Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Estudios de Posgrado

Carrera de Especialización en Administración Financiera del Sector Público

Trabajo Final de Especialización

Título: EROGACIONES EN BIENES DE CONSUMO, ¿GASTO VS. ACTIVO?

Autor: Cr. Gustavo Luis CRUCIANELLI

Tutor: Cra. María Laura MARTIRENA

AGOSTO DE 2.016

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN…… 3
2. MARCO TEÓRICO……. 7
3. DIAGNÓSTICO……... 15
4. PROPUESTA DE INTERVENCIÓN ……. 29
5. CONCLUSIONES ……... 32
6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS……...39

ANEXO I……35 a 38

1. INTRODUCCIÓN

1.1. FUNDAMENTACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Es necesario resaltar y fundamentar en primer término que el tema elegido persigue como finalidad concreta tratar de proponer una mejora en la forma de contabilizar aquellas erogaciones que se hagan para llevar a cabo las adquisiciones, me animaría a decir permanentes, de insumos necesarios para el funcionamiento de las organizaciones públicas, en especial, las del Estado provincial rionegrino.

Además por el tipo de tópicos estudiados e incluidos en el trabajo propuesto puede visualizarse la marcada relación que el tema posee con los conceptos analizados en el desarrollo a lo largo de la especialización de los módulos de contabilidad general y del sistema de contabilidad gubernamental. Es decir, es un trabajo abordado no sólo como el mejoramiento de un mero sistema de registro contable y financiero, que ya de por sí sería de gran importancia, sino con un fin más superador vinculado a aportar ideas y elementos destinados a mejorar el manejo de recursos públicos Provinciales.

Asimismo quiero comenzar el trabajo manifestando algo que considero necesario para el desarrollo del mismo y es la motivación personal de tratar de indagar e investigar para lograr de alguna manera corregir la forma de registración de las erogaciones mencionadas en el primer párrafo, en función del rol y de las actividades que desempeño en la organización a la que pertenezco.

Es por ello que en mi caso particular, probablemente sea esta tesis de una gran utilidad para contribuir, al menos en mi ámbito laboral, a la modificación del criterio de registración por partida doble de una gran cantidad de transacciones relacionadas con la ejecución presupuestaria de la partida “Bienes de Consumo”. Y además, en mi opinión, creo que podría llegar a brindar más elementos que ayuden a optimizar la administración de los depósitos de este tipo de bienes, es decir, de lo que comúnmente la doctrina denomina “Almacenes”.

Probablemente con la elaboración de esta tesis y con las conclusiones que de ella se obtengan, se ayude a mejorar el registro y la presentación de la información contable y patrimonial de las entidades públicas de la Provincia de Río Negro específicamente en aquellos registros que se deriven de la ejecución del inciso 2) en el clasificador por objeto del gasto nacional ó la partida clasificada por objeto del gasto cuyo código es el 200 a nivel provincial en Río Negro, ambos con la denominación "Bienes de Consumo".

Las fuentes de datos utilizadas para presentar el objetivo, el diagnóstico y la propuesta de intervención del presente trabajo, son consultas bibliográficas, reportes y/o informes de los sistemas de información pública, tanto nacional como provinciales, así como datos provenientes de distintos accesos a páginas de internet, como por ejemplo las páginas web de la Contaduría General de la Nación, de la Contaduría de la Provincia de Buenos Aires y de la Provincia de Córdoba.

Es necesario comenzar brevemente a explicar que actualmente en la Provincia de Río Negro la registración de la ejecución de las adquisiciones en Bienes de Consumo se realiza la imputación contable (por partida doble) directamente al resultado del ejercicio, contabilizándola como un gasto. Es precisamente el objetivo del presente trabajo, tratar de corregir esta situación, comenzando a sentar las bases para registrar este tipo de erogaciones dentro del activo corriente y de contribuir a brindar elementos que permitan mejorar las actividades que se llevan a cabo en la organización en la cual me desempeño, con lo que considero que la investigación llevada a cabo toma mucho más valor atento a estos motivos mencionados.

Como sabemos, cualquier organización en marcha, pertenezca al sector privado ó al sector público, ejecuta un presupuesto para cumplir con las distintas actividades necesarias para el logro de sus objetivos.

Para el sector público Provincial en la Constitución de Rio Negro el artículo 99º dispone que: *"…….Todo gasto de la administración debe ajustarse a la Ley de presupuesto. Las leyes especiales que dispongan ó autoricen gastos, deben indicar el recurso*

correspondiente. Estos gastos y recursos son incluidos en la primera ley de presupuesto que se apruebe, bajo sanción de caducidad."

Y en el ámbito nacional, recordemos que la constitución dispone en su artículo 75, inc. 8, que corresponde al Congreso: *"Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inciso 2 de este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión"* (1).

También analizando el presupuesto público desde el punto de vista económico es una herramienta muy importante para la programación y planificación económica, dado que influye en las decisiones tanto del Estado como de los particulares, ambos sectores integrantes de la actividad económica de un país. Pero por sobre todas las cosas el presupuesto público constituye un instrumento para llevar adelante la acción de la Administración Pública y el control de dicha acción. Citando a la doctrina actual, "*El presupuesto es también un instrumento para la acción de la Administración Pública, resultando para ella un mecanismo de programación y control de sus actividades, con la consiguiente asignación de competencias y responsabilidades de los administradores encargados de su ejecución"* (2).

Para que dichos objetivos sean logrados total ó parcialmente y se obtengan ó no, resultados de la gestión, indefectiblemente la organización necesita bienes fungibles puestos a disposición de las distintas áreas, los cuales se adquieren en un momento determinado para posteriormente ser utilizados si se trata de los bienes de uso, ó ser consumidos si de lo que estamos hablando (siendo este el núcleo central del objeto del presente análisis) es de los bienes de consumo.

---

(1) Roberto Dromi. DERECHO ADMINISTRATIVO. XIX Acción económica de la Administración. 12. Planificación y presupuesto. Pág. 973

(2) Rodolfo Carlos Barra. ASPECTOS JURÍDICOS DEL PRESUPUESTO. Doctrina pág. 7 y 8.

Desde el punto de vista de la clasificación, por objeto del gasto, al ser la partida 200 un gasto desde el punto de vista presupuestario, necesariamente nos referimos a ella, como al resto de las partidas presupuestarias, como el conjunto de gastos inherentes a los bienes ó insumos a ser consumidos que contribuyen a la realización de las actividades del ente público para el logro de los objetivos y políticas públicas del mismo. Con lo cual en ese aspecto y desde esa perspectiva siempre lo consideramos como gasto necesario para el cumplimiento de las funciones específicas y propias del Estado. Al decir del Dr. Cayetano Licciardo, "*El presupuesto depende de la política. Sería ocioso discutirlo porque es sabido que aún cuando adquiere forma de cálculo financiero, es un programa que viene a informar al país en orden lo que el gobierno se propone hacer, mediante el operar de los funcionarios públicos, que son los encargados de la gestión, como ejecutores de la voluntad del Estado en el campo de las realizaciones concretas"* (3).

Tenemos entonces un Presupuesto que se traduce en objetivos a alcanzar e *Insumos Necesarios*, para los cuales se asignan recursos y se plasma la Definición de los Productos del Período (4).

En ese mismo sentido y reafirmando conceptos que hacen a la esfera estrictamente presupuestaria y cumplimiento de metas a través de las cuales se manifiestan las políticas públicas, podemos agregar que el presupuesto de gastos es un conjunto de autorizaciones máximas a "gastar" tal como lo dispone la Ley Nº 24.156 de Administración Financiera Nacional. Al respecto podemos citar al Profesor Oscar Dante García que, haciendo referencia precisamente a la norma mencionada, manifiesta: "*Art. 29º): "Los créditos del presupuesto de gastos……., constituyen el límite máximo de las autorizaciones disponibles para gastar". Dice el Dr. Atchabahían que "el presupuesto en materia de gastos constituye una limitación cuantitativa (y también cualitativa) de los gastos a realizar. Los créditos son autorizaciones máximas en cuánto al monto y al concepto; ello no significa que el P.E. esté obligado a gastar el total autorizado"; el concepto lo*

(3) – (4) Lic. Miguel M. Nina. ASPECTOS BÁSICOS DEL PRESUPUESTO, Mayo 2.010 págs. 6 y15.

complementaríamos agregando: que el uso de ese crédito debe ser el óptimo que garantice el cumplimiento de metas y objetivos preestablecidos; dicho en otros términos resultará inapropiado gastar menos de lo autorizado si con esa actitud se imposibilita cumplir con aquellos propósitos" (5).

En cuanto al objetivo que se persigue con el presente trabajo podemos destacar fundamentalmente el referido a intentar mejorar el registro contable primario (básicamente en la contabilidad por partida doble, es decir, la contabilidad patrimonial) de las operaciones de un ente público. E intentaremos hacerlo tratando de demostrar que la exposición dentro del activo corriente de lo ejecutado en Bienes de Consumo existentes en stock al cierre del ejercicio, incidirá seguramente en la calidad de la información financiera.

Atento a ello, las preguntas que debemos hacernos son:

a) ¿registramos la compra de bienes de consumo como un gasto más?

ó

b) ¿registramos la adquisición de ese tipo de bienes como la incorporación de un activo llevando a cabo una adecuada administración de los Almacenes?

ó

c) ¿las registramos a veces como un gasto y otras veces como un activo?

(5) Escritos Contables Nº 45 – El presupuesto de la Administración Pública Nacional y los efectos de la limitación del gasto según resulta de la aplicación del artículo 34 de la Ley 24156 - Bahía Blanca 2.004

2. MARCO TEÓRICO

En estos párrafos anteriores y desde el punto de vista teórico, me he propuesto determinar la diferencia de la manera más clara posible, entre un gasto y un activo, aunque en ambos casos se trate de una sola transacción u operación, o sea, la inversión en insumos. Téngase presente que, para una misma operación económico/financiera, podemos hacer un análisis desde dos lugares diferentes, desde el presupuesto y desde la contabilidad.

Es de mucha utilidad para esto, ver la conciliación de operaciones presupuestarias y contables que forma parte de los cierres de períodos en el sector público, generalmente en la Cuenta de Inversión.

Por lo tanto podríamos afirmar que el objetivo específico propuesto del presente trabajo es analizar el registro contable de aquellas adquisiciones de bienes para consumo en el sector público, esto en función de haber observado en reiteradas oportunidades que en distintas jurisdicciones existe la posibilidad de su contabilización en las cuentas de resultado negativo, con lo que, registrando estas adquisiciones de esa manera, se puede vislumbrar ya un inconveniente en la forma de exponer la información y es que se castiga el resultado del ejercicio con aquellas incorporaciones de los bienes de consumo que precisamente no se consuman inmediatamente almacenándolos para su utilización futura.

Y en esta instancia me parece oportuno adelantar un pensamiento personal que se relaciona con lo que deseo apuntalar con esta tarea. Al respecto, los bienes de consumo son antes que nada, “Bienes” y luego “De consumo”, por lo que siguiendo esa línea de análisis, la contabilidad debe imputar en primera instancia el ingreso de un bien. O sea, el incremento del Activo de la jurisdicción ó entidad.

Asimismo corresponde aclarar que en la bibliografía consultada no se pudo encontrar el desarrollo pormenorizado del objeto de estudio del presente trabajo, sino más bien que cada rubro (Bienes de consumo como Gasto ó bienes de consumo como Activo) es analizado en forma separada. Motivo por el cual el presente trabajo abordará ambas formas de registración en forma conjunta.

Volviendo a nuestra cuestión contable específica, puedo decir en general que, la bibliografía referida a estos temas, no encara el análisis de esta forma, sinó que efectúan un estudio pormenorizado de cada capítulo sin comparar ventajas y desventajas, debilidades y fortalezas de cada alternativa de registro.

Asimismo y tratando de volcar la concepción teórica que podemos visualizar en destacados autores e investigadores expertos en administración financiera en el sector público, entre los que podemos mencionar al Dr. Alfredo Le Pera, vemos que se han encargado de alguna manera de analizar las erogaciones en bienes de consumo con inventario. Como ejemplo podemos citar algunos párrafos de un trabajo *presentado por el mencionado profesional en la XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad Área 3 Sector Gubernamental* en *Punta del Este - Uruguay del 18 al 21 de noviembre de 2001,* donde textualmente expone: "*….La Contabilidad acumulativa y por lo devengado: necesidad apremiante para los gobiernos es el tema propuesto para la XXIV CIC. Se comparte plenamente el concepto involucrado en el tema. Esta afirmación se fundamenta en las siguientes razones:*

- *La legitimidad de los gobiernos, en la actualidad, además de fundamentarse en el cumplimiento de la Constitución y de las leyes (principio de legalidad) y en la prestación de servicios públicos, debe ser eficiente*
- *En algunos factores el devengado coincide con la simultánea aplicación de los bienes o servicios recibidos, en la actividad productiva pública; Ej. Gastos en personal. En otros, el devengado es el paso previo indispensable a su utilización en la producción pública. Se trata de la formación de capital fijo <u>y de acopios de bienes de consumo</u> y de la formación de capital financiero".*

Atento a ello estamos en condiciones de dar aquí dos de tantas definiciones de "acopio", a saber:

Acopio es el proceso y el resultado de acopiar. Este verbo menciona el acto de acumular algo, por lo general provisiones o víveres. Por ejemplo: *"El municipio anunció la creación de un centro de acopio de semillas".*

Otra definición de acopio: Acopio es el conjunto de materiales dispuestos en un determinado lugar.

Podemos advertir que el autor habla de acopios de bienes de consumo, con lo cual hace referencia a la acumulación de dichos bienes para su utilización posterior, lo que no da una idea del inventario previo de dichos bienes en el activo para luego volcarlos en el proceso productivo del ente imputándolos al resultado.

2.1 CONTABILIDAD EN EL SECTOR PRIVADO

La contabilidad patrimonial en el sector privado ha abordado el tema de los bienes de consumo cuando lo analiza desde el punto de vista del costeo de los bienes fungibles. En ese sentido, se podría decir que el sector privado tiene resuelta la cuestión al contabilizar estas erogaciones dentro del activo corriente conjuntamente con el manejo y administración de stock, a diferencia del sector público (teniendo en cuenta y sin dejar de desconocer las diferencias entre ambos sectores). Distintos autores que estudian la registración en el sector privado de las "Materias primas" por ejemplo, hacen referencia a que el mayor auxiliar de Materias primas contabiliza, en los débitos, las entradas de las mismas, y en los créditos, las salidas por solicitudes de las distintas secciones del proceso productivo de una organización. Y además en el Balance General obviamente las ubica en el Activo dentro del rubro Bienes de Cambio, junto a las cuentas de *Producción en proceso*, *Productos terminados y Materiales.* Asimismo y al decir del Dr. Carlos M. Gimenez: *"La materia prima y los materiales constituyen una parte muy importante del universo del costo….."*, con lo cual vemos que si bien esa cuenta va a terminar cimentando el cálculo del costo y por ende incidir en el resultado del ejercicio, es innegable que comienza su proceso dentro del activo. Además, el Dr. FOWLER NEWTON, Enrique, cuando menciona a las materias primas dice: *"Respecto de estos* ***activos****, debería estimarse su plazo de consumo,…."* (6)

(6) Tratado de Contabilidad de Costos. CARLOS M. GIMENEZ. y colaboradores. Cuarta edición. Ediciones Macchi, págs. 87, 104 y 174.

Análisis de Estados Contables. ENRIQUE FOWLER NEWTON. Edición revisada y actualizada. Ediciones Macchi, página 144.

2.2 UNA MIRADA DESDE EL DERECHO ADMINISTRATIVO

Si bien la doctrina perteneciente al derecho administrativo no considera a los bienes consumibles como bienes del dominio público, en virtud de que forman parte de las personas jurídicas públicas pero no están puestos a disposición para el uso directo ó indirecto del público, no dejan de tener las características de bienes.

En ese orden de ideas, no tienen carácter dominial público aquellos bienes pertenecientes a las dependencias públicas que sean fungibles y consumibles. Pero el consumo que de ellos se haga no le quita la clasificación de bienes y en consecuencia, por más que sean no pertenecientes al dominio público y se terminen consumiendo en un futuro mediato ó inmediato, deben incorporarse al activo de las organizaciones en el momento de su adquisición. ¿Por qué entonces registrar esas erogaciones en la contabilidad patrimonial como un gasto?

Además y para reforzar el tópico deben introducirse conceptos contenidos en bibliografía especializada en Derecho administrativo acerca de los suministros en el sector público ó más precisamente del denominado contrato de "Suministro" y al decir del Dr. Dromi: *"Es un típico contrato administrativo por el cual la Administración se provee de los elementos necesarios para su desenvolvimiento. Por tratarse de adquisiciones de la Administración, este contrato tiene peculiaridades propias."* Con lo cual vemos que habla de "elementos" necesarios para su desenvolvimiento, es decir, bienes.

Y además el citado profesional agrega: "*En general, hay contrato de suministro, de abastecimiento ó de provisión cuando la Administración Pública conviene con una persona ó entidad en que éstos le provean de ciertos elementos mediante un precio que les abonará. Es el contrato realizado entre el Estado y una persona física ó jurídica, en virtud del cual ésta se encarga por su cuenta y riesgo, y mediante una remuneración pagada por la Administración, de proporcionar prestaciones mobiliarias. Es una compra de efectos necesarios para el desenvolvimiento de la Administración; por ejemplo, la provisión de*

combustibles para aeronaves del Estado; de elementos alimenticios para un regimiento, suministros de armas, ropas, mercaderías, forrajes, etc."(7)

Analizando en principio el párrafo anterior visualizamos que se habla de "prestaciones mobiliarias", o sea, de bienes muebles. Además, el Dr. Dromi cita ejemplos de este tipo de bienes y menciona, entre otros, mercaderías, combustibles, alimentos, etc. Atento a ello,

desde nuestro punto de vista, consideramos que el sistema de registro debe abarcar estas concepciones y volcar en la contabilidad del Estado la imputación de bienes, no de gastos.

2.3 PRINCIPIOS CONTABLES GENERALMENTE ACEPTADOS

Para abordar este tema específico (Principios Contables) en relación al objeto de estudio del presente Trabajo, debemos remontarnos al año 1.995 en el cual se dictó la Resolución Nº 25 de la SECRETARÍA DE HACIENDA de la NACIÓN. Esta resolución en su Artículo 1º aprobó para el sector público nacional los *"Fundamentos y Alcances de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad",* los *"Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados"* y las *"Normas Generales de Contabilidad".*

En su artículo 2º se dispone que *"...La normativa que se aprueba será de aplicación para todo el Sector Público Nacional con el alcance dado en el apartado 1.2 del Anexo II".* Dicho apartado que legisla sobre el ámbito de aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, establece que éstos serán de aplicación dentro del ámbito del Estado Nacional, a la Administración Central, Organismos Descentralizados e Instituciones de la Seguridad Social.

Ello implica que una gran porción del sector público (Nacional) posee normas específicas desde el punto de vista contable, que, brindan una dirección concreta en lo que hace al registro de las transacciones de las organizaciones públicas, lo que por otra parte es de una gran importancia sobre todo para cumplir con el propósito de mejorar la exposición de la información útil para la toma de decisiones.

(7) Derecho Administrativo. ROBERTO DROMI. 12º Edición 2009. Pág. 632.

También en la medida que se avance es estos aspectos contables para el sector público, se avanzará profundamente en nutrir y retroalimentar al Sistema de Cuentas Nacionales, tal como asimismo se hace referencia a este tema en el octavo Considerando de la citada Resolución 25/95.

Al respecto resulta muy interesante analizar además otro de los considerandos de la mencionada resolución, el séptimo, que establece que: *"…el dictado de estos principios suple un vacío en la materia e incorpora a la Administración Nacional al contexto de países que han incluido a los mismos a su legislación contable".* Con lo cual podemos vislumbrar algo que ya se ha mencionado en párrafos anteriores y es que el sector privado tuvo resueltos muchos temas de registración contable antes que el sector público.

Es indudable que con la incorporación de los principios a la contabilidad patrimonial pública, y como también se expresa en los considerandos de la resolución Nº 25, se soluciona en gran parte el vacío existente en estos temas. La existencia de este tipo de normativa es un gran avance y proporciona una guía para la registración y/o la contabilidad pública. Además de poner en la figura de la Contaduría General de la Nación la responsabilidad de mantener actualizada la resolución, su interpretación y su aplicación, dictando las normas que se consideren necesarias en este sentido.

Luego de efectuar esta breve reseña de la norma, podemos ya introducirnos más detalladamente en el objeto del presente Trabajo Final, es decir, ahondar un poco más en lo que nos atañe específicamente, y abordar lo referido al registro contable patrimonial (no nos vamos a detener en el registro presupuestario) de las operaciones que involucren a los bienes de consumo.

Para ello en el Anexo III de la Resolución Nº 25/95, cuando se definen las Normas Generales de Contabilidad, ya en el Item 3.2 ("Normas de Valuación y Exposición") dentro del "ACTIVO" se dispone que: *"….está integrado por el conjunto de <u>bienes</u> y derechos cuantificables, derivados de transacciones ó de hechos propios del ente, <u>capaces de producir ingresos económico-financieros,</u> razonablemente esperados durante el desarrollo de su gestión"*. Se observa que incluye en el Activo, entre otros bienes, a aquellos capaces

de producir ingresos y vinculados a la gestión de la organización, por lo tanto podemos inferir que los bienes de consumo, aunque luego de un lapso se consuman ó se transformen en insumos y pasen a ser gastos dentro del Estado de Resultados / Recursos y Gastos, lo primero que tenemos que hacer es identificarlos y por lo tanto contabilizarlos, como bienes, es decir, como un Activo.

Seguidamente, dentro del mismo anexo, se define a los gastos como *"....erogaciones provenientes de la gestión corriente en concepto de pago de remuneraciones y prestaciones a la seguridad social, adquisición de bienes y servicios destinados al consumo, pago de intereses y otras rentas de la propiedad, transferencias y contribuciones otorgadas y otras aplicaciones que implican egresos."*. Con esta definición, en mi opinión, el objetivo del legislador fue incluir dentro de lo que se considera gasto, al egreso y/ó la erogación y cuando dice "adquisición de bienes y servicios destinados al consumo" debería decir, *"destinados al consumo inmediato"*. Se realiza esta aclaración, dado que si la adquisición de esos bienes no fuere destinada al consumo inmediato, es decir, se adquirieran bienes para consumirlos en un futuro, no estaríamos en presencia de un gasto, sino de activos que cuando se usen ó consuman, sí serán gastos ó se transformarán en gastos.

Continuando con el análisis del Anexo III (*NORMAS GENERALES DE CONTABILIDAD)*, dentro del Item 3.2 "Normas de valuación y Exposición" está contenido el acápite denominado Normas Generales Aplicables a los Activos, en el que encontramos dentro del Punto 4, el análisis conceptual del rubro Bienes de Cambio. Dicho concepto dispone que: *"...Los bienes de cambio están constituidos por los bienes adquiridos, en proceso de elaboración ó terminados, para* ***consumo*** *ó venta."*

Atento a ello vemos claramente que si bien la conceptualización corresponde a los bienes de cambio, también incluye a aquellos bienes para consumo. Con lo cual considera, entre otros, a los bienes a ser consumidos, dentro de los Activos.

Ahora bien, también vemos que el citado Anexo III, en lo atinente a las Normas Generales Aplicables a Recursos y Gastos, establece que: "*El reconocimiento y su posterior registración contable se efectuará sobre la base del devengado, tanto para los recursos*

como para los gastos, en un todo de acuerdo al principio de contabilidad gubernamental Nº 5 – Reconocimiento de las Transacciones". Y con respecto a los "Gastos Corrientes" acápite 1. Gastos de Consumo ensaya la siguiente definición: *"Son las erogaciones que realiza el Ente en la producción de bienes y servicios públicos, de utilidad directa para los destinatarios. Estos gastos comprenden las remuneraciones,* ***los bienes y servicios,*** *la depreciación de bienes de uso, la amortización de bienes inmateriales y los egresos por impuestos indirectos, cuando correspondiere. Las previsiones y reservas técnicas también se incluyen en este apartado".*

Por lo tanto en esta definición se deja abierta la posibilidad de contabilizar como gastos la adquisición de bienes de consumo. Considero que no debería dejarse habilitada esta opción ó alternativa, salvo que a la definición que acabamos de ver, se le agregue un párrafo que aclare que esos bienes de consumo serán considerados ó registrados como gastos cuando fehacientemente se demuestre que van a ser consumidos en el período objeto del estado contable. Es decir, en el caso que fueren a ser consumidos antes del cierre del ejercicio, entonces sí podrían ser considerados dentro del cuadro de resultados (como Gastos Corrientes).

Si por el contrario, la administración demostrara que la decisión ó la política del ente fuera la de adquirir esos bienes de consumo para almacenar una parte de los mismos (sobre todo si esa parte fuera significativa) porque el precio abonado fuera conveniente, porque son bienes que en determinado momento del ejercicio pudieren escasear ó por la razón de política que fuere, entonces esa parte adquirida con el propósito de almacenarla, debería registrarse dentro del Activo. Con más razón aún se deberían contabilizar dentro del activo si dentro del ejercicio se efectuaran cierres mensuales, bimestrales, trimestrales, etc. y una porción de los bienes de consumo estuvieran guardados en los depósitos a la finalización de esos períodos.

3. DIAGNÓSTICO

Cabe destacar que las adquisiciones en los bienes de consumo a las que hacemos referencia, en muchos casos, son de una gran magnitud en cuanto a la cantidad de bienes de consumo que se incorporan y también en cuanto a la significatividad de los importes y/o montos en juego. Específicamente en el sector público es muy importante el presupuesto que se destina a la adquisición de este tipo de bienes. Es por ello que considero que debe dársele importancia a la administración y el registro de estas partidas. Todo ello a juzgar por los distintos trámites de contrataciones que cotidianamente se pueden visualizar en el sector público como ser licitaciones públicas, licitaciones privadas, concursos de precios, etc. que abarcan períodos de abastecimiento a veces para todo un ejercicio económico y en otros casos también para el ejercicio siguiente, con lo cual la porción no consumida que queda en stock es la parte que nos interesa para el desarrollo del tema propuesto.

En la Provincia de Río Negro dicho gasto ha representado en los últimos 10 años una erogación importante en recursos expuesta en la ejecución del Presupuesto de Gastos según se desprende de los datos expuestos en los cuadros incluidos en el Anexo I que comprende desde el Ejercicio 2.006 al ejercicio 2.015 inclusive y que con el agregado de datos e información de otras provincias y de la Nación tratamos de explicar que son erogaciones muy importantes en su cuantía como para no intentar mejorar la registración de la información expuesta.

De todas maneras igual considero importante subrayar que es un gran avance que por lo menos se considere la posibilidad dentro de las normas contables para las organizaciones públicas nacionales de registrarlos en el activo, sobre todo cuando se den las condiciones mencionadas en primer párrafo de este Punto 3 (Diagnóstico).

A modo de ilustración para observar la significatividad de las inversiones efectuadas que pueden llegar a incidir erróneamente, en el los resultados de los distintos ejercicios económicos, será necesario mostrar la ejecución presupuestaria de la partida “Bienes de Consumo” en distintas jurisdicciones (Nacional y Provincias de Buenos Aires hasta 2.014,

Provincia de Córdoba y Provincia de Río Negro hasta 2.015 inclusive), las que se detallan en el Anexo I del presente trabajo.

En la información contenida en el referido Anexo I del presente trabajo, al presentar la evolución de la ejecución presupuestaria en las partidas del grupo 200 (inciso2) por las adquisiciones de bienes de consumo, podemos observar que una porción importante del presupuesto de la Provincia de Río Negro se ha registrado directamente en el cuadro de Resultados pudiéndose inferir que si una parte importante de dichas adquisiciones correspondiera a bienes que al cierre de cada ejercicio estuvieran en stock, se ha castigado el resultado de los ejercicios en los que se produjeron las compras de los mismos. Si bien posteriormente terminaron consumiéndose, la presentación en el Activo de los bienes que en los cierres de ejercicio aún estuvieran en depósito, hubiera mejorado ostensiblemente la exposición de la información contable pública.

En este caso, cuando los citados bienes son adquiridos y depositados para ser consumidos en el ejercicio siguiente, es cuando el tema elegido cobra mayor importancia en cuanto a su contabilización. Más aún, no solo es importante su correcta imputación por el hecho de que dichos bienes puedan quedar en stock al cierre del ejercicio económico, también lo es si la entidad presenta información por períodos inferiores al año, como puede ser la decisión de presentación mensual, trimestral, semestral, etc. Es por ello que el sistema de contabilidad de las entidades pertenecientes al sector público debe reflejar adecuadamente aquellos hechos económicos a los que se hace referencia en el párrafo anterior.

Asimismo la normativa internacional también se ocupa de esta cuestión relativa al registro contable de los insumos en el sector público, al dictar normas publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público *(International Public Sector Accounting Standards Board /IPSASB)* de la Federación Internacional de Contadores *(International Federation of Accountants /IFAC)*. Específicamente se trata de la NICSP Nº 12 “Inventarios" (8).

(8) Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, Edición 2013.

Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. *https://www.ifac.org/news - events / 2009 - 03*

Esta norma internacional da una definición de “Inventarios” estableciendo que son bienes activos:

(a) en la forma de materiales ó suministros, para ser consumidos en el proceso de producción;
(b) en la forma de materiales ó suministros, para ser consumidos ó distribuidos en la prestación de servicios;
(c) conservados para su venta, ó distribución en el curso ordinario de las operaciones; ó
(d) en proceso de producción de cara a tal venta ó distribución.

En el ámbito nacional, como vimos anteriormente, la normativa prevista en cuanto a la forma de exposición y registración de las transacciones económicas en el sector público es la Resolución Nº 25/95 de la Secretaría de Hacienda de la Nación, que aprueba los “Fundamentos y Alcances de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad”, sobre la cual profundizaremos más adelante.

Relacionado con lo citado en el párrafo anterior, también en la página web de la Contaduría General de la Nación puede buscarse el capítulo “MANUAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL” / TEXTO NORMATIVO que agrupa todas las resoluciones tema por tema y transacción por transacción.

También en dicha página (dentro del Manual de Contabilidad Gubernamental) pueden accederse a distintos links de interés que ayudan a comprender mejor el sistema de contabilidad, tales como el “CATÁLOGO BÁSICO DE CUENTAS”, “GLOSARIO DE CUENTAS”, “INSTRUCCIONES PARA LA OPERATORIA DE LAS CUENTAS”, “ESTADOS CONTABLES” Y “CATÁLOGO BÁSICO DE CUENTAS”. Estos accesos serán analizados en páginas subsiguientes y la norma nacional que aprueba estos instrumentos y herramientas de registro y exposición contable es la Resolución Nº 473/96 de la Secretaría de Hacienda *(página web de la Contaduría General de la Nación en el acceso “TEXTO NORMATIVO”).*

En cuanto a la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), ha emitido las Recomendaciones Técnicas 1 y 2 en referencia al sector público, en las cuales se desarrollan los criterios generales de exposición y cualidades de la información.

En el ámbito de la Provincia de Buenos Aires rige la Ley de Administración Financiera Nº 13767 y su Decreto Reglamentario Nº 3260/08. En sus artículos 84º a 100º establece todo lo relativo al Subsistema de Contabilidad Gubernamental.

Específicamente el ARTICULO 84º dispone: "*El Subsistema de Contabilidad Gubernamental está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valuar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio del Estado Provincial."*

Y el reglamento del Artículo 84º establece: *"El Subsistema de Contabilidad Gubernamental registrará todos los recursos y obligaciones presupuestarias – económicas – financieras, de las instituciones de la Administración General del Estado Provincial, independientemente del origen y destino de los mismos.*

En el tema que nos ocupa, las cuestiones del registro contable son complementadas por las normas particulares de la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires.

Habiendo hecho esta resumida reseña de algunas normas contables que tratan el tema en cuestión, es muy importante también llevar un adecuado sistema de stock de los inventarios de bienes de consumo dado que aún en el caso en que se utilizaran ó consumieran todos los bienes adquiridos dentro del ejercicio financiero, es decir, que no hubieran existencias al cierre, el manejo del registro de ingresos y egresos de almacenes y el control de éstas últimas, permitiría una mejor administración de ellas, una planificación de las compras y/o suministros, lo que obviamente posibilitaría una mejor y más eficiente utilización de los recursos públicos.

Para ello debe tenerse un adecuado control y administración del stock de bienes aplicando métodos de descarga de existencias tales como los conocidos "Último Entrado Primero

Salido" – (UEPS), "Primero Entrado Primero Salido" – (PEPS), "Precio Promedio Ponderado", "Identificación Específica", etc. En la obra "Tratado de contabilidad de costos" del Dr. Carlos M. Gimenez y colaboradores define al método PEPS: *"consiste en apropiar la materia prima a la producción ó valorizar la mercadería terminada ó semiterminada que pasa a un proceso siguiente a los costos de la existencia más antigua hasta terminar la partida, para continuar con las que le sigue de acuerdo al orden de más viejo a más nuevo"* y a la vez define también al ya citado método UEPS: *"consiste en apropiar la materia prima a la producción ó valorizar la mercadería terminada ó semiterminada que pasa a un proceso siguiente a los costos de la existencia más reciente hasta terminar la partida, para continuar con las que le siguen de acuerdo al orden de más nuevo a más viejo, ó sea hacia atrás en el tiempo."*(9) Además sería indispensable incorporar el subsistema de inventario de bienes de consumo al sistema integrado de administración financiera tal que el primero se vaya nutriendo de los registros primarios originados en la ejecución presupuestaria de las incorporaciones de los bienes que surjan como consecuencia de los distintos procedimientos de contrataciones.

Con lo cual podemos advertir que estas reglamentaciones aplicables a las organizaciones del sector público que las adopten, prefieren considerar a los materiales ó suministros (bienes de consumo) como Activos, por lo que es indispensable que se tomen en cuenta estas definiciones sin dejar abierta, la posibilidad (como ocurre actualmente) de su registración como gastos. Es decir, y como principio general, no debería ser una opción la forma de adquisición de bienes de consumo sin registro de inventario, salvo fundadas excepciones relacionadas a rendiciones de gastos pagados con anterioridad al momento del ingreso de la rendición al sector contable – administrativo, por tipo de bien y por importes inferiores a los que podrían ser definidos como gastos menores.

---

(9) Tratado de Contabilidad de Costos. CARLOS M. GIMENEZ. y colaboradores. Cuarta edición. Ediciones Macchi, págs. 87, 104 y 174.

CONTABILIDAD PATRIMONIAL EN EL SECTOR PÚBLICO

La Contaduría General de la Nación es el órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental nacional y como tal es el responsable de implementar dicho sistema y de dictar las normas de registro.

El Dr. Dromi en su libro "Derecho Administrativo" pone de manifiesto estas características respecto del rol que en materia de registro posee este organismo público. (10)

Asimismo, en la Provincia de Río Negro, es la Contaduría General el organismo de control interno y de registro de acuerdo a la Constitución Provincial en su artículo 191º, el cual establece:

> *Art. 191º: Corresponde a la Contaduría General el registro y control interno de la hacienda pública. Autoriza los pagos con arreglo a la ley de presupuesto y leyes especiales, puede delegar esta atribución en los casos que la ley establece.*
>
> *Los Poderes Legislativo y Judicial y las entidades autárquicas tienen sus propias contadurías que mantienen relación funcional directa con la Contaduría General.*

Además en la Ley de Administración Financiera y Control Nº 3.186 en sus artículos 68º, 69º, 70º y 71º (**Título V - DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL)**, se regula lo atinente al sistema de registro gubernamental. A continuación se transcriben dichos artículos:

> ***Artículo 68 -*** *El sistema de contabilidad gubernamental está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, evaluar, procesar y exponer los hechos con relevancia económica que afecten o puedan afectar el patrimonio de la administración provincial.*

(10) Derecho Administrativo. ROBERTO DROMI. 12º Edición 2009. Pág. 1004.

Artículo 69 - *Es objeto del sistema de contabilidad gubernamental:*

a) Registrar sistemáticamente las transacciones que afecten la situación económico-financiera de las jurisdicciones y entidades de la administración provincial.
b) Procesar y producir información financiera para la toma de decisiones por los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en la materia.
c) Presentar la información contable y su documentación de apoyo ordenada de tal forma que facilite las tareas de control y auditoría, sean éstas internas o externas.

Artículo 70 - *El sistema de contabilidad gubernamental que es aplicable a las jurisdicciones y entidades de la administración provincial tiene las siguientes características generales:*

a) Permitir integrar las informaciones presupuestarias de Tesorería.
b) Exponer la ejecución presupuestaria, los movimientos y la situación del tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio.
c) Estar orientado a determinar los costos de las operaciones públicas.
d) Estar basado en principios y normas de contabilidad de aceptación general aplicables en el sector público.
e) Tender a posibilitar la elaboración de informes con niveles de agregación compatible con el sistema de cuentas nacionales.

Artículo 71 - *La Contaduría General de la provincia es el órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental y, como tal, responsable de prescribir, poner en funcionamiento y mantener dicho sistema, conforme a lo establecido en el artículo 191 de la Constitución Provincial.*

Quedan muy claras en la normativa las funciones que en materia de contabilidad del sector público rionegrino, posee la Contaduría General de la Provincia, con competencias no sólo sobre la ejecución presupuestaria, sinó también en lo atinente al registro, composición y exposición del Patrimonio público.

Respecto a la Contaduría General de la Nación, la misma pone a disposición de los usuarios en su página web dentro del MANUAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL los siguientes links:

El "Catálogo Básico de Cuentas", el cual agrupa dentro del Activo:

1. ACTIVO

1.1 Activo Corriente

1.1.7 Bienes de Consumo

1.1.7.1 Materiales, **Suministros** y Materias Primas *(es importante señalar que ya en esta desagregación se incorpora en el activo a los "Suministros")*

Asimismo dentro de Cuentas de Recursos y Gastos Corrientes

6. GASTOS

6.1 Gastos Corrientes

6.1.1 Gastos de consumo

6.1.1.2 Bienes y Servicios

6.1.1.2.1 Bienes de Consumo

.

Aquí ya podemos visualizar que se permite el registro de la incorporación de los bienes a través de dos vías, una dentro del capítulo Activo corriente y la otra dentro de los Gastos Corrientes.

Por lo tanto nos parece oportuno observar que no parece quedar tan claro cuándo correspondería exponer las incorporaciones de los bienes de consumo en el Activo y cuándo en los Gastos Corrientes.

Ahora bien, si continuamos con el "Glosario de Cuentas", yendo específicamente a la "Descripción de las Cuentas y sus Agrupamientos" podemos ver la siguiente clasificación:

1. ACTIVO

1.1 Activo Corriente: Son los bienes y derechos que por su naturaleza se espera convertir en efectivo, en otra partida del activo **ó consumirlos**, dentro de los doce (12) meses de realizada la transacción.

1.1.7 Bienes de Consumo

1.1.7.1 Materiales, Suministros y Materias Primas "*Comprende los materiales, suministros y materias primas* ***a ser consumidos*** *en forma directa en las actividades del ente".*

Aquí, se manifiesta claramente que aquellos bienes a ser consumidos en el proceso de prestación de servicios del ente público se exponen como bienes del activo corriente.

Pero vemos nuevamente y en sintonía con el Catálogo Básico de Cuentas, que dentro de la descripción de los gastos se presenta en el glosario las siguientes definiciones:

6. GASTOS

6.1 Gastos Corrientes (páginas 21 y 22 del glosario)

6.1.1 Gastos de Consumo: "*Gastos que insume la producción de bienes y servicios públicos de utilidad directa para los destinatarios. Comprenden las remuneraciones, los bienes y servicios consumidos, las amortizaciones, previsiones, reservas técnicas y los impuestos indirectos."*

6.1.1.2. Bienes y Servicios: "*Comprende los gastos devengados en el ejercicio en concepto de bienes de consumo y servicios no personales, para la producción de bienes y servicios públicos de utilidad directa para los destinatarios."*

Con lo cual puede inferirse que la normativa guía de registro deja abierta la posibilidad de contabilizar las erogaciones en bienes de consumo, como gastos en el cuadro de resultados.

Siguiendo en el portal de la Contaduría General de la Nación con las "INSTRUCCIONES PARA LA OPERATORIA DE LAS CUENTAS", si nos paramos en "ACTIVO" tenemos la descripción de las cuentas en el *Instructivo para la operatoria de las cuentas,* el cual dispone lo siguiente:

Modelos de instrucciones de registro directamente extraídas de la página web oficial de la Contaduría General de la Nación.

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Descripción de cuentas y sus operaciones

BIENES DE CONSUMO	TIT	CAP	RUB	CTA
	1	1	7	

OBJETO: Registrar el movimiento de los bienes y productos a ser consumidos en forma directa en las actividades del ente.

DÉBITO	***CRÉDITO***
• Por el monto de las adquisiciones de los bienes que serán destinados al consumo, en el momento de su recepción. • Por ajustes de stock.	• Por la entrega de los bienes para consumo propio. • Por ajustes de stock.

SALDO: Deudor. Representa la existencia total de los bienes aún no consumidos.

CUENTAS: Apertura por

1.1.7.1. *Materiales, suministros y materias primas*
1.1.7.9. *Otros*

Y también en las citadas Instrucciones para la Operatoria de las Cuentas, al consultar "Gastos" - 6.1.1.2 Bienes y Servicios podemos ver la siguiente:

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Descripción de cuentas y sus operaciones

BIENES Y SERVICIOS	TIT	CAP	RUB	CTA
	6	**1**	**1**	**2**

OBJETO: Registrar los gastos devengados en el ejercicio en concepto de bienes de consumo y servicios no personales, para la producción de bienes y servicios públicos de utilidad directa para los destinatarios.

DÉBITO	***CRÉDITO***
• Por el monto de adquisición de bienes sin registro de inventario y servicios no personales. • Por el monto correspondiente a los bienes con registro de inventario en el momento de ser consumidos.	• Por el monto total de la cuenta, al asignarlo al capítulo "Resumen de ingresos y gastos" en el momento en que se produce el cierre del ejercicio.

SALDO: Deudor. Representa los gastos de consumo devengados durante el ejercicio en concepto de bienes de consumo y servicios no personales, que se cancelan al cierre del mismo.

SUBCUENTAS: Apertura por

6.1.1.2.1. *Bienes de consumo*
6.1.1.2.2. *Servicios no personales*

A su vez y por último, también dentro del portal de la Contaduría General de la Nación accediendo al MANUAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL / "ESTADOS CONTABLES" también la CGN aprueba un modelo donde aparece la posibilidad de exponer en el Balance General los bienes de consumo 1.1.7.1 (página 2 del modelo de Balance) en el Activo Corriente, con la siguiente clasificación:

1. ACTIVO
   1.1 Activo Corriente
      1.1.7 Bienes de Consumo
         1.1.7.1 Materiales, suministros y materias primas

Y en el Estado de Recursos y Gastos también brinda la posibilidad de exponer Gastos por Bienes y Servicios 6.1.1.2 sin registro de inventario (página 9), desagregándolo de la siguiente manera:

6. GASTOS

   6.1 Gastos Corrientes

      6.1.1 Gastos de Consumo

         6.1.1.2 Bienes y Servicios

Con lo cual se puede advertir que se les está dando la opción a las jurisdicciones y entidades, de registrar las adquisiciones de los mencionados bienes en el cuadro de resultados. Insistiendo con la idea del presente trabajo, el principio general debería ser la incorporación al activo de las adquisiciones en bienes de consumo y en casos excepcionales, como por ejemplo, la carga de combustibles y lubricantes para la flota automotor del organismo sin que ingrese a un sistema de depósitos ó almacenes, con

imputación directa a gastos. O podría citarse otro ejemplo como pueden ser compras menores para casos de urgencia.

La contabilidad privada tiene en cuenta que las organizaciones ó entes poseen este tipo de bienes para el desenvolvimiento de las mismas y ensaya una clasificación en la cual se consignan, entre otros, aquellos bienes denominados insumos físicos que se usan para lo que la organización y/o empresa produce y aquellos materiales de oficina utilizados en la administración de la misma. (11) Y en todos esos casos no sólo se dedica a estudiar cómo los valúa y cómo los expone a este tipo de bienes sinó que también pone especial énfasis en la administración y manejo del stock. (12)

De lo que la contabilidad en el sector privado no tiene dudas es que los bienes de consumo deben registrarse en una cuenta del Activo que represente a aquellos materiales ó insumos, con excepción de aquellos que por su poca significación (generalmente la importancia está dada por el monto) sea menos complicado contabilizar su adquisición en gastos. De hecho, también podrían registrarse en el Activo los gastos de organización.

Asimismo y en este sentido, podemos aplicar para los bienes de consumo, el mismo criterio de registro que se utiliza para aquellos bienes a ser consumidos en el proceso de producción de las entidades privadas. Atento a ello, se puede preguntar, ¿por qué no considerar a los bienes de consumo como bienes que participan de una manera importante en la prestación de servicios? La respuesta que obtengo inmediatamente es que cualquiera sea la organización de que se trate, los bienes que utiliza ó consume en el desarrollo de sus actividades, deberían ser considerados como bienes del proceso productivo, aunque la organización pertenezca al sector público. Ello porque podemos pensar a las entidades públicas como entes donde la prestación de sus servicios es el producto final que forma parte del objeto que persiguen, sin dejar de reconocer que también existen organizaciones públicas que elaboran, producen y venden bienes en el mercado.

(11) Contabilidad Básica. FOWLER NEWTON ENRIQUE. Capítulo 4 -*Reconocimiento de variaciones patrimoniales*, pág. 92 y Capítulo 8 –*Compras de Bienes y Servicios*, pág. 209.

(12) Tratado de Contabilidad Superior. FOWLER NEWTON ENRIQUE. Capítulo VI -*Bienes de Cambio y Otras Existencias*, Pág. 119

4. PROPUESTA DE INTERVENCIÓN

Teniendo en cuenta las preguntas que hemos formulado en el Punto 1.1. *(FUNDAMENTACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA*) y adelantando algo de las conclusiones a las que vamos arribando (como ya se ha expresado en párrafos anteriores) en esta parte preliminar del trabajo, considero conveniente elegir y proponer la alternativa b) y fundamento esta posición en que debemos apuntar desde el inicio de la compra a considerar a este tipo de bienes precisamente como lo que son: Bienes.

Hecha esa aclaración, si desde el inicio incorporamos bienes para consumirlos en otro momento, yendo a la realidad del hecho económico en sí, el registro primario en la contabilidad patrimonial debe ser el de un bien, el de un activo. Luego, en días ó quizá en los meses subsiguientes, pueden llegar a ser consumidos. Mayor relevancia adquiere este tema aún, cuando se produce un cierre de ejercicio con dichos bienes adquiridos, con lo que considero que la normativa no debería dejar una puerta abierta para que se lo contabilice como un gasto.

Cuál es el sentido, de registrarlos como un gasto si aún no fueron consumidos. ¿por qué castigar con un resultado negativo un ejercicio determinado?, si aún dichos bienes no salieron de los almacenes ó depósitos para ser consumidos.

Es decir, el principio general no debiera ser registrarlos de una u otra manera, sinó que debería ser el considerarlos como activos y por excepción fundada (en aquellos casos de urgencia ó en el caso de gastos menores), como gasto.

En este punto considero que debemos hacer incapié en las dos cuestiones fundamentales para brindar información contable y financiera para la toma de decisiones y son no sólo el registro contable de las transacciones vinculadas a las compras de los insumos y/o bienes de consumo sinó también (y con tanta importancia como ésta) la correcta administración de los mismos en base a un prolijo manejo del stock generado por el cotidiano flujo de entradas y salidas propio de la organización en marcha.

Por tal motivo es necesaria la implementación de sistemas confiables de registro de la información contable para todos los rubros del plan de cuentas y en particular para el tema de investigación. Por lo tanto, para que dicho sistema de contabilidad brinde información útil, es necesario que el registro primario de las operaciones sea el adecuado, ó mejor dicho, se utilicen adecuadamente las cuentas patrimoniales correspondientes.

En relación a esto último, también podemos comentar brevemente algunas cuestiones relativas al sistema de registro en las jurisdicciones de la Provincia de Río Negro, denominado Sistema de Administración Financiera y Control (SAFYC), el cual comenzó a operar a partir del ejercicio 1.999, en concordancia con la vigencia de la Ley Nº 3.186 de Administración Financiera provincial. Es un sistema que posee distintos módulos de ejecución presupuestaria y extrapresupuestaria, tales como el módulo de Gastos, de Recursos, de Tesorería, de Presupuesto, de Crédito Público y de Contabilidad Patrimonial. Este último precisamente es el módulo que, a través de la aplicación de matrices de conversión contable y un plan de cuentas asociado, registra los distintos asientos contables por partida doble que se originan en el resto de los módulos mencionados. Es decir, por ejemplo el registro primario del gasto en una jurisdicción ó entidad, dispara ó impacta directamente en el módulo de contabilidad patrimonial por la interrelación existente entre este último y los anteriores. Lo mismo ocurre con el ya citado módulo de Recursos y con el módulo de Tesorería.

Me permito introducir aquí un concepto de contabilidad vertido por el Dr. Enrique FOWLER NEWTON: *"La contabilidad (ó mejor, el sistema contable) es la parte del sistema de información de un ente (con fines de lucro ó sin ellos) que suministra información sobre la composición y evolución de su patrimonio, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias. Tal información debería ser útil tanto para la toma de decisiones (por los administradores y por terceros) como para facilitar el control sobre los recursos y las obligaciones del ente."*

En ese mismo sentido y de acuerdo a los distintos autores consultados la contabilidad patrimonial dirigida al sector privado ha encontrado soluciones al planteo objeto del presente trabajo y por lo que se ha podido observar, las mismas persiguen como principio

general el reconocimiento de las erogaciones en insumos consumibles como activos de la organización y su imputación a resultados cuando los bienes salen de los almacenes para ser utilizados en el proceso productivo y/o en la realización de las actividades propias del ente.

En cuanto al tratamiento contable a darle a este tipo de erogaciones en las organizaciones de carácter público, si la organización eroga para ejecutar presupuestariamente aquellas adquisiciones de bienes de consumo, es oportuno hacer una pregunta que logra describir el problema: ¿las dejamos registradas como un mero gasto afectando directamente el resultado del ejercicio? ó las tratamos desde el punto de vista patrimonial como incorporaciones al activo de la entidad, las administramos adecuadamente con un sistema de inventario permanente y llevamos un sistema de contabilidad gubernamental que mejore la exposición del patrimonio del sector público. La última alternativa considerada es la que aporta muchos más elementos útiles para la administración del ente en general y todo aquello que contribuya a mejorar el manejo de los recursos públicos. Recordemos que existe en nuestro país normativa específica y variada relacionada a la administración de los recursos del Estado, sea éste Nacional, Provincial y Municipal, como por ejemplo y en lo atinente al Estado Nacional la Ley Nº 25.152 que dispone medidas para la administración de los recursos públicos, eficiencia en la gestión pública, presupuesto plurianual, calidad del gasto, etc. También al respecto y a modo de ejemplo podemos mencionar otra norma importante como es la Ley Nº 25.917 que crea el *"Régimen de Responsabilidad Fiscal"*, el cual hace referencia entre otros temas a la transparencia en la gestión pública, ingresos ó recursos públicos, techos al incremento en gasto público, equilibrio financiero, etc. Es dable mencionar a su vez que la Provincia de Río Negro a través de la Ley Nº 3.886/04 ha adherido en todos sus términos a la Ley nacional Nº 25.917, cuyo texto se incorpora totalmente a la ley provincial citada.

Como podemos ver y atento a lo mucho que se han declamado estos principios, la correcta administración de los recursos del Estado es un tema que merece la atención de todos y el sistema de contabilidad patrimonial aplicado al sector público puede ayudar a la misma poniendo a disposición de quienes toman las decisiones en materia económico-financiera,

de contrataciones y de administración de bienes, la información oportuna y transparente en sintonía con dichos objetivos.

5. CONCLUSIONES

En virtud del desarrollo efectuado y del análisis realizado sobre los distintos puntos tratados, el registro contable de una de las partidas presupuestarias que refleja la ejecución del gasto en insumos necesarios para el normal funcionamiento de una organización, debiera incidir en el cuadro de resultados en el momento en el que dichos bienes sean consumidos y no cuando son adquiridos, con destino a los depósitos ó almacenes. De esta manera la contabilidad patrimonial presentará mejor la información a los usuarios de la misma y tenderá a reflejar más acabadamente los hechos ú operaciones con incidencia patrimonial, aún en el sector público, considerando que en este tema específico, no existe la diferenciación entre este sector y el privado.

La doctrina ampliamente sostiene, sobre todo la que trata este tema para el sector privado, que no tiene dudas que aquellos insumos propios del proceso productivo ó de prestación de servicios del ente u organización, ingresan a la misma registrándoselos como bienes ó materias primas dentro del Activo en sus balances ó estados contables.

Asimismo y en relación al depósito del stock de los bienes adquiridos ó adquirirse, el tema cobra mayor relevancia si la decisión gerencial de la organización es la de planificar la compra en base a información estadística de consumos que haya tenido la jurisdicción en períodos anteriores y es precisamente el sistema de contabilidad patrimonial el que puede proporcionar esa información calificada. Sin perjuicio de lo expuesto, otra cuestión no menos relevante relacionada con la cantidad de bienes al cierre de cada período elegido para presentar la información patrimonial y financiera de la entidad y/o jurisdicción, es la que se refiere a la valuación de los bienes en depósito y sobre la cual existe una variada información bibliográfica desarrollada por calificados autores especialistas en información contable patrimonial. Consideramos que esta cuestión relativa a la valuación podrá ser analizada en una instancia posterior.

Y para el sector público Nacional como así también respecto de los datos de las provincias que hemos elegido para mostrar, vimos la ejecución presupuestaria en los cuadros y en los gráficos que acompañan al presente trabajo, que refleja de alguna manera la importante inversión que se hace en bienes de consumo en los presupuestos de este sector, lo que nos lleva a reflexionar acerca de lo necesario que resulta , dado que lo que se propone en este trabajo no es solamente una forma de registrar sinó que se persigue un objetivo más ambicioso que es el de lograr administrar mejor los inventarios de bienes consumibles sirviendo la contabilidad de base de información y de consulta para ese manejo más eficiente y eficaz de dicho sistema administrativo.

También las reglas internacionales a través de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (comúnmente conocidas por su sigla NICSP) son las que más han estudiado esta cuestión del registro de los insumos con inventario, dado que han planteado directamente el tema más como el diseño de un sistema de administración de bienes de consumo que como un mero registro contable. Sin de dejar de considerar y de tener en cuenta que dicho sistema también contribuye y mucho a una estructura de registración válida y muy importante para tomar decisiones. Tengamos presente que esta norma internacional encara el análisis y propone una forma de contabilizar dando una definición de “Inventarios” estableciendo al respecto, cuáles son los bienes activos contenidos dentro de los inventarios de insumo y/o de consumo. Ya vemos que también para las entidades del sector público inicia la fundamentación de la norma pensando en la incorporación de un activo y no de un gasto, aunque luego y con el devenir de la gestión de la organización termine saliendo de los depósitos, consumiéndose y pasando al Estado de Resultados.

Es importante destacar que veo con mucho beneplácito que el sector público nacional a través de la Contaduría General de la Nación, haya incorporado normas y procedimientos de registración que ayudan y mucho a echar luz sobre aspectos que normalmente no tienen demasiado desarrollo en el sector público.

También es necesario resaltar que en la Provincia de Río Negro se han logrado importantes avances en lo que se refiere a la implementación, desarrollo y mantenimiento del Sistema Integrado de Registro y Control (más aún desde la sanción y reglamentación de la Ley de

Administración Financiera y Control Interno del sector público provincial Nº 3.186) y que organismos como la Contaduría General están permanentemente consustanciados con el seguimiento del mismo, lo que hace que también se analicen cuestiones a corregir en materia de registro contable patrimonial como lo es la contabilidad de la ejecución de las adquisiciones en bienes de consumo. Y es bueno aclarar que la Contaduría General en la Provincia de Río Negro ha realizado un importante avance conjuntamente con el sector informático en lo que hace al desarrollo, mantenimiento y control del Sistema integrado y no menos importante es el aporte que el graduado en ciencias económicas puede incorporar al análisis y estudio de estas cuestiones.

Asimismo y como una propuesta a futuro debemos resaltar el aporte que se hace desde los seminarios, congresos, especializaciones, posgrados, etc. para capacitar y brindar conocimientos, experiencias personales y material de consulta e investigación. Ello seguramente favorecerá un marcado avance en el aprendizaje y profundización de saberes en lo relativo a la administración financiera en el sector público lo que redundará seguramente en un gran beneficio para las entidades donde el profesional se desempeña.

Quiero puntualizar por último que la organización y dictado de distintos congresos, cursos de capacitación, seminarios, etc. dirigidos a profesionales en ciencias económicas sobre normas de contabilidad para el sector público, ayudan a comprender más cabalmente el análisis de la registración en este caso, de las adquisiciones de los bienes de consumo en cuentas del Activo y sus implicancias en la administración y manejo de los depósitos y almacenes, lo que, como hemos señalado en párrafos anteriores, también hace su valioso aporte a una eficiente, eficaz y económica administración de los recursos públicos.

ANEXO I

PROVINCIA DE RÍO NEGRO

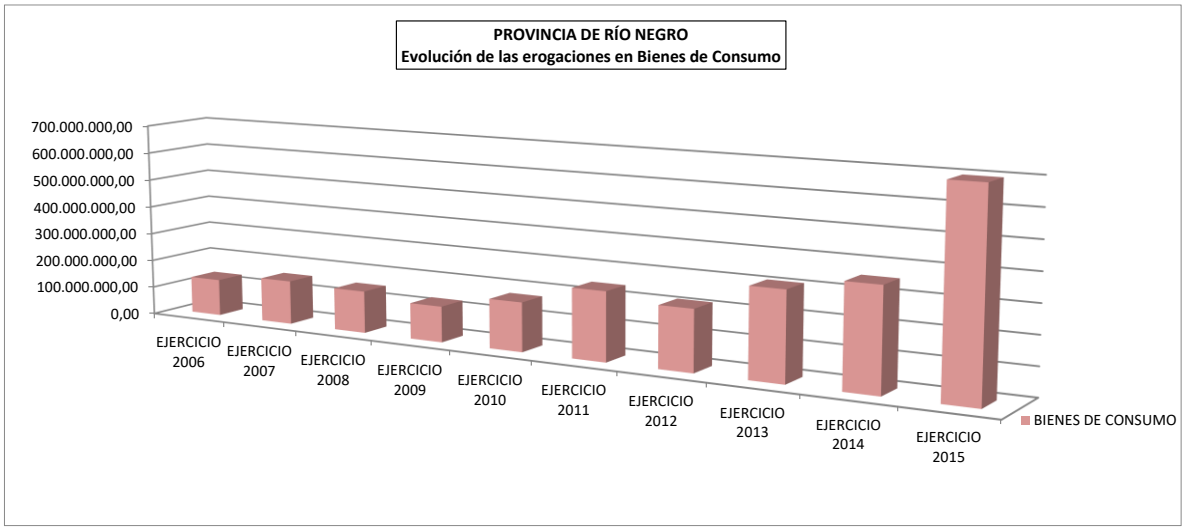
ADMINISTRACIÓN PROVINCIAL

(Datos definitivos en el ejercicio 2.015)

	EJERCICIO 2006	EJERCICIO 2007	EJERCICIO 2008	EJERCICIO 2009	EJERCICIO 2010
BIENES DE CONSUMO	131.086.902,66	155.992.076,43	149.219.755,02	126.503.633,98	173.008.264,71
TOTAL EJECUTADO	2.345.774.532,63	2.695.654.691,53	3.409.409.451,75	3.945.597.923,60	5.449.878.161,07
	EJERCICIO 2011	EJERCICIO 2012	EJERCICIO 2013	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2015
BIENES DE CONSUMO	242.387.480,96	214.990.290,19	309.667.052,61	354.707.102,29	696.923.729,38
TOTAL EJECUTADO	6.379.895.668,62	7.963.781.577,57	10.889.949.157,96	14.364.008.870,81	21.630.751.009,36

** El TOTAL EJECUTADO corresponde al Ordenado a pagar sin Gastos Figurativos.

Gráfico correspondiente a los datos de la planilla



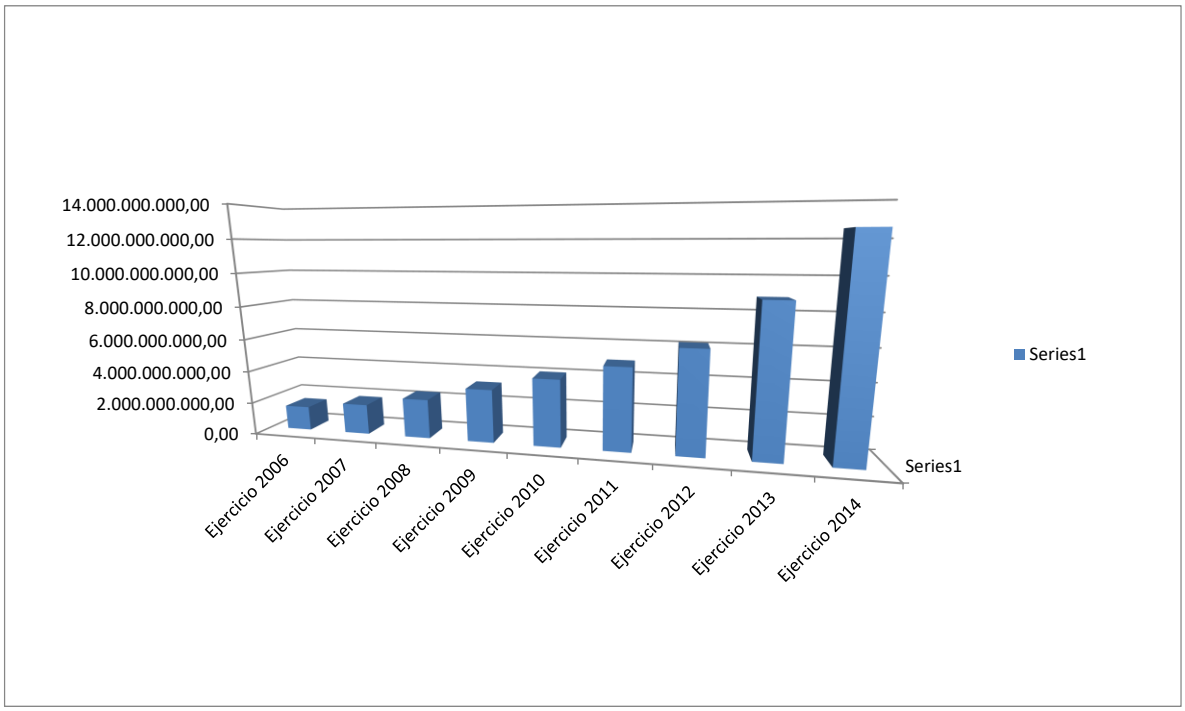
ADMINISTRACIÓN NACIONAL

EJECUCIÓN DE GASTOS EN BIENES DE CONSUMO (Inciso 2)

** Datos obtenidos de publicaciones oficiales

Ejercicios				
Ejercicio 2006	Ejercicio 2007	Ejercicio 2008	Ejercicio 2009	
1.492.688.902,73	1.866.072.546,59	2.423.155.948,77	3.266.061.445,20	
Ejercicio 2010	Ejercicio 2011	Ejercicio 2012	Ejercicio 2013	Ejercicio 2014
4.098.957.364,07	5.010.952.404,51	6.197.172.717,40	8.869.868.758,90	12.498.847.393,68

A continuación se presenta el siguiente gráfico con los datos del cuadro que antecede:



** Datos obtenidos referidos a la composición del gasto según su objeto. Ejecución del devengado.

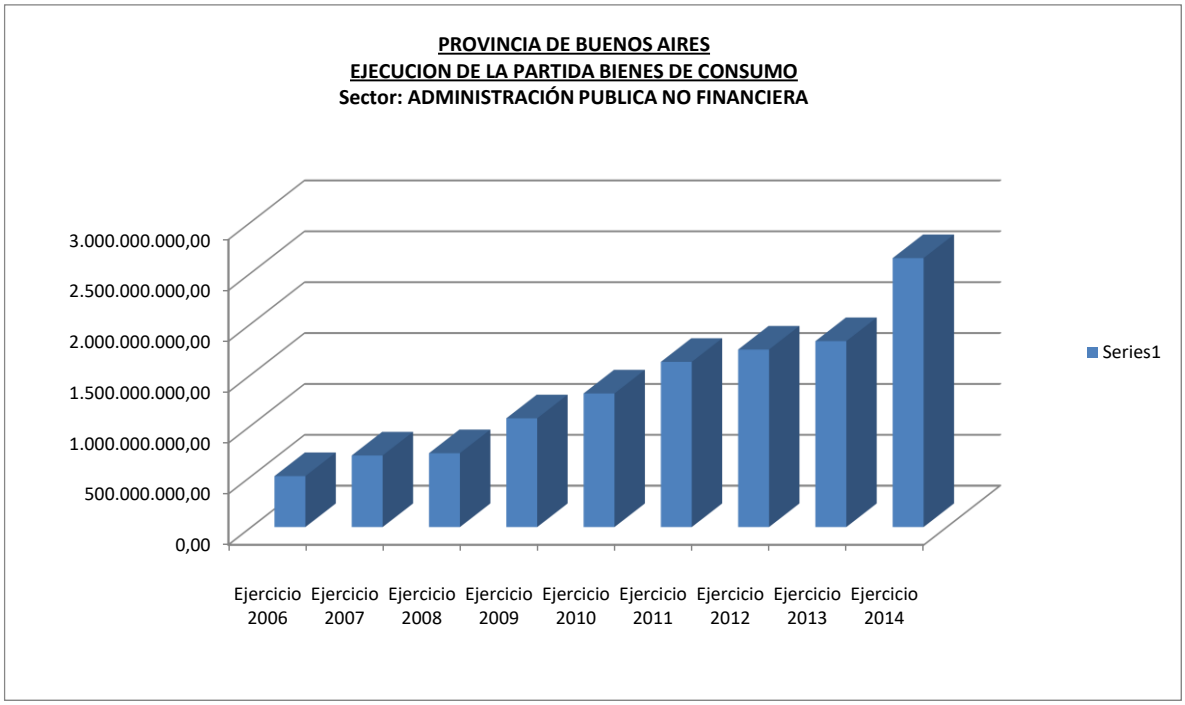
Fuente: *www.mecon.gob.ar / hacienda / cgn– página web de la Contaduría General de la Nación*

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

ADMINISTRACIÓN PÚBLICA NO FINANCIERA

Ejercicio 2006	Ejercicio 2007	Ejercicio 2008	Ejercicio 2009	Ejercicio 2010
500.704.098,85	703.525.537,44	725.992.845,95	1.068.606.584,02	1.312.980.809,96

Ejercicio 2011	Ejercicio 2012	Ejercicio 2013	Ejercicio 2014
1.623.029.835,70	1.744.328.772,56	1.826.866.041,04	2.642.954.851,62



** Datos obtenidos de la página web oficial *www.cgp.gba.gov.ar* (Ejecución Presupuestaria – Contaduría General de la Provincia)

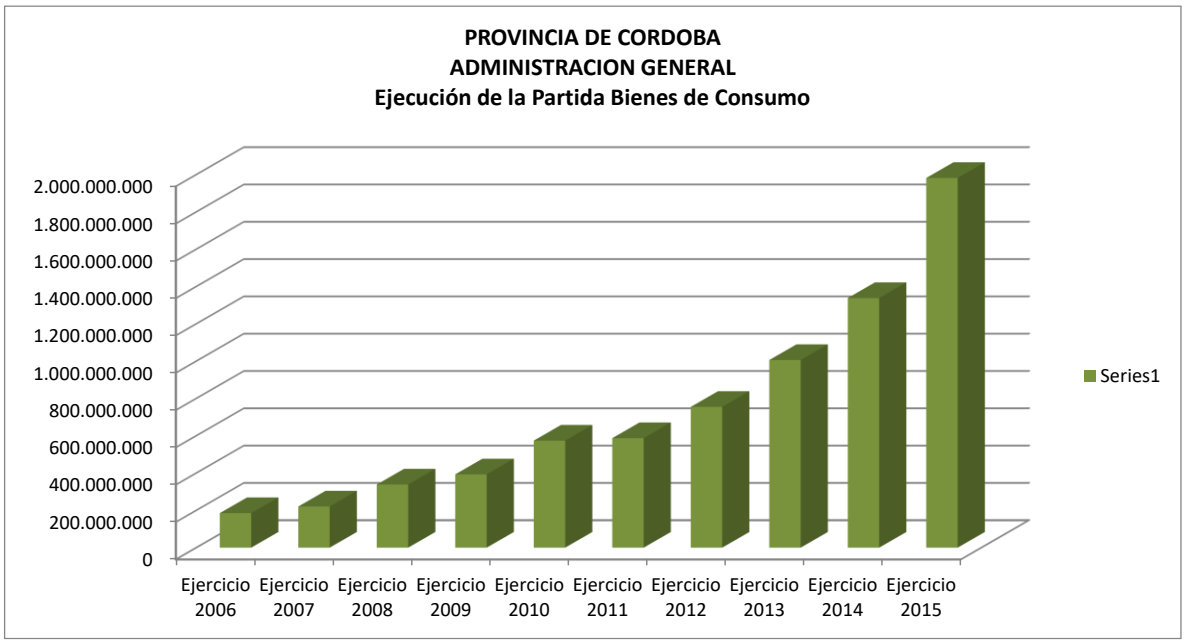
PROVINCIA DE CÓRDOBA

ADMINISTRACIÓN GENERAL

Ejecución de la partida Bienes de Consumo

Ejercicio 2006	Ejercicio 2007	Ejercicio 2008	Ejercicio 2009	Ejercicio 2010
184.995.317	220.495.163	338.363.888	392.918.191	573.730.380

Ejercicio 2011	Ejercicio 2012	Ejercicio 2013	Ejercicio 2014	Ejercicio 2015
586.981.919	754.562.981	1.005.817.587	1.338.131.258	1.981.948.219



6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

BARRA, Rodolfo Carlos. Aspectos Jurídicos del Presupuesto. Doctrina págs. 7 y 8.

DROMI, Roberto. DERECHO ADMINISTRATIVO. – 12º Edición (2009, Marzo). Derechos reales administrativos. Propiedad y garantías de los bienes de afectación pública. Elemento objetivo inc. b) Bienes muebles. Buenos Aires – Madrid – México. CIUDAD ARGENTINA – Hispania Libros, 2009.

FOWLER NEWTON, Enrique. ANÁLISIS DE ESTADOS CONTABLES. Edición revisada y actualizada. Capítulo 5 – Análisis del capital corriente – 5,8 Bienes de Cambio inc. d) Materias primas y materiales, pág. 144. Ediciones MACCHI (1.997, Enero).

FOWLER NEWTON, Enrique. CONTABILIDAD BÁSICA. Edición revisada y actualizada. Capítulo 4, Reconocimiento de variaciones patrimoniales. Cuestiones de aplicación, inc. b) Costeo de Bienes Fungibles. Capítulo 8, Compras de Bienes y Servicios. Contabilización, inc. 3) Cuentas a utilizar Ediciones MACCHI (1.999, Diciembre).

FOWLER NEWTON, Enrique. TRATADO DE CONTABILIDAD SUPERIOR. Libro 4 – Capítulo VI, Bienes de cambio y otras existencias. 6.6. Salidas por Ventas ó Consumos. Ediciones CONTABILIDAD MODERNA S.A.I.C. (1.984)

Sistema ERREPAR. DIGESTO JURÍDICO ARGENTINO. Suplemento Especial ERREIUS (2014, julio) - Ley Nº 26.939 Digesto Jurídico Argentino. Reordenamiento de leyes vigentes y derogación de las que se encuentren en desuso ó con el objeto cumplido - Páginas 51, 52, 53, 62 y 75.

Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) dictadas por el CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO (IPSASB).

GARCIA, Oscar Dante. El presupuesto de la Administración Pública Nacional y los efectos de la limitación del gasto según resulta de la aplicación del artículo 34 de la ley 24156. (Bahía Blanca, 2004)

GIMENEZ, Carlos M. y colaboradores. TRATADO DE CONTABILIDAD DE COSTOS. Cuarta edición. Introducción: Ciclos de la contabilidad de costos y libros. Capítulo V - Materias primas y materiales. Ediciones MACCHI (1.987, Abril).

LE PERA, Alfredo. Director de la Carrera de Posgrado en Administración Financiera del Sector Público. Profesor Titular Consulto F.C.E. – U.B.A. LA CONTABILIDAD ACUMULATIVA Y POR LO DEVENGADO: NECESIDAD APREMIANTE PARA LOS GOBIERNOS. Publicación "Contabilidad y Auditoría". Año 7 – Número 14 – (2001, Diciembre) - Trabajo presentado en la XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad Área 3 Sector Gubernamental - Tema 3.1 Punta del Este - Uruguay - 18 al 21 de noviembre de 2001.

Lic. NINA, MIGUEL M. Aspectos Básicos del Presupuesto. Profesor adjunto – Revista Administración y Hacienda Pública (2.010, Mayo)