, sólo muestran una parte de la administración, pero no brinda la información suficiente para adoptar decisiones con mayor precisión, máxime si intenta verificar los efectos que ocasionan tal o cual medida. Frente a esta necesidad de mejorar la calidad de la información y ajustar los parámetros de registración contable, el problema que se ha de plantear en este informe y aportar como solución es: **Analizar el registro contable de las operaciones económicas-financieras**

que emergen de los recursos y gastos realizados por la Fuerza para certificar y dar veracidad a los saldos contables.

Las normas de contabilidad generalmente aceptadas para el sector público indican varios requisitos y técnicas de uniformidad en la elaboración de los informes contables, que deben aplicarse para determinar con precisión la modalidad y características de la información contable. A través de aplicación de dichas normas y procedimientos se logrará la certificación de los saldos contables, garantizando la eficacia de la gestión pública como base en la toma de decisiones por parte de los diferentes usuarios interesados. Además, permitirá hacer un análisis sobre la correcta y oportuna asignación de los fondos, en términos de lo presupuestado (afectación preventiva y definitiva de los créditos, y su correspondiente imputación contable) y del impacto social (realización de la Cuenta General del Ejercicio sin inconsistencias y ajustes contables que surgen de la registración). Con esta práctica, será posible conducir, gestionar y evaluar la acción de los encargados de la ejecución presupuestaria, registración contable, armado del informe final del cierre de ejercicio, entre otros, manteniendo su alineación con las exigencias de la Ley 24.156, definidas para atender la eficiente gestión del Estado y cumplir las demandas de la sociedad.

3. ANTECEDENTES

La Directiva del Director de Gendarmería Nacional sobre ORGANIZACIÓN, MISION Y FUNCIONES DE LA DIRECCION DE CONTADURÍA GENERAL DE GENDARMERÍA NACIONAL[2]; establece como una de sus funciones la de ejecutar el sistema de contabilidad gubernamental de aplicación en la Fuerza, derivado de la

[2] Gendarmería Nacional (2008): Disposiciones y reglamentos

ejecución presupuestaria y financiera, y de otros ingresos de índole extra-presupuestaria que afecten su situación económico-financiera, con el objetivo de exponer a través de distintos estados contables, la ejecución presupuestaria y financiera, los movimientos y situación de tesorería, la composición, variaciones y situación del patrimonio de la misma, emergentes de la registración sistemática de todas las operaciones. Ello, es objeto de auditorias trimestrales y anuales por parte de los Órganos de control y de las inspecciones administrativas de la Institución.

Consecuentemente, es de suma importancia entender en el control económico, financiero y patrimonial; en sus aspectos legales, contables, administrativos y de procedimiento. Sin embargo, en cuanto a la información es sí misma y a la luz de las experiencias que se recogen y en función a la falta de definiciones claras y objetivas relacionadas al tema; los sistemas contables y presupuestarios de Gendarmería Nacional al cierre anual de la Cuenta General del Ejercicio Financiero, año tras año encuentran diferencias al momento de la compatibilización de la información proveniente de ambos. Es por ello que en respuesta a las observaciones e inconsistencias informadas por la oficina de Control Previo y la Unidad de Auditoria Interna como unidades de control primario, provoca continuas revisiones periódicas del informe final una vez presentado el mismo.

4. INFORMACIÓN A LA CUAL SE ACCEDE PARA ESE TEMA

Para la elaboración del informe se utilizan herramientas bibliografías, las normas de contabilidad generalmente aceptadas y documentos relacionados a la administración financiera del sector público, resgistración contable, planificación estratégica, directivas y manual de procedimientos de Gendarmería Nacional. Como así también, se accede a

los formularios y listados utilizados para centralizar los recursos de la Institución para su ingreso en la Fuente de Financiamiento 11 y 13, y su posterior depósito o transferencia a los responsables secundarios, los registros contables y al sistema operativo utilizado en la práctica actual.

5. HIPÓTESIS TEÓRICA CONSIDERADA PARA EL ANÁLISIS DEL TEMA ELEGIDO

La utilización de indicadores de control de gestión para la detección de desvíos en los registros contables y la certificación de los saldos contables, contribuye a evaluar la información financiera y económica del presupuesto asignado y los estados contables, facilitando la toma de decisiones y el cumplimiento de los principios de economía, eficacia, eficiencia y legalidad.

III- PROPUESTA

El enfoque sistémico de la Administración Financiera Pública concibe al presupuesto como instrumento de programación física y financiera con su correspondiente control; a la tesorería no solamente como una mera unidad de caja pagadora sino en su relación con la política monetaria y cambiaria; y a la contabilidad como instrumento de información confiable y oportuna. Además, con la ley 24354/94 se corrige la omisión del art 5 del la Ley 24.156 al no incluir al sistema de inversiones dentro de la ley marco. Es por ello, que la certificación de los saldos contables asegura a los usuarios de los estados contables que la información brindada representa razonablemente las transacciones económicas - financieras acontecidas durante el

ejercicio, como así también aquéllas que afecten o puedan afectar el patrimonio del Ente en períodos subsecuentes.

Con estos parámetros se pretende diseñar cursos de acción y un procedimiento de control sobre los formularios, registros, flujos y stocks de fondos, donde se identifiquen y analicen los momentos de ejecución presupuestaria y registración contable, capaz de detectar las falencias entre los sistemas, hacer compatible la información proveniente de ambos y certificar los saldos contables al cierre del ejercicio. El procedimiento planteado definirá metodologías a aplicar en función de la política contable actual y los criterios, normas, procesos vigentes, sin modificar las estructuras macro de la Institución.

Las tareas proyectadas para certificar los saldos contables (dar veracidad) son las siguientes:

- Analizar la planificación y el control del sistema contable según criterios explícitos y su adecuación a las normas contables generalmente aceptadas, estableciendo indicadores de gestión factibles de detectar desvíos en los registros y efectuar los ajustes necesarios.
- Identificar los flujos presupuestarios y no presupuestarios, los flujos de fondos y stocks de fondos.
- Analizar y controlar los ingresos y egresos, su afectación presupuestaria e implicancia contable, contemplando aquellas diferencias propias a los principios contables adoptados (ya sea, percibido, devengado y/o pagado).
- Determinar los circuitos de registración contable y su incidencia presupuestaria.
- Establecer un registro único para cada transacción, un plan integrado de cuentas e indicadores de gestión.

Asimismo, se configura al registro contable dentro de un esquema de integración y de manera complementaria, como de generación manual, en lo referido a los ajustes de índole exclusivamente contable, no canalizables a través de formularios. Se entiende, que la integración contable-presupuestaria que se desarrollará en este informe, tiene como requisito esencial, que las transacciones se registren **una sola vez**, tal como se mencionará oportunamente, tornándose necesario contar con la existencia de normas y procedimientos claros que aseguren que ese **registro único** impacte en los distintos Sistemas de Administración Financiera de acuerdo a los principios y criterios rectores de cada uno de ellos.

Por lo tanto, se pretende brindar una herramienta de diagnóstico, análisis y toma de decisiones colectivas, en torno al quehacer actual y al camino que deben recorrer en el futuro las organizaciones, para adecuarse a los cambios que les impone el entorno y lograr el máximo de eficiencia y calidad de sus prestaciones.

Finalmente, aquella información contable que no logre ser certificada deja de ser fidedigna y por lo tanto, encontrar movimientos y registros ambiguos; ya sea en la clasificación como en la valuación y exposición.

IV- DESARROLLO ANALÍTICO DE LA INVESTIGACIÓN

En el presente trabajo, se configura de manera integrada al Sistema de Información Financiera de Gendarmería Nacional para obtener como producto final la presentación de información oportuna, confiable y veraz para los distintos niveles de decisión, lo cual conlleva al perfeccionamiento en la gestión de la Institución.

A continuación, se desarrollará una guía de procedimientos y cursos de acción graduales, plasmados en las normativas actuales de la Administración Financiera para el

sector público, las normas de contabilidad generalmente aceptadas para el sector público, manuales de contabilidad pública y ejecución presupuestaria de recursos y gastos, posibilitando la implementación de un sistema contable que permitan detectar desvíos, tanto a nivel Central como para los SAF de las unidades del despliegue Institucional. Del análisis supuesto se exceptuará el tratamiento de los fondos rotatorio y cajas chicas.

1. CERTIFICACIÓN Y VERACIDAD DE LOS SALDOS CONTABLES

Siguiendo las disposiciones establecidas en la Ley 24.156 y partiendo de la base que todos los actos relativos a la ejecución del presupuesto y a la gestión del patrimonio deben realizarse mediante documentos y registrarse en los libros de contabilidad, con el objetivo de recopilar, valuar, procesar y exponer; se entiende que el reflejo contable permite su evaluación y control, contribuyendo a la transparencia en la gestión pública. En efecto, el Balance General de Gendarmería Nacional o Cuenta de Inversión, constitucionalmente, representa, en conjunto con el presupuesto, uno de los instrumentos más importantes de control ciudadano de los actos periódicos de la Fuerza. El Balance General expone el conjunto de transacciones, con incidencia económico-financiera ocurridas en un período determinado, el cual muestra en forma global la situación patrimonial y de resultados del ente y de la performance del sector público.

Si bien, los procesos de control se inician preventivamente con el presupuesto; el Balance del Estado concluye el circuito de fiscalización, al reflejar en forma consolidada los resultados semestrales o anuales de una gestión de gobierno; en el caso de desarrollo, en la gestión de una Fuerza de Seguridad capaz de brindar un instrumento indispensable para la toma de decisiones.

Con el fin de brindar información confiable y veraz, en el marco de la aplicación de las reformas que se han de plantear en este informe, el sistema contable como eje integrador del conjunto de los hechos ocurridos (ejecución presupuestaria e información extra-presupuestaria); debe ser capaz de producir diversos estados con diferentes grados de agregación y periodicidad procesados a través de modernas tecnologías administrativo-contable. Consecuentemente, en forma anual se consolida la totalidad de la información de los diversos estados contables-financieros en la Cuenta General del Ejercicio. No obstante, es de fundamental importancia que todas las operaciones, sin excepción, sean registradas contablemente y mientras la administración logre mantenerlo actualizado día a día, esta información será soporte a los restantes sistemas. La certificación de esas operaciones y de la contabilidad resulta indispensable para orientar la acción de gobierno y la toma de decisiones mediata e inmediata, y permite mostrar la situación financiera de un ente al recoger y presentar ordenadamente los resultados de la actividad.

2. PLANIFICACIÓN Y CONTROL EN GENDARMERÍA NACIONAL SEGÚN NORMAS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADAS PARA EL SECTOR PÚBLICO

La planificación es el proceso mediante el cual se decide la dirección de las organizaciones. Se fijan objetivos futuros y se trazan trayectorias para la consecución de tales objetivos. También, la planificación, permite el equilibrio adaptativo de las organizaciones, sean éstas públicas o privadas, a su entorno procurando responder a las demandas ambientales a partir de un flujo constante de información. A través de

acciones planificadas, las mismas intentan generar cambios en el entorno a fin de modificar su situación. La certificación de los saldos contables debe ser acompañada por cambios en la planificación, la estructura y los sistemas de Gendarmería Nacional; lo cual implica redefinir los objetivos, funciones, funcionamiento, administración de recursos, procedimientos de trabajo, análisis de resultados, impacto de las acciones, para adaptarse a esa nueva visión.

Por otro lado, el proceso de control implica comparar tanto el rendimiento real como los resultados de la gestión en relación con lo pronosticado durante el planeamiento. El control se debería hacer en cada una de las actividades planificadas, es el elemento que le da continuidad al proceso de certificación y veracidad de la información, a partir de confrontar la gestión con lo planeado, estando en condiciones de analizar los desvíos y sus causas para realimentar el planeamiento y la gestión.

Del análisis de la planificación en Gendarmería Nacional, surgen claras evidencias de una falta de evaluación sistemática; y si bien existe un departamento de control (Inspección Administrativa) en lo concerniente al control interno de las operaciones en el marco de la Ley Nro. 24.156, a través de auditorías contables, inspecciones administrativas y análisis de la documentación respaldatoria de ingresos y de gastos de los actos administrativos de todas las dependencias de la Fuerza, éstos abarcan los aspectos legales, reglamentarios, presupuestarios, contables, económicos, financieros y patrimoniales; sin profundiza en la gestión, en el producto final o en el impacto social. Para establecer un control integral que promueva la aprobación u observaciones de los actos administrativos y su documentación respaldatoria, que otorgue mayor veracidad a la información resultante, se deberá instaurar determinadas actividades que conduzcan a la detección de desvíos en el momento oportuno:

- Establecer estándares y objetivos.

- Crear sistemas de medición y monitoreo.
- Comparar el desempeño real frente a los objetivos establecidos.
- Determinar la acción correctiva cuando no se hayan alcanzado los objetivos.
- Retroalimentar la información al sistema.

3. FLUJOS PRESUPUESTARIOS Y NO PRESUPUESTARIOS – FLUJOS Y STOCKS DE FONDOS

El presupuesto es la herramienta e instrumento de administración financiera que prevee las asignaciones financieras de gasto y de recursos necesarios para satisfacer las necesidades colectivas. Es así, que el sistema presupuestario tiene por objeto prever las fuentes y montos de recursos monetarios y asignarlos periódicamente para el financiamiento de planes, programas y proyectos con el fin de cumplir los objetivos y metas del sector público.

Al hablar de un Sistema Integrado de Información Financiera, los sistemas se integran y configuran múltiples relaciones para logar establecer las previsiones presupuestarias y su posterior ejecución. El sistema de contrataciones fija los montos globales institucionales y programáticos para la adquisición de bienes y servicios. El sistema de crédito público determina las asignaciones financieras necesarias para afrontar el pago de servicios de la deuda y para contraer nuevos créditos. El sistema de tesorería administra los fondos líquidos, bajo el criterio de caja. Se incorporan además, las inversiones públicas, lo cual introduce la necesidad de distinguir entre flujos de fondos (ingresos propios, gastos en insumos, costos de los productos, endeudamiento, amortización de deuda, depreciaciones, cargas por intereses, etc. que se miden en un período) de los stocks de fondos (que se miden en un instante como los activo, las

deudas, el patrimonio neto, etc); lo cual requiere trabajar con una tasa de interés de referencia financiera en el largo plazo, que surge del endeudamiento y las aplicaciones de fondos para invertir (proyectos), tal tasa afecta luego los costos de los productos. Introducir una tasa de interés en el análisis financiero además de favorecer a la toma de decisiones, es importante para convertir las inversiones en valores patrimoniales (activos), y éstos en cargas por depreciación e interés, como componentes de los costos de los productos.

De la ejecución presupuestaria, de los clasificadores primarios y del registro detallado de transacciones, el sistema de contabilidad de Gendarmería Nacional, deberá identificar los **flujos presupuestarios** (indican en que se gasta y cuales son las finalidades y función de dicha erogación según los insumos u objetos de los gastos) de los **flujos no presupuestarios,** los cuales muestran aquellos registros no presupuestarios y los ajustes contables; como a su vez los costos de los productos o de las actividades productoras programadas en lo referente a depreciaciones e intereses de los activos afectados a los distintos programas o actividades.

Sin embargo, al no existir un registro único para cada transacción y una contabilidad integrada con los demás sistemas, se hace difícil encontrar una traducción económico-presupuestaria que a través de una matriz de conversión se reflejen los movimientos presupuestarios, extra-presupuestarios y ajustes en los estados contables de la Institución ni la posibilidad de aplicar técnicas de costos a las distintas categorías programáticas que permitan valorar monetaria o financieramente las actividades e insumos que se destinan a los productos intermedios o finales. Finalmente, el sistema de contabilidad es el responsable de la integración de la información y compatibilización de los sistemas.

4. ANÁLISIS Y CONTROL DE INGRESOS Y EGRESOS

Conforme lo expresado por el Dr. Angel Ginestar en su libro "Lecturas sobre Administración Financiera del Sector Público"[3] al hablar de la actividad pública como núcleo financiero, se establece una relación de ingresos y egresos; considerándose como ingresos a los fondos que dispone cada actividad para producir o proveer bienes en una determinada unidad de tiempo. Los egresos, a su vez, pueden ser gastos en insumos operacionales o cargas por insumos durables, incluyendo depreciaciones e intereses del valor de los activos. Es por ello que se puede entender a los egresos como costos de los productos (gastos operativos más cargas) o gastos en insumos (operacionales más inversiones).

Los gastos se ejecutan según el Clasificador por objeto del gasto, incluyendo las depreciaciones y amortizaciones. Y según la clasificación por fuentes de financiamiento, las empleadas en Gendarmería Nacional son de Fuente 11 (Recursos del Tesoro) y Fuente 13 (Recursos con afectación específica). Asimismo, los ingresos son determinados en función al Cálculo de Recursos de la Fuerza (ingresos no tributarios, contribuciones, venta de bienes y servicios de administraciones públicas y contribuciones figurativas), y distribuidos a las distintas unidades operativas conforme disposiciones del Director Nacional de Gendarmería Nacional y del Director General de Finanzas.

Consistentemente, para certificar los saldos contables, se deben considerar como recursos y gastos no sólo los que devienen de la ejecución presupuestaria sino también las transacciones con efectos permutativos y conmutativos sobre el patrimonio de la

[3] Ginestar, Ángel. 1998. *Elementos básicos de administración financiera pública.* En el libro Lecturas sobre Administración Financiera del Sector Público, Volumen II(Buenos Aires, CITAF-OEA y UBA-Fac.Ciencias Económicas-Secretaría de Posgrado, ASAP y ASIP, 1998) , Capítulo 2, páginas 67/117.

Fuerza. Al realizarse los asientos contables se tendrán en cuenta al tratar Recursos como fuentes u orígenes de fondos para múltiples aplicaciones: ingresos corrientes, disminuciones de activos, incrementos de pasivos, incrementos del patrimonio, entre otros. Del mismo modo, se considerarán Gastos como aplicaciones o uso de dichos fondos a: gastos corrientes, incrementos de activos, disminución de pasivos, entre otros. Actualmente, al no tener un sistema integrado de información capaz de identificar una transacción e impactar en los distintos sistemas, se utiliza la herramienta informática Tango Gestión para la registración contable, haciéndose los asientos en forma manual y sin una adecuación sistemática con la ejecución presupuestaria, de tesorería, contabilidad e inversiones públicas.

La confección de los estados contables como producto final de un sistema integrado veraz, ayudará a comprender globalmente las interrelaciones entre los gastos y los recursos en su forma más amplia. Es decir, no sólo incluyendo las pérdidas de un estado de resultado sino toda transacción que pueda tener una doble manifestación patrimonial y/o de resultados. Llamándose gasto tanto a la compra de resmas de papel (imputación a resultados), como a la compra de un vehículo patrullero para la movilización del personal (imputación al activo).

5. SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE Y CERTIFICACIÓN

Un adecuado sistema de información contable debe ser consistente con el objetivo de optimización financiera, incluyendo la totalidad de las transacciones con incidencia económico-financiera. Los registros deben incluir la totalidad de las transacciones, ya sean monetarias como no monetarias, y aquellas transacciones de naturaleza extra presupuestaria como los recursos y gastos con asignaciones específicas.

Los distintos momentos presupuestarios por su carácter secuencial, no pueden ni deben superar los valores máximos financieros designados. La identificación de las etapas de previsión y ejecución de los gastos y recursos tiene un doble significado económico y jurídico que importa al Estado como sujeto de derecho.

El compromiso de un gasto no puede exceder el monto de la cuota de compromiso asignada para cada período. La alteración del mismo, no sólo demostraría una violación a las normas legales de carácter financiero, sino también la imprudencia en la gestión. En el momento del devengamiento se produce la **integración presupuesto-contabilidad**, siendo la etapa en que la transacción adquiere plena incidencia sobre el patrimonio y sobre los resultados de la actividad estatal. Es el momento contable basado en la realidad económica, la materialización de derechos y obligaciones, muchas veces con la entrega de un bien, impactando de forma modificativa o permutativa sobre el patrimonio.

Respecto a los ingresos, en los registros presupuestarios y contables de Gendarmería Nacional no se utiliza el momento del devengamiento de los mismos, sino la percepción definitiva al ingresar valores a las cuentas bancarias y recaudadoras.

Sin embargo, existen numerosas transacciones que han de registrarse contablemente sin tener una afectación presupuestaria. El art. 85 de la Ley 24.156, define al sistema de contabilidad gubernamental y establece su objetivo, siendo éste el encargado de registrar todas las operaciones, estén o no reflejadas en el presupuesto nacional. Presupuesto y contabilidad están integrados, por ello es necesario un clasificador de gastos que se relacione y vincule al plan de cuentas contable; y se muestren las diferencias de los sistemas a través de los distintos asientos del activo, pasivo y patrimonio neto. Además, surgen diferencias contables que son propias a los criterios adoptados para la valuación, registro y exposición de las transacciones. Pese a

ello, al cierre del ejercicio fiscal; se pueden describir dos tipos de situaciones presupuestarias, perfectamente identificadas en la Ley 24.156:

- Gastos devengados y no pagados al 31 de diciembre (también aplicable, al cierre intermedio del 30 de junio): cuyos gastos se pueden cancelar con cargo a disponibilidades existentes a dicha fecha. Se entiende que por ser el devengado un subconjunto del compromiso y que al estar supeditado a la recaudación efectiva, todo gasto devengado no pagado, debe estar respaldado necesariamente con saldos suficientes de disponibilidades al cierre.
- Gastos comprometidos y no devengados al 31 de diciembre (también aplicable, al cierre intermedio del 30 de junio): en este caso, el compromiso sólo está indicando un acto jurídico de la administración con un tercero, sin consecuencias patrimoniales efectivas sino potenciales. Con lo cual, se afectará al ejercicio siguiente, imputando los mismos a créditos disponibles para ese nuevo ejercicio.

Detenerse a observar los momentos de registración contable tiene importancia para mostrar las repercusiones presupuestarias sobre el patrimonio y el resultado de la hacienda pública, facilitando la elaboración de los estados financieros integrados. De no tratarse como se indica, difícilmente se pueda logar homogenizar la información y pretender que ésta sea veraz. Cuando se devenga el gasto o el recurso es el momento en que se deben reconocer contablemente las transacciones, ello deviene en las cualidades de la información contable: utilidad, oportunidad y confiabilidad. Sin embargo, la adopción del principio de lo devengado se ve distorsionada en la contabilidad

patrimonial al registrar como pasivos los gastos devengados y no pagados pero no así los créditos por ingresos devengados y no percibidos.[4]

Asimismo, se hace hincapié en el grado de aplicación tecnológica de varios de los procedimientos operativos estandarizados, los cuales podrían incrementarse a través de la actualización de los programas utilizados para procesar las transacciones, que el personal sea capacitado en los nuevos instrumentos tecnológicos necesarios para el manejo de dicha información y lo utilice en forma autónoma, que la información sea puesta a disposición del personal, que éste obtenga el conocimiento necesario a tiempo, haciendo que ello facilite el aprendizaje y el interés por aprender y manejar nuevas tecnologías de información.

6. ANÁLISIS DE FORMULARIOS Y DIFERENCIAS CONTABLES

Dar veracidad a los saldos que involucra un sistema contable, exige además, la implementación de un sistema de gestión que trabaje en forma integrada, lo cual deviene en la utilización de una serie de formularios e instructivos para el registro de las operaciones, cuando éstas se informatizan. En función del art. 88 de la Ley 24.156 se ha implementado en Gendarmería Nacional el sistema TRANSAF (Transmisión de Datos de los SAF) vía red INTRANET (circuito de información por el cual los SAF transmiten los datos y archivos a la CGN). Los aciertos y errores de esas transmisiones se devuelven a los centros de registro de origen. Este sistema de transmisión de datos se emplea actualmente en la Fuerza, sin embargo, se detallan a continuación, aquellos que generan inconvenientes al momento de su contabilización y conciliación bancaria:

[4] Lukszan, Alberto J.: "Registración de los ingresos tributarios", en Asociación Argentina de Presupuesto Público, Revista ASAP N° 26 (Noviembre 1995).

- C- 41 Orden de Pago que exterioriza el devengado y pagado, ordena el pago de las obligaciones y el registro de la ejecución presupuestaria de gastos.
- C-75 Informe de Ejecución de presupuesto de gasto de la Fuente de Financiamiento 13 de devengado y pagado, al momento de la conciliación con los C-10 (Ejecución de Recursos). Es decir, el ingreso efectivamente recaudado y la falta de cuota para devengar un gasto, repercutiendo en la exigibilidad del ejercicio financiero siguiente.
- C-43 Fondo Rotatorio y reposiciones, el cual contiene información sobre la constitución de la entrega de fondos con fines específicos y con cargo a rendición del gasto efectivamente ejecutado y la reposición de los fondos.
- C-55 Regularización y modificaciones del registro, permite normalizar un registro sobre imputaciones anteriores que deben ser rectificadas, modificadas o tratadas como desembolsos.
- Y distintas variantes que al cierre contable del ejercicio impactan directamente sobre la Cuenta General: C-10 no acreditados en extractos bancarios y cuentas escriturales por cuenta recaudadora; C-43 con impacto en el ejercicio siguiente; entre otros.

El sistema de registración en función a la correcta utilización de formularios, organizado y llevado en tiempo y forma, permitirá a las áreas de Presupuesto y Contabilidad de Gendarmería Nacional, obtener una información veraz, que sintetiza la gestión, ordenando la base de datos relativa a las transacciones y hechos económicos que inciden en el patrimonio público de acuerdo a un Plan de Cuentas Integrado.

7. REGISTRO ÚNICO PARA CADA TRANSACCIÓN Y CERTIFICACIÓN

Toda transacción con incidencia económico-financiera, por aplicación del principio de **economía de esfuerzos** debe registrarse una sola vez y en el momento en que se exterioriza, para evitar procesos contables dobles y reversión de asientos, tendiente a la certificación contable. Los organismos son los responsables de devengar los gastos y de informar el percibimiento de los recursos, y por lo tanto, de reflejar correctamente su impacto contable. Es menester llevar un registro detallado de las transacciones sean éstas, flujos presupuestarios, no presupuestarios, flujos u stocks de fondos.

Asimismo, los procedimientos de registro de recursos y gastos, y elaboración de conciliaciones bancarias; permiten detectar posibles registraciones dobles o asientos contables duplicados. El envío de información por parte del Banco de la Nación de los extractos, con los movimientos de las cuentas corrientes y cuentas recaudadoras contribuyen a tal fin, permitiendo el registro diario de las distintas transacciones que importan una ejecución presupuestaria de recursos propios, con afectación específica, transferencias y desembolsos. Y además, es importante desarrollar instructivos específicos vinculados a los estados de consulta e informe de la ejecución por rubros, períodos u orígenes, entre otros, siendo primordial efectuar la registración en el momento que los hechos ocurren con independencia del pago del gasto o percepción del recurso.

Por otro lado, en forma diaria y automática, se deben mostrar las inconsistencias y los movimientos no conciliados; la instrumentación de operaciones de ajustes de cuentas corrientes; y determinación de la presentación y registro de los saldos

disponibles de cuentas corrientes, deuda exigible, cheques y transferencias emitidas, entregadas, pagadas por el banco y en caja; entre otros.

8. PLAN INTEGRADO DE CUENTAS

La integración y certificación de los procesos presupuestarios y contables requiera de una infraestructura adecuada. Al utilizar clasificadores presupuestarios es primordial la consistencia del procesamiento de datos e información a fin de permitir la conversión al momento de registrar contablemente la ejecución de gastos y recursos.

Consecuentemente, es de suma importancia al momento del desarrollo de la clasificación y codificación de cuentas corrientes, elaborarlo en relación al clasificador presupuestario de recursos y de gastos. Es decir, desarrollar un convertidor de cada clase de cuenta bancaria, con su pertinente código y su relación con cada uno de los rubros del clasificador presupuestario, adaptado a su vez por las normas legales establecidas para la CUT. Establecer una Matriz de Relaciones contables o de Conversión Presupuesto-Contabilidad, a fin de reflejar el universo de operaciones de una Institución a través de los registros contables por partida doble, pregonando la utilización de UNA TRANSACCIÓN = UN REGISTRO CONTABLE y posibilitando un sistema de información de la gestión financiera y de la gestión real, en tiempo real.

Un plan integrado de cuentas tiene por finalidad obtener un instrumento de mayor calidad informativa, junto con un criterio unificador y diseñado de modo tal que contenga una información de datos de entrada lo suficientemente desagregada.

Además, es primordial realizar manuales de procedimientos íntegros, precisos y homogéneos que regulen todo el proceso de la administración. Asimismo, establecer una normativa general de aplicación a la totalidad del personal militar, que contemple

los pasos a seguir en caso de hallar novedades y desvíos significativos en la respectiva labor, tomar las medidas correspondientes por las unidades de control y procedimientos para su intervención. Elaborar entre otros, manuales de Gastos, de Recursos, de Fondos Rotatorios, los Principios de Contabilidad y Normas Generales de Contabilidad para el Sector Público Nacional, cómo armar un Plan de Cuentas y cómo preparar los Estados Contables Básicos, y las normas de registración para todas las unidades del despliegue institucional.

9. INDICADORES DE GESTIÓN EN GENDARMERÍA NACIONAL

En función de lo desarrollado a lo largo de este análisis, se entiende que es conveniente para lograr la certificación de los saldos contables y a fin de concluir en una gestión sin errores de registración e imputación, establecer relaciones mensurables y cuantitativas. A estas relaciones se denominarán indicadores de gestión, los cuales se establecerán de dos tipos; de eficiencia y de eficacia. Los indicadores de eficiencia relacionan parámetros de productividad mostrando la mejor combinación y/o el menor uso posible, todo ello en base a las tecnologías elegidas, los costos del producto, los insumos reales y los recursos financieros necesarios para la optimización de la gestión. Los indicadores de eficacia desarrollan unidades de medidas de realización, contribuyendo a expresar la cuantía y calidad de la producción o gestión pública. Son indicadores absolutos, mostrando por ejemplo, cuántos expedientes se han procesado. En cambio, los indicadores de eficiencia son relativos, ya que vinculan un insumo con la producción. Para ello, se distinguen las siguientes unidades de medidas:

- De volumen de trabajo: como unidades de medición de la producción intermedia reflejando los volúmenes de las acciones internas que se

concretan en cada área para el logro final de los resultados. Por ejemplo: el número de expedientes ingresados para asignaciones de cuenta bancaria y alta por CUT/Fondo Rotatorio en el área de liquidaciones.

- De producto final: indicando la cuantía de bienes o servicios concretos suministrados a la sociedad o a las áreas de procesamiento de información que siguen en el proceso, reflejando los objetivos concretos de esa área. Por ejemplo: el número de expedientes que poseen asignada una cuenta bancaria y que se ha logrado el alta por CUT/Fondo Rotatorio. Se dice producción Terminal bruta al referirse al total de la producción o servicio acabado no entregado o brindado al usuario o en proceso de suministro. Y se habla de producción Terminal neta (metas), a todo producto final puesta al servicio del usuario. En el ejemplo citado, el producto final está a disposición de los distintos proveedores del Estado cuando finaliza el proceso de gestión de cuenta bancaria y ya puede operar con las unidades del despliegue institucional.

La utilización de indicadores de gestión muestra y controlar el comportamiento fiscal, permitiendo hacer comparaciones, como así también permite analizar la evolución y efectos de las decisiones financieras y de distribución de fondos. La Institución contaría con una herramienta más que entrega información cuantitativa respecto al logro o resultado de la calidad en la prestación del servicio a la comunidad y a terceros interesados. La calidad de la información financiera, los propósitos que se quieren cumplimentar y los reclamos de los usuarios ayudarán al programador financiero a la definición de los indicadores más representativos (Anexo ii Ejemplos de Indicadores).

V. CONCLUSIONES

La certificación de los saldos contables y de la información suministrada por los estados contables constituye un accionar fundamental para garantizar la aplicación de las normas y principios de contabilidad en el ámbito gubernamental. En este sentido, la Dirección de Administración Financiera de Gendarmería Nacional, en su carácter de órgano responsable de la administración contable y la ejecución real del presupuesto, y que trae aparejado la obligación de rendir cuentas documentada de la gestión, tiene el deber de garantizar la certificación y veracidad de los saldos contables que informa anualmente con la Cuenta General del Ejercicio.

El concepto de certificación implica implantar en Gendarmería Nacional:

- Una planificación con objetivos claros y visibles en función a las normas de contabilidad para el sector público; con relación a lo que se medirá el desempeño y el control de los resultados obtenidos. Para que la gestión pública sea eficaz, económica y salvaguarde el interés publico, debe estar organizada en todas sus etapas. Y es allí, donde la Contabilidad pública, valiéndose de su intrínseca aptitud de proveer información sobre las actividades de relevancia económica y financiera emprendidas por el Estado, produce datos conducentes a el control financiero; la medición y logro de la eficacia; y al análisis de los efectos económicos del presupuesto.
- Un sistema de información contable confiable para apoyar la toma de decisiones.
- La utilización de registros únicos para cada transacción y de ese registro derivar en todas las salidas que se requieran del sistema contable. Se recomienda, la eliminación de subsistemas y cuentas puentes que originen múltiples registros de

la misma operación, asegurando así tanto economía de registro como seguridad y homogeneidad en la información producida.

- Un plan de cuentas integrado con los distintos sistemas de Administración Financiera.
- Manuales de Procedimiento formales y de aplicación uniforme para todas las unidades operativas de Gendarmería Nacional.
- Indicadores de gestión para evaluar resultados, medir el desempeño de quienes operan el sistema contable y el grado de eficacia/eficiencia de la gestión pública.
- Calidad de sistemas de información y cumplimiento de las normas

Dada la problemática planteada, se insiste en la aplicación y orientación de las prácticas contables en programas de certificación de la información financiera y sus informes. Se considera significativa la influencia que pueden tener los distintos países en los acuerdos de negociación multilateral y tratados de normas internacionales en materia de contabilidad pública, en función al grado de desarrollo, especialmente en normas de calidad de la información y protocolos con especificaciones técnicas.

Como reflexión final, es importante destacar y tener siempre presente la magnitud que abarca la contabilidad del Estado y sus múltiples relaciones unidas a otras disciplinas, el trabajo sistémico es un valioso instrumento para lograr el cumplimiento de las políticas públicas y que contribuye a optimizar la certificación de los productos finales de la información para la toma de decisiones. El sistema de contabilidad además de cumplir con los principios de contabilidad debe ser un instrumento para la toma de decisiones acerca de la ejecución presupuestaria y brindar mayor transparencia en la información y su correspondiente rendición de cuentas de la Fuerza en pos de una mejor evaluación de la realidad económica y financiera.

VI. BIBLIOGRAFIA

- AID (Agencia para el Desarrollo Internacional). 1991. *Proyecto Regional para el mejoramiento de la Administración Financiera en Latinoamérica y el Caribe LAC/RFMIP. SIMAFAL (Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina. Proyecto para discusión.* Washington, DC.
- Alé, Miguel Angel. 2004. *Elementos de Contabilidad Pública.* Buenos Aires: La Ley
- ASAP. 2005. *Normas para la presentación de artículos en la Revista de la Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública.* En Revista de la Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública, num. 40
- Diamond, Jack. 2005. *De la presupuestación por programas a la presupuestación por desempeño: el desafío para las economías de los mercados emergentes.* En Revista Internacional de Presupuesto Público, Buenos Aires, Año XXXIII, n° 57.
- Gendarmería Nacional .2008. *Disposiciones y reglamentos*
- Ginestar, Ángel. 2006. *Consideraciones para preparar el trabajo final o tesina en la carrera.* UBA y ASAP.
- Ginestar, Ángel. 1998. *Elementos básicos de administración financiera pública.* En el libro Lecturas sobre Administración Financiera del Sector Público, Volumen II(Buenos Aires, CITAF-OEA y UBA-Fac.Ciencias Económicas-Secretaría de Posgrado, ASAP y ASIP, 1998) , Capítulo 2, páginas 67/117.
- Las Heras, Jose Maria. 2° Ed. 2008. *Estado Eficiente: Administración Financiera Gubernamental.* Buenos Aires. Osmar D. Buyatti Librería Editorial

- Le Pera, Alfredo. 2008. *Exposición sobre Administración Financiera y Control del Sector Público*; en carrera de Especialización en Administración Financiera del Sector Público, ASAP – FCE UBA
- Ley 24156. *De Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.*
- Lukszan, Alberto J.1995.: *Registración de los ingresos tributarios*, en Asociación Argentina de Presupuesto Público, Revista ASAP N° 26
- Schweinheim, Guillermo. 2004. *Mejora en la gestión pública. Un enfoque institucional de la reforma administrativa.* En ASAP: XVIII Seminario Nacional de Presupuesto Público.

VII. ANEXOS

i. CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES

ACTIVIDAD	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV
Reunión de la información legal y reglamentaria sobre el tema.																		
Reunión del material bibliográfico.																		
Entrevista con especialistas sobre Adm Pública en el Sector Público.																		
Relevamiento de información en GNA.																		
Análisis en GNA de los diferentes sistemas (PREUPUESTO Y CONTABILIDAD) y comparación de los mismos.																		
Identificación de los flujos presupuestarios y no presupuestarios.																		
Análisis de los ingresos y egresos, afectación presupuestaria y contables al Cierre Intermedio.																		
Determinación de los circuitos de ejecución presupuestaria.																		
Determinación de registros únicos																		
Certificación de los saldos contables al Cierre Intermedio (30/06/09)																		
Presentación del Informe final																		

ANEXO ii. EJEMPLO DE INDICADORES APLICABLES EN GENDARMERIA NACIONAL

Objetivo	Indicadores	Unidad de Medida	Periodicidad	Desvíos	Variables necesarias	Definición
Captar la economicidad y el costo de los insumos utilizados, como el índice de desempeño de gestión.	Cumplimiento de la carga y alta de proveedores	%	Trimestral	- Carga de datos errónea en los formularios previstos - Rechazo de ctas bcarias. en Econ. por datos erróneos/omisiones	1. Altas ingresadas 2. Altas previstas	1. Total de exptes. cargados de datos de proveedores y alta definitiva como proveedores del Estado ——————— 2. Total de exptes. recepcionados para dar de alta.
Evaluación del proceso de compras	Actos contractuales realizados en el ejercicio	unidades	Semestral	- Actos contractuales desestimados por errores en doc. - Falta de tiempo en los procesos contractuales	1. Actos contractuales aceptados 2. Actos contractuales estimados	1. Total de actos contractuales ingresados exitosamente ——————— 2. Total de actos contractuales estimados para el ejercicio.
Evaluación del proceso de retención de los impíos (IVA – GAN – SUSS) como agente de retención	Grado de presentación de las DDJJ mensuales del SICORE / SIJP	%	Mensual	- Falta de presentación en tiempo y forma	1. Nro. DDJJ presentadas 2. Nro. DDJJ emitidas	1. Cantidad de DDJJ presentadas en término por Gendarmería Nacional como agente de retención. ——————— 2.Total de DDJJ emitidas para el período.
Evaluación de la registración contables	Grado de cumplimiento de los circuitos contables	unidades	Trimestral	- Falta de presentación en tiempo y forma - Falta de coordinación de las distintas áreas	1. Períodos registrados contablemente y presentados 2. Períodos totales	1. Cantidad de períodos registrados y cerrados contablemente en el sistema TANGO GESTION. ——————— 2. Total de períodos previstos al cierre del trimestre.
Tener información cuantitativa respecto al logro o resultado en la entrega de los informes contables	Registración contable, elaboración del Balance General y conciliaciones bancarias	unidades	Semestral	- Falta de personal en períodos de lic - Tardanza en la recepción de extractos bancarios debido a su emisión semanal	1. Partes Diarios de Caja contabilizados 2. Partes Diarios de Caja suministrados	1. Total de Partes Diarios registrados y conciliaciones finalizadas. Base Caja ——————— 2. Total de Partes Diarios del período