



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrados

**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN
ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL
SECTOR PÚBLICO**

Trabajo Final de Especialización

“Conciliando transacciones contables y presupuestarias en la Cuenta de Inversión”

Autor: Leonardo Corbellani – Cohorte 2019
leocorbellani@hotmail.com

Tutor: María Cristina Rolandi

Buenos Aires, Noviembre 2020

Resumen

El Poder Ejecutivo Nacional realiza una rendición de cuentas a través de la Cuenta de Inversión, conforme lo establecido en la Constitución Nacional. En ésta se exponen los resultados de la gestión realizada por la Administración Pública Nacional en su conjunto, mediante la ejecución de los fondos previstos en el Presupuesto Nacional. Es considerada una herramienta primordial para el análisis y evaluación de la gestión gubernamental.

Dentro de la mencionada cuenta, se expone la compatibilización Presupuestaria – Contable, con el objeto de evaluar la coherencia entre ambos criterios metodológicos. A su vez, en el Estado de Movimientos y Situación del Tesoro se muestran los movimientos presupuestarios y extrapresupuestarios de la Administración Central. Esta información ha ido renovándose a través de los ejercicios pero surgen interrogantes sobre posibles mejoras.

Una ciudadanía cada vez más deseosa en obtener información de la gestión gubernamental, estimula la realización de progresos y avances en materia de transparencia de actos de gobierno. Es aquí en donde me propongo realizar un análisis de la información brindada por la Cuenta de Inversión en los puntos citados, proponer mejoras a las mismas y evaluar su factibilidad. Para esto, se tomarán en cuenta las Cuentas de Inversión de los últimos tres ejercicios presentadas al Poder Legislativo (2017,2018 y 2019), para realizar un análisis comparativo utilizando un enfoque cuantitativo de las mismas.

Se ha encontrado que si bien la información brindada es relativamente completa, puede ser reformada, incorporando un mayor nivel de detalle. En el caso del apartado de Compatibilización Presupuestaria – Contable, se ha encontrado que sus diferencias explicadas en los apartados de observaciones se han ido incrementado, dada la complejidad de las operaciones efectuadas. Esto provoca una motivación extra a buscar exponerlos con mayor detalle. En lo referente a los movimientos presupuestarios y extrapresupuestarios, se ha observado que su divergencia se ha pronunciado en los ejercicios analizados, y que ameritan un mayor nivel explicativo para tener una exposición más clara y transparente.

Es por ello, que en esta propuesta de mejora de la información facilitada por la Cuenta de Inversión, se pretende incorporar un mayor nivel de detalle a la misma con herramientas y sistemas ya existentes y disponibles para su producción.

Palabras claves: Gestión Pública, Transparencia, Presupuesto, Contabilidad, Ciudadanos.

ÍNDICE

1. Introducción			
a) Fundamentación y planteamiento del problema			3
b) Objetivos			5
c) Aspectos metodológicos			5
2. Marco Teórico	a) Aspectos legales		7
	b) Base teórica	b.1) Nueva Gerencia Pública	8
		b.2) Orientación al cliente y cambio de paradigmas	11
		b.3) Presupuesto público	14
	c) Fundamentos de la Experiencia Internacional		16
3. Diagnóstico	a) Registración de las operaciones		19
	b) Plan de Cuentas		23
	c) Cuenta de Inversión	c.1) Compatib. Presu-Cble	26
		c.2) Movimientos extrapresup.	29
4. Propuesta de Intervención	a) Síntesis y objetivos		33
	b) Experiencia en países de la región	b.1) Perú	34
		b.2) Colombia	35
		b.3) México	35
	c) Recomendaciones a nivel nacional y propuestas		36
5. Conclusiones			42
6. Referencias bibliográficas	a) Bibliografía		45
	b) Normativa Nacional		47
7. Anexos.	Anexo I. Modelos de presentación.	República del Perú	48
	Anexo II. Modelos de presentación.	Gobierno de Colombia	49
	Anexo III. Modelos de presentación.	EE.UU. Mexicanos	51
	Anexo IV. Listado de Figuras, Cuadros y Gráficos.		53

1. INTRODUCCIÓN

a) Fundamentación y planteamiento del problema:

El trabajo apunta a realizar un análisis y una contribución a la información brindada por las áreas presupuestarias de la Administración Nacional.

La producción de información que se realiza en los distintos ámbitos del Estado debe acompañar el proceso consistente en transparentar todas las acciones que se desarrollan en el mismo, a fin de proporcionar toda la información posible a la ciudadanía.

Varios autores han desarrollado conceptos tales como modernización del Estado, transparencia, gestión orientada a los clientes/ciudadanos y mayor rendición de cuentas públicas, enmarcadas en los paradigmas de la Nueva Gestión Pública para la Administración. Es un tema de relevancia transversal en la Administración Financiera del Sector Público, ya que toma en cuenta los nuevos desafíos en la presentación de la información por parte de todas las áreas estatales responsables, ante la creciente exigencia de la ciudadanía.

En cuanto al tema específico elegido en el presente trabajo, que hace referencia a la compatibilización de la información contable y presupuestaria de la Cuenta de Inversión, existen distintas clasificaciones en sus respectivos planes de cuentas, que en muchos casos no se interrelacionan entre sí. De esta forma, entender el proceso de registración contable y presupuestaria resulta clave para comprender el origen de sus divergencias en el Sistema de Contabilidad Gubernamental.

La elección del tema refiere al concepto de brindar transparencia explicando dichas diferencias en conceptos que teóricamente pueden parecer disímiles como los clasificadores contables y presupuestarios, pero que en términos prácticos su vinculación permite arribar a resultados similares.

La Cuenta de Inversión en su Tomo I realiza un análisis de compatibilización entre el Resultado Corriente de la Cuenta Ahorro Inversión Financiamiento (AIF) de la Administración Central y el resultado expuesto en el Estado de Resultados Corrientes del Balance General contable.

Este informe se elabora en base a criterios metodológicos distintos, por lo cual sus diferencias son esenciales para para su control y evaluación.

Las transacciones del sector público, en materia presupuestaria se ven reflejadas en la Cuenta AIF; mientras que en materia contable se expone en el Estado de Resultados. Este último incluye además otros conceptos tales como amortizaciones de bienes de uso, provisiones, diferencias de cotización y de cambio, ajustes contables, etc. reflejados en las operaciones extrapresupuestarias.

El problema de estudio se refiere a que la Compatibilización Presupuestaria-Contable no está expuesta en la Cuenta de Inversión de forma completa, ya que solamente expone la parte de Ingresos y Gastos Corrientes. No se realiza una conciliación de los Recursos y Gastos de Capital ni de las Fuentes y Aplicaciones Financieras.

Los movimientos extrapresupuestarios, que en muchas oportunidades justifican esas diferencias, no están informados de forma totalmente detallada, sino que se exponen solamente con sus totales en un nivel poco agregado. El tipo de exposición no resulta suficiente, considerando el impacto altamente significativo de las transacciones extrapresupuestarias en los totales de movimientos de ingresos y egresos que se producen en los ejercicios.

Surgen inquietudes a partir de la problemática encontrada, que redundan en torno a si la información brindada en la Cuenta de Inversión sobre las operaciones contables y presupuestarias por un lado y sobre los movimientos extrapresupuestarios, puede ser ofrecida de forma más completa y detallada. A su vez, si bien la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional es la que orienta en todo el proceso presupuestario, no está claro si regula taxativamente también sobre estas cuestiones de presentación. Es aquí en donde nos detenemos a preguntarnos si una modificación o reglamentación de ésta, influiría positivamente en obtener los resultados buscados.

Si bien normas internacionales o de federaciones nacionales realizan recomendaciones técnicas de presentación, no hay certezas que la legislación a nacional se haya adecuado. Entonces existen interrogantes referidos a la existencia de mecanismos mediante los cuales pueda mejorarse dicha información o si sobrellevan impedimentos normativos.

Finalmente el cuestionamientos pareciera centrarse en la factibilidad de presentar dicha información desde el punto de vista operativo, legislativo y/o técnico y que implicancias tendría.

b) Objetivos:

- Analizar necesidades de mejoras en la información brindada por la Cuenta de Inversión (a pesar de ser abundante en muchos aspectos, puede no resultar suficiente).
- Proponer una ampliación en la conciliación entre las cuentas presupuestarias y contables.
- Diseñar procedimientos para describir con mayor detalle los movimientos extrapresupuestarios.

Estos objetivos específicos resumen el concepto de transparencia en la gestión pública, ya que por un lado se incrementaría la eficiencia en el control de los organismos de control público, tanto internos (Unidades de Auditoría Interna –SIGEN-) como externos (Auditoría General de la Nación), así como los que pueda efectuar la ciudadanía.

c) Aspectos metodológicos:

La Unidad de Análisis es la Cuenta de Inversión, que debe generar información relevante, confiable y oportuna, a su vez constituir una herramienta primordial para el análisis y evaluación de la gestión gubernamental durante un período dado así como exponer la situación del patrimonio público.

El artículo 75, inciso 8 de la Constitución Nacional establece que es competencia del Honorable Congreso de la Nación su tratamiento y posterior elevación al Poder Ejecutivo Nacional, cuya preparación se efectúa en cumplimiento del artículo 91 de la Ley N° 24.156, le corresponde a la Contaduría General de la Nación.

Como parte integrante de la Cuenta de Inversión tenemos a la Cuenta Ahorro Inversión Financiamiento (AIF), los Estados Contables (EE.CC.), la Compatibilización Presupuestaria Contable (C.P-C) y el Estado de Movimientos y Situación del Tesoro de la Administración Central (EE. M. y S.T.AC).

La Cuenta AIF se presenta como apertura a los estados de ejecución presupuestaria según la Ley N° 24.156, en la que se incluye información consolidada de la Administración Central, los Organismos Descentralizados e Instituciones de la Seguridad Social.

La información que se consigna en la misma se obtiene a partir de los registros existentes en el Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF). El resultado

presupuestario del ejercicio surge taxativamente de la diferencia entre los recursos recaudados y los gastos devengados durante el período, en cumplimiento del artículo 41 del Decreto N° 1.344/07 que reglamenta la Ley N° 24.156.

Para la elaboración de los EE.CC., la Contaduría General de la Nación consolida e integra la información contable que luego de ser controlada, autorizada, procesada y registrada por las Unidades de Registro Primario de las Entidades y Jurisdicciones de la Administración Nacional, es ingresada por aquellas al Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF).

Están elaborados conforme el marco conceptual específico para el Sector Público Nacional, dispuesto por la Resolución N° 25/95 de la Secretaría de Hacienda.

En el apartado de C.P-C se realiza un análisis comparativo entre el Resultado Corriente de la Cuenta AIF de la Administración Central y el Resultado expuesto en el Estado de Resultados Corrientes, de Recursos y Gastos, del Balance General. Presenta diferentes criterios metodológicos que se exponen en el informe que antecede al cuadro. Además contiene un listado de observaciones correspondientes a cada rubro comparado.

Los EE. M. y S.T.AC se listan a través del Cuadro 33, en donde se expone la evolución de los saldos de las cuentas que integran las disponibilidades del Tesoro Nacional, con sus saldos iniciales, las entradas y salidas de fondos clasificados en función de su origen y los saldos resultantes de las distintas cuentas involucradas.

Los datos surgen de los Estados Contables y auxiliares que generan el sistema de contabilidad, en base a movimientos de las cuentas que componen el rubro Disponibilidades de acuerdo al plan vigente, aprobado mediante la Disposición N° 20/13 de la Contaduría General de la Nación. Es la fuente de información de donde se exponen los movimientos presupuestarios por un lado y extrapresupuestarios por otro.

La Cuenta de Inversión se presenta todos los años con la fecha límite del 30 de junio, y luego se publica en el portal del Ministerio de Hacienda y de la CGN.

Se pretende realizar un análisis comparativo utilizando un enfoque cuantitativo de las cuentas presentadas los últimos tres ejercicios presupuestarios (2016, 2017 y 2018). En ellas se analizan los cuadros referentes a la compatibilización contable-presupuestaria para comparar con un enfoque de diseño transversal que abarque distintas áreas de las cuentas contables y presupuestarias que se hayan detalladas en los ejercicios seleccionados. Se analizarán las desviaciones que se fueron encontrando en los diversos ejercicios y su justificación.

También a su vez se analizarán la información presentada de movimientos extrapresupuestarios expuestos en Cuadro 33 “Estado de Movimientos y Situación del Tesoro” con un enfoque cuantitativo, en los cuales se compararán los montos, su evolución y su presentación.

2. MARCO TEÓRICO

a) Aspectos legales:

La Constitución Nacional en su artículo 75, inciso 8 establece que es competencia del Honorable Congreso Nacional el tratamiento de la Cuenta de Inversión, que eleva el Poder Ejecutivo y que prepara la Contaduría General de la Nación en cumplimiento del artículo 91 de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

En el citado artículo 91 se enumeran las competencias de la Contaduría General de la Nación, entre las que se encuentran además las de dictar las normas de contabilidad gubernamental para todo el sector público, coordinar el funcionamiento para el registro contable primario de las actividades del sector público nacional, llevar la contabilidad general de la Administración Central, consolidando datos de los servicios jurisdiccionales y administrar un sistema de información financiera que permanentemente permita conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativo, económico y financiero del sector público nacional en su conjunto, entre otras.

A su vez en el artículo 95 de dicho cuerpo legal, se establece el plazo de presentación anual ante el Congreso Nacional (30 de junio del año siguiente al que corresponda el ejercicio) y sus contenidos mínimos. Entre ellos se encuentran los estados de ejecución presupuestaria de la Administración Nacional, los estados contable-financieros de la Administración Central y un Informe que presente la gestión financiera consolidada del sector público durante el ejercicio y muestre los respectivos resultados operativos económicos y financieros, entre los principales.

La información de la Cuenta Ahorro Inversión Financiamiento es obtenida a partir de los registros obrantes en el Sistema Integrado de Información Financiera. Según el artículo 41 del Decreto N° 1.344/07, reglamentario de la Ley N° 24.156, para el cierre de las cuentas,

el resultado presupuestario del ejercicio surge de la diferencia entre los recursos recaudados y los gastos devengados durante un período.

Por último, en el artículo 87 de la Ley N° 24.156, se establece el sistema de contabilidad gubernamental con las características de ser común, único, uniforme y aplicable a todos los organismos del sector público nacional, permitirá integrar las informaciones presupuestarias, del tesoro y del crédito público, expondrá la ejecución presupuestaria, estará orientado a determinar costos de las operaciones públicas y estará basado en principios y normas de contabilidad de aceptación general, aplicables al sector público.

A su vez, en el capítulo de los Estados Contables de la Administración Central, se prosigue con el marco conceptual específico para el Sector Público Nacional dispuesto por la Resolución N° 25/95 de la Secretaría de Hacienda. De esta manera se aprueban 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”, de aplicación a todo el Sector Público Nacional.

Se establece que el sistema de contabilidad tiene por objeto registrar sistemáticamente todas las transacciones que se produzcan y afecten la situación económica-financiera de las jurisdicciones y entes, procesar y producir información económica-financiera para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión, así como de los terceros interesados, exponer la información contable y presentar la documentación de soporte ordenadas de forma tal que faciliten las tareas de control por parte de los órganos correspondientes y de permitir que la información que se procese y produzca sobre el sector público se integre al sistema de cuentas nacionales.

b) Base teórica:

b.1) Nueva Gerencia Pública

El surgimiento del término Nueva Gerencia Pública es abordado por los autores Derry Ormond y Elke Löffler¹ (1999), los cuales sostienen que su origen proviene de una tendencia global por las transformaciones administrativas. Si bien se han generado una ola de reformas de la gerencia pública en los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo

¹ CLAD Reforma y Democracia, Derry Ormond y Elke Löffler, 1999.

Económicos (OCDE) alimentadas por dicho paradigma, este concepto con el tiempo ha asumido distintos significados. Esto ha traído una visión más económica y gerencial de la administración gubernamental. En una concepción más restringida, se establece como unión de diferentes corrientes de ideas. La primera se relaciona con la aplicación de los principios gerenciales del sector empresarial privado al sector público. La otra en cambio, en concordancia al marco teórico que aquí se expone, hace referencia a la nueva economía institucional, que discute nuevos principios administrativos tales como la contestabilidad, la elección del usuario, la transparencia y a una estrecha focalización en las estructuras de incentivos. Esta visión tiene sus críticas en la visión simplista, centrada en la eficiencia y que no puede extrapolarse a todos los países.

Desde un punto de vista más amplio, ésta adopta un enfoque más pragmático, y no como algo puramente enunciativo, sino como algo racional y en base a algunas de las presiones que los gobiernos confrontan. Si los temas de la reforma son convergentes, ello no implica que su implementación sea la misma en todos los países. La diferencia entre un país y otro pueden apreciarse como resultado de intereses políticos y de ideologías subyacentes a la Nueva Gerencia Pública, de diferencia en los sistemas políticos y administrativos y en la forma de adaptarlos, de sus historias diferentes y fundamentalmente de dificultades en la implementación de principios tales como la transparencia, tan relevante para la motivación del presente trabajo.

Esta definición amplia no impone un modelo apto para todas las circunstancias y hace que los principios de la Nueva Gerencia Pública sean más transferibles. Mientras que no haya un único mejor enfoque, cada gobierno orientado hacia la reforma tendrá que considerar en qué grado y cómo estos rasgos claves pueden ser incorporados en sus sistemas de gerencia pública. Esto puede implicar reformas radicales selectivas de la gerencia pública o reformas más incrementales, como adaptaciones progresivas dependientes del macro institucional de cada país. En algunos países, puede no ser necesaria la implementación de reformas con respecto a ciertos temas, porque ya han sido realizadas anteriormente, bajo una diferente denominación o ya poseen las estructuras equivalentes. Entonces esta definición amplia y no prescriptiva de la nueva gerencia pública permite identificar y evaluar diferentes tipos de estrategias y caminos para la reforma, al tiempo que reconocen algunos principios convergentes. Finalmente, logrando que las nuevas prácticas y experiencias de la Nueva Gerencia Pública sean transparentes, los gobiernos tienen la oportunidad de escoger entre distintas alternativas y tomar decisiones bien informadas acerca de los instrumentos de políticas.

En conclusión, el debate ideológico ha puesto a la Nueva Gerencia Pública como un estado deseable de la administración pública, en términos de estructura, funcionamiento y resultados. En base a ello y estableciendo un paralelismo sobre las modificaciones que se proponen en el presente trabajo, es que se enumeran las siguientes sugerencias: los países deberían más bien adoptar un enfoque pragmático para las reformas de la administración pública, en lugar de seguir dogmas o modas en este campo. Se debe construir considerando las circunstancias nacionales y locales, tomando en cuenta la diversidad organizacional en el interior de cada administración.

Existe la necesidad de identificar y de definir claramente unos pocos objetivos de reforma, que deben ser determinados a partir de un cuidadoso análisis de los problemas que confronta la administración pública. En un segundo paso, deben explorarse las posibles alternativas y evaluarlas en términos de costos y beneficios.

Es esencial involucrar la dimensión humana en el proceso de reforma. Una razón clásica por la cual numerosas reformas de la gerencia pública han fracasado en el pasado es que la gente no había sido suficientemente informada acerca de la dirección del cambio, empoderada para contribuir con el proceso o apoyada adecuadamente cuando las críticas aumentan.

Al optar por la reforma, es necesario examinar si se cumplen los suficientes pre-requisitos para una implementación exitosa de la misma. Las capacidades de adaptación y de aprendizaje deben existir en el sector público. El establecimiento de mecanismos de aprendizaje tales como evaluaciones regulares, las encuestas de ciudadanos y empleados no sólo constituyen un factor de éxito para manejar cualquier clase de proceso de reforma de la gerencia pública, sino que también son un incentivo para que los líderes políticos y administrativos miren más allá de las reformas en curso y muestren capacidad de respuesta ante retos del futuro.

En el período actual de intensos cambios y constantes demandas cada país tendrá que evaluar cuáles son los desafíos en relación con el destino de su propia administración. Entonces la Nueva Gerencia Pública puede ser utilizada como vehículo para acercarse a algunas respuestas y para acceder a otros problemas que exigen ser encarados.

Siguiendo con el concepto de la Nueva Gerencia Pública, Michael Barzelay² (2002), propone considerar con esto nuevas ideas sobre la dirección con normas estables y de comprobación empírica en la labor gubernamental. Se genera de esta manera un debate

² La Nueva Gestión Pública. Una Invitación al Diálogo Globalizado, Michael Barzelay, 2002.

profesional en cuanto a la estructura, gestión y control de la administración y el sector público. En este punto, existen diferentes concepciones sobre como debiera ser un gobierno eficiente y responsable para ser catalogado como “bueno”, armando un eje conceptual sobre la elección y puesta en marca de modelos de gestión que satisfagan las aspiraciones tanto del gobierno, así como también de los receptores de esas acciones, o sea la ciudadanía. Los modelos sobre el gobierno eficiente y responsable constituyen entonces un factor previo para los modelos de gestión que impone la Nueva Gestión Pública. El liderazgo ejecutivo entonces jugará un papel crucial en el debate por el desempeño de los gestores públicos que tendrán en las políticas públicas y en sus fronteras con el sistema burocrático.

b.2) Orientación al cliente y cambios de paradigmas

La descripción de las operaciones gubernamentales con el uso de los términos como clientes, calidad, servicio, valor, incentivos, innovación, autorización y flexibilidad, indica que el paradigma burocrático ya no es la única fuente importante de ideas y argumentación en la administración pública (Barcelay, 1998)³.

El propósito de las reformas burocráticas era permitir al gobierno ponerse al servicio del interés público. Los reformadores decían que el gobierno serviría al interés público si era honrado y eficiente. Se llegó a definir que el interés público quedaba servido siempre que se aplicara el cuerpo de conocimientos y normas profesionales existentes en los respectivos campos de autoridad. Con el tiempo esta presunción ha dejado de ser razonable ya que los gobiernos deja de obtener resultados deseados desde el punto de vista ciudadano, cuando en su propio seno, cada comunidad profesional está segura de que sus normas definen el interés público.

Siguiendo su lineamiento, los organismos gubernamentales deben guiarse por el usuario y orientarse al servicio, y no en las decisiones de un superior jerárquico que no se encuentra en contacto directo con los clientes, y que por ese motivo desconoce las necesidades de éstos. Las organizaciones deben ser sensibles, dinámicas, prestadoras competitivas y amistosas de valiosos servicios al clientes. Se debería pensar en función de éstos últimos y por lo tanto la orientación al cliente se basa en principios claves del servicio tales como: los clientes tendrán participación tanto en la producción como en la prestación del servicio, y

³ Atravesando la burocracia: una perspectiva de la administración pública, Michael Barzelay, 1998.

dicha prestación y la producción de bienes funcionan de forma más eficiente cuando los clientes saben que se espera de ellos.

En el primero de ellos, los usuarios ya no son sujetos pasivos de los bienes y servicios, sino que intervienen en la delimitación de las acciones e influyen dentro de las unidades operativas para determinar las formas de prestación. De esta manera son capaces de señalar sus necesidades y establecer un cuadro distributivo de los recursos financieros con el fin de atender los problemas de mayor importancia.

Con respecto al segundo, la comunicación permite que los servidores públicos ofrezcan exactamente los servicios y bienes que los clientes demandan, pues se sabe lo se espera de ellos. En esta lógica, el establecimiento de medios de comunicación entre las tres divisiones (cúpula, niveles medios y operativos) de la administración pública, permite solucionar los problemas que se presentan mediante una coordinación para la eficiencia.

Con esta forma concreta la solución sería la rendición de cuentas y de esta forma se genera que las dependencias de niveles medios tengan que separar sus actividades de servicio de aquellas que son de control. Se generan soluciones para problemas de comunicación entre los tres grupos y se les responsabiliza de su acción para avanzar en la satisfacción de las necesidades del cliente, debido a que se coloca a éstos en el centro de los trabajadores, promoviendo un papel protagónico que va más allá del simple buzón de quejas en el paradigma burocrático.

En referencia al concepto de orientar las acciones del gobierno hacia satisfacer al cliente, los autores David Osborne y Ted Gaebler⁴, (1992) también se han exployado sobre este conjunto de ideas, las cuales se enfocan en un gobierno que brindando información transparente intenta satisfacer las orientarse hacia sus necesidades. Es por ello que la información que presente el Estado, no debería tener su origen solamente en satisfacer las obligaciones burocráticas, sino que debería ser una herramienta útil tanto de gestión como de control. Los principales clientes de la información brindada son los ciudadanos que se conforman por la comunidad en su conjunto, con su constante ampliación de demandas hacia el Estado y también a su vez integrados por los organismos que ejercen las funciones de control. En este caso, lo más destacable es que estos sistemas tienen al cliente como finalidad, y para conseguir la creación de los mismos hace falta la reunificación de todos los servicios brindados por el Estado. Esto significa que el Estado facilita servicios de las más

⁴ La Reinversión del Gobierno, David Osborne y Ted Gaebler, 1992.

variadas necesidades de dentro de cada uno de ellos hay una variedad para amoldarse a distintos individuos o necesidades.

A veces no se consigue el objetivo de beneficiar a la mayor cantidad de personas posibles y por ello que el primer paso debería ser unir todas las unidades fragmentadas para lograr un acceso más accesible a los individuos para continuar con la labor reformadora del estilo de gobierno orientado a clientes. Son estos mismos clientes los que van a exigir mayor información de las actividades del Estado, para así lograr la tan deseada transparencia para el seguimiento y control de las mismas.

Oscar Oszlak⁵ (2013) retoma esas ideas para explicar las transformaciones que comenzaron hace más dos décadas en la región, enumerando las reformas llevadas a cabo en un proceso que había comenzado con el denominado “Consenso de Washington” paralelo al auge del neoliberalismo en los Estados Unidos e Inglaterra. Nuestro país no estuvo ajeno a esos acontecimientos ya que con la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional se inició ese proceso de modernización del Estado.

La irrupción de la Nueva gerencia Pública y las reformas de la segunda generación se producían en el contexto de las transformaciones del estado. Con ello se reconocía implícitamente que había existido previamente una “gerencia pública” vieja y diferente como una primera generación de reformas de las que la segunda sería su correlato, continuación o culminación. Este tipo de visiones pretende establecer una secuencia inevitable, que se explica por una suerte de determinismo histórico, según la cual la lógica del proceso de transformación estatal debe ajustarse a un curso lineal predeterminado.

El surgimiento de la Nueva Gestión Pública coincide con el auge del neoliberalismo en los Estados Unidos e Inglaterra, el Consenso de Washington, la primacía de la economía de mercado y la creencia de que el estado era el responsable de la década perdida de los ochenta. Tuvo diferentes denominaciones según cada autor –“managerialismo” por Politt (1993), “New Public Management” por Hood (1991) y Löffler (1999) o paradigma post-burocrático por Barzelay (1992), su concepción privatista y mercado-céntrica condujo a la adopción de políticas tendientes a la reducción de la intervención estatal. Se enfatizó la medición y estandarización de productos y resultados, se priorizó el diseño de estructuras más autónomas, chatas y especializadas, se corrió la delimitación entre lo estatal y lo privado y se instalaron valores como eficiencia e individualismo por encima de la equidad y seguridad.

⁵ La gestión Pública Post-NGP en América Latina: Balance y Desafíos Pendientes, Oscar Oszlak, 2013.

A partir de la creación del “Open Government Partnership”, parece vislumbrarse un nuevo enfoque que pone el acento en las posibilidades de una comunicación, diálogo y colaboración de doble vía entre ciudadanía y gobierno, posibilitados por la disponibilidad de tecnologías web 2.0 que crean potencialmente nuevas perspectivas para que la sociedad civil participe, frente al estado, en el triple rol de decisor de políticas, coproductor de bienes y servicios y contralor de la gestión pública.

En cuanto a la Nueva Gerencia Pública, si bien condujo en buena parte de América Latina a una minimización del estado, no produjo necesariamente su mejoramiento. Tuvo alcances dispares según el país, ya que por ejemplo en la Argentina se privatizó, descentralizó, desreguló y desmanteló el estado nacional, en el Uruguay se mantuvo prácticamente indemne.

b.3) Presupuesto Público

Los nuevos paradigmas relacionados a la confección del presupuesto público deben incluir las necesidades de la gente y los bienes que las satisfagan, plantea Braceli (2012)⁶. De esta manera, los desafíos a enfrentar son asignar los recursos según prioridades y de esta forma garantizar la máxima transparencia y participación ciudadana.

La función primaria del presupuesto a través del tiempo es la resolución de la problemática vinculada a la asignación de recursos públicos. En la actualidad sigue todavía más vigente que nunca la utilización de instrumentos que derivaron en déficit exponenciales por no estar explícitos dos de los tres protagonistas fundamentales de este fenómeno como son las necesidades de la gente y los bienes. En su mayor medida, hoy en día explicita los recursos asignados en los términos de agregados financieros, coincidente con la doctrina denominada “Hacienda Pública”. Para avanzar en posibles soluciones se presentan diferentes propuestas vinculadas a una nueva concepción de cómo gobernar, adoptando como centro las necesidades públicas y sus causas, requiriendo requisitos particulares en los instrumentos que intervienen en la gestión. Entonces, es en virtud de ello que Braceli (2012) realiza una serie de proposiciones tendientes a la resolución del problema planteado, de las cuales se expondrán las relativas al tema específico escogido para este trabajo, relativas al proceso de registración del programa general de gobierno y su vinculación con la contabilidad gubernamental.

⁶ Hacia una nueva concepción de presupuesto público. Los nuevos paradigmas. Orlando Braceli, 2012.

El proceso de registraci3n de la ejecuci3n se debe sustentar b3asicamente en la actividad que integra una prestaci3n p3blica, el insumo propiamente dicho y los bienes intermedios y/o finales que se generan.

La registraci3n de los insumos debe realizarse en t3rminos de variables reales y debe distinguirse el momento de la generaci3n del gasto, que en este caso se tratar3 del devengado contable, del momento del uso o aplicaci3n del insumo a una determinada actividad, que dar3 lugar a los bienes intermedios que contribuyen a la generaci3n del bien p3blico final.

Esta condici3n requiere al menos de dos contabilidades o sistemas de registraci3n de los productos o bienes generados, sean intermedios o finales.

La gesti3n integral requiere que cada registraci3n presupuestaria tenga su correlato en la parte patrimonial de forma biunívoca. Cada movimiento presupuestario genera impactos que debe capturar la registraci3n patrimonial y con esta condici3n se posibilita la automaticidad que la contabilidad patrimonial incorpore en su activo todos los bienes insumos, en cualquiera de sus modalidades y bienes productos generados, finales o intermedios.

Las condiciones precedentes permiten obtener relaciones de productividad (insumo/producto) que deben surgir en forma end3gena del sistema y servir de base para la programaci3n, el establecimiento de est3ndares, la definici3n de procesos de reasignaci3n de insumos ante cambios en las prioridades de las necesidades, la liberaci3n de recursos utilizados inadecuadamente o ambas situaciones simult3neamente, limitando de esta forma procesos de asignaci3n de recursos incrementales.

La integraci3n contable debe tender a posibilitar que, en materia de recursos financieros, en cualquiera de sus modalidades, se incorporen a la contabilidad patrimonial los cr3ditos por recursos devengados no percibidos, en las distintas instancias del proceso de percepci3n.

Se deben diferenciar los costos presupuestarios de los costos integrales, como consecuencia de que constituyen indicadores que representan diferentes situaciones y, por lo general, no son comparables. Su no identificaci3n puede llevar a errores en el proceso de asignaci3n de recursos o a conclusiones inexactas en las distintas instancias de evaluaci3n.

Este tipo de proyecto es generador de transformaciones estructurales y requieren condiciones particulares para garantizar su sustentabilidad, como por ejemplo el del cambio cultural en toda la organizaci3n, una adecuada normativa en funci3n de las transformaciones que se pueden ir generando, alto grado de participaci3n pol3tica, que no solo debe limitarse al compromiso de apoyar la transformaci3n, alto grado de participaci3n de todos los sectores y 3reas de la organizaci3n, fuerte consenso pol3tico que garantice la continuidad del proyecto

en el tiempo, capacitación permanente de todos los estamentos de la organización y promoción de la máxima difusión de los alcances del proyecto, de los beneficios y dificultades que plantea la instrumentación de manera de evitar que se conviertan en un factor que resista el proceso de cambio.

El soporte informático debe tener carácter instrumental y debe subordinarse a los alcances del proyecto principal. Si bien juega un rol protagónico en este tipo de proyectos que son intensivos en tecnologías informáticas, siempre debe subordinarse a la concepción del proyecto madre. En este caso el no poseer niveles altos de tecnología informática, se debe comenzar adoptando los principios conceptuales e ir adecuando la herramienta tecnológica.

El cambio que se apunta es más un conjunto que debe analizarse como una proposición integrada por un conjunto de proposiciones complementarias, ya que adoptar cada una de ellas individualmente o algunas de estas no garantiza tener un impacto relevante en el instrumento que asigna, y por ende en los objetivos planteados.

El cumplimiento pleno del principio de universalidad reformulado es el que garantiza el abordaje pleno del interés público, el bien común, con independencia de la modalidad de funcionamiento, financiamiento y forma de organización jurídica. Este es el determinante que debe o no formar parte del programa general de gobierno y, por ende, del presupuesto público. Sin el cumplimiento de esta condición no es posible conocer el costo de oportunidad de las decisiones públicas, condición indispensable para mejorar el proceso de asignación de recursos públicos.

Se persigue con esto una nueva forma de gobernar a partir de una nueva modalidad de asignar los recursos públicos, que necesariamente inciden en el resultado del proceso integral a partir del proceso integral a partir de la participación ciudadana, generando su consiguiente inclusión dentro del principal instrumento de gestión de un gobierno, que es su programa o su presupuesto. Este objetivo se logra cuando se adquiere la política a nivel estatal de tomar decisiones sobre las necesidades insatisfechas de la población distribuida territorialmente. Entonces una proposición integral se convierte en la identidad que toma el programa general de gobierno con una compatibilidad plena del presupuesto público.

c) Fundamentos de la experiencia internacional:

La clasificación presupuestaria se refiere a todos los sistemas de codificación que se utilizan para definir las transacciones de ingreso, así como las de gasto en las etapas de planificación, aprobación y ejecución presupuestaria. A un cierto nivel de agregación se

utiliza para someter el presupuesto a la aprobación del poder legislativo, y una vez aprobado, presentarse como el límite legal⁷ de gastos en el caso de las partidas de gastos y el plan aprobado en el caso de los ingresos.

La relación entre la clasificación presupuestaria y la clasificación contable es abordada desde diferentes aristas según la experiencia internacional encontrada⁸. En la mayoría de los países generalmente se considera como buena práctica que la clasificación presupuestaria y la clasificación contable estén completamente integradas. Una clasificación presupuestaria y contable integrada incorporaría las cuentas de activos y pasivos pertinentes.

Estas comprenden principalmente cuentas financieras, donde se registran todas las operaciones del gobierno. Este método se utiliza en particular en los países anglófonos, Brasil y Mozambique, donde el plan de cuentas es un sistema de codificación para el registro de los datos presupuestarios y financieros en las cuentas del gobierno. En algunos países sin embargo, las clasificaciones contable y presupuestaria están totalmente separadas, como el caso de México, o solo están parcialmente integradas como es el caso de los países francófonos, en donde su integración se ha limitado a su clasificación económica.

En todos los casos, la falta de correspondencia lineal entre los asientos registrados en la clasificación presupuestaria y contable, genera una pérdida de información valiosa. Es por ello, que es imposible identificar con certeza las consecuencias contables de una determinada operación presupuestaria, y a su vez recíprocamente, las transacciones contables idénticas pueden no reflejar operaciones presupuestarias sistemáticamente equivalentes.

Este dilema puede resolverse en la práctica de diferente manera. Por un lado se puede establecer una base de datos centralizada para el registro de las transacciones presupuestarias y contables, de manera que cada asiento en la clasificación presupuestaria esté sistemáticamente asociado a un asiento contable. También puede introducirse una presentación por separado en la clasificación contable para asegurar el registro correcto de las transacciones presupuestarias, por medio de una clase específica de operaciones. Y finalmente, el que se utiliza en nuestro país, armonizando la estructura y la cobertura de ambas clasificaciones y estableciendo cuadros de conciliación entre ambas.

⁷ Ley de presupuesto aprobada para para cada ejercicio.

⁸ Notas técnicas y manuales del Fondo Monetario Internacional por Davina Jacobs, Jean-Luc Héris y Dominique Bouley, 2009.

El IPSAS⁹ en su Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público establece una serie de requerimientos para la presentación de la información presupuestaria y contable. Estos incluyen una comparación entre ambos que se acompaña con la obligación de rendir cuentas de sus diferencias para poner a disposición pública. El logro de estas exigencias asegurará que las entidades del sector público cumplan con estas obligaciones de rendición de cuentas aumentando la transparencia de sus estados presupuestarios y contables. Para facilitar que los usuarios identifiquen la relación entre el presupuesto y los estados contables, se requiere que cuando éstos no se preparen en una base comparable, los importes se concilien con sus equivalentes, identificando por separado cualquier diferencia en la bases, en los tiempos o en las entidades. Si el presupuesto y la contabilidad se prepararan con la misma base, esta conciliación no sería necesaria.

Otros autores¹⁰ (Abdul Khan y Stephen Mayes / 2009) han aportado conclusiones a cerca de la implementación de sistemas de registración uniformes en las partidas presupuestarias y contables, basados en el concepto de devengado. Según los autores esto traería un beneficio en el control de los programas de gobierno, una mejor sostenibilidad fiscal, un mejor enfoque de la gestión de activos y pasivos y su consecuente mejora en la transparencia.

El Banco Mundial en sus recomendaciones¹¹, plantea que el Estado debe ser eficiente y ante todo eficaz o estar orientado hacia resultados, lo cual se logra mediante el rediseño de sus instituciones, una mayor y mejor participación ciudadana en cada uno de los niveles del desarrollo de las políticas públicas, una mayor responsabilidad y medición de resultados por parte de la administración, por procesos de rendición de cuentas de la Administración sobre sus actividades y por una mayor transparencia en su actuación.

⁹ "International Public Sector Accounting Standards Board", Edición 2017, Volumen I.

¹⁰ "Transition to Accrual Accounting", Fiscal Affairs Department, Abdul Khan y Stephen Mayes, 2009.

¹¹ Temas de Administración y Gestión Pública, Administración y Desarrollo, Banco Mundial, 2011.

3. DIAGNÓSTICO

a) **Registro de las operaciones:**

Tal como se expresó en la sección anterior, según la legislación nacional se establecen entre otras cosas las Normas Generales de contabilidad para el sector público, que integrado se denomina Sistema de Contabilidad Gubernamental. En la actualidad el objetivo básico de la contabilidad es suministrar información útil para la toma de decisiones, con lo cual se estaría en presencia de la llamada Contabilidad Gerencial. A su vez, la información obtenida por el sistema contable es comunicada mediante informes, que pueden ser preparados para el uso interno del organismo o para satisfacer requerimientos de terceros.

Los contenidos básicos de los Estados Contables son: la evaluación de la situación financiera del ente por el mismo período, expuesta de un modo que permita conocer el resultado de las actividades de inversión y financiación llevadas a cabo; otros hechos que ayuden a evaluar los montos, momentos de incertidumbres de los futuros pagos que los inversores y acreedores recibirán en concepto de dividendos o intereses o por la venta de sus acciones o inversiones; explicaciones e interpretaciones de la gerencia que ayuden a la mejor comprensión de la información provista, incluyendo descripciones de la actividad principal, criterios de valuación, incertidumbres importantes y formas en que se las considera en los estados contables, hechos que afectan las comparaciones entre los datos contables del período corriente y del anterior; entre otros.

En lo referido a los Organismos Gubernamentales, se plantea la necesidad de contar con información que permita demostrar que los recursos fueron obtenidos y empleados de acuerdo a los presupuestos legales aprobados y que se ha dado cumplimiento a los otros requerimientos legales y contractuales. La contabilidad pública, al igual que la contabilidad general tiene la doble misión de brindar un conocimiento teórico de la hacienda pública y además la de aplicar la práctica a la misma, para facilitar su organización y administración, relacionas de forma funcional al control de esta disciplina. Entonces se podría afirmar que el objeto del Sistema de Contabilidad Gubernamental es el de registrar todas las transacciones, producir información para la toma de decisiones propias y de terceros y presentar la información contable y la documentación de apoyo.

La Contabilidad Gubernamental se lleva en el marco de la teoría contable y se aplican los principios de contabilidad, dándole idoneidad al sistema. Se destacan el método de registro de la partida doble y el concepto del devengado para las transacciones que se contabilicen e incidan patrimonialmente. Los estados financieros se muestran en forma periódica y entre ellos se pueden destacar la Ejecución del Presupuesto de Recursos, de Gastos, el Balance General, la Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento (AIF), entre los relevantes para este análisis. La organización del sistema gira en torno a la Contaduría General de la Nación (CGN), que actúa como organismo rector del Sistema de Contabilidad Gubernamental y como tal es el responsable de diseñar, prescribir, poner en funcionamiento y mantener dicho sistema en todo el ámbito del Sector Público Nacional.

Al referirnos a sus principales aspectos metodológicos de su sistema de información, se concluye que tanto la Administración Central como en cada entidad pública, con personalidad jurídica y patrimonio independiente, se opera con un sistema contable propio.

Esta cuestión es crucial para el desarrollo de este trabajo, ya que uno de los aspectos a tener en cuenta es el acceso y la consolidación de la información contable de todos los entes que forman la Administración Nacional, cuestión aún no solucionada por los diferentes sistemas de registración contable. Las dependencias responsables de llevar la contabilidad de las instituciones dependerán fundamentalmente de la CGN y los sistemas contables que operen, responden a los diseños que establezca ese organismo rector. Es acá en donde se encuentra una falencia inicial del sistema, al coexistir diferentes medios de registración contable que hacen imposible el análisis a nivel integral de todos los organismos que conforman el sector público nacional.

En la Administración Central el sistema contable se organiza básicamente en Unidades de Registro, considerados como centros periféricos del sistema, y en la Contaduría General de la Nación, que opera como administradora de la base de datos central del sistema. Esas unidades de registro son identificadas como centros organizativos donde se producen y se contabilizan todos los hechos económicos que realizan las instituciones (se pueden mencionar por ejemplo a la Oficina Nacional de Presupuesto, la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Oficina Nacional de Crédito Público, la Tesorería General de la Nación, los Servicios Administrativos Financieros, entre otros).

A su vez, estas unidades de registro disponen de sistemas informáticos con capacidad de administrar los datos necesarios para producir las salidas de informaciones que serán transferidos a la base de datos central del sistema, administrando de esta manera la información de interés exclusivo para los responsables de los respectivos sistemas.

Finalmente, las Unidades de Registro centralizan la información de dependencias de menor nivel jerárquico, responsables de realizar operaciones de base de la gestión presupuestaria, de tesorería y de bienes del Estado. Es requisito indispensable del sistema que las transacciones se registren una sola vez, y a partir de ese registro único, se deberán obtener todas las salidas de información que se requieran a la contabilidad, ya sea a nivel central o periférico.

Los Estados Contables se refieren siempre a una unidad económica identificable, creada para cumplir determinadas metas y objetivos conforme los ordenamientos jurídicos que la originaron.

A continuación se muestra en la Figura 1 el concepto de Entes Contables y su configuración dentro del Sistema de Contabilidad Gubernamental,

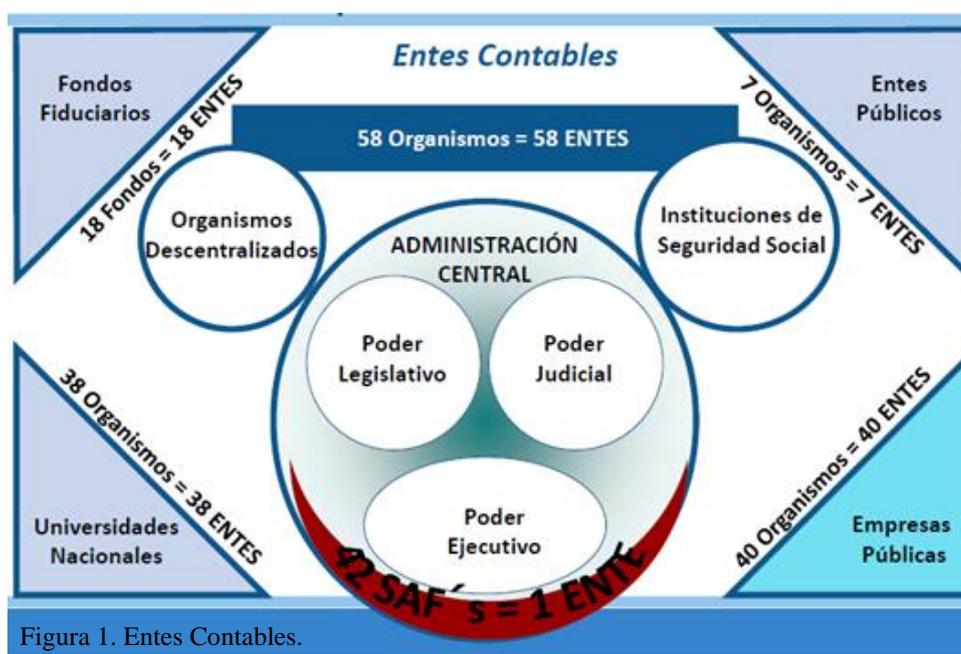


Figura 1. Entes Contables.

Las unidades responsables de registro se fundamentan en la idea de la tan mentada descentralización operativa, encontrando dentro de las primarias a la Oficina Nacional de Presupuesto, la Oficina de Crédito Público, la Tesorería General de la Nación, los Organismos Recaudadores y los Servicios Administrativos Financieros de las Jurisdicciones.

El sistema de Administración Financiero utilizado para la registración de las operaciones es actualmente el e-SIDIF, el cual reemplazó al Sistema SIDIF Central y SLU, generando un mayor alcance funcional, actualización tecnológica e incorporación de nuevas

herramientas de gestión. A continuación se muestra en la Figura 2 el Esquema de Registro e Información.

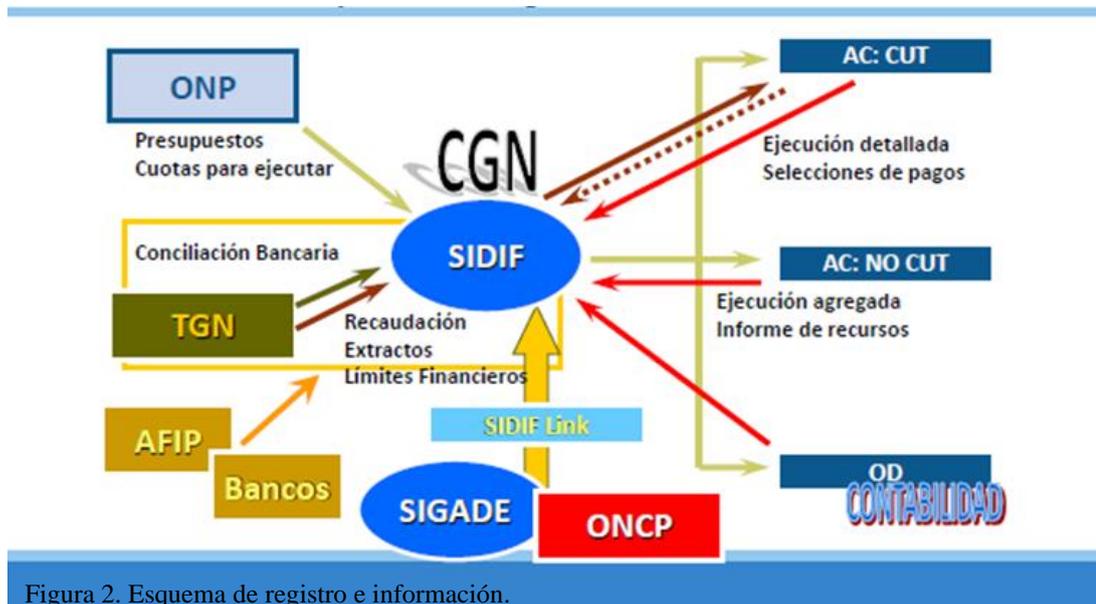


Figura 2. Esquema de registro e información.

Por definición, los recursos se devengan cuando, por una relación jurídica, se establece un derecho de cobro a favor de las Jurisdicciones o Entidades de la Administración Nacional y, simultáneamente, una obligación de pago por parte de personas físicas o jurídicas, las cuales pueden ser de naturaleza pública o privada. En cambio, se produce la percepción o recaudación de los recursos en el momento en que los fondos ingresan o se ponen a disposición de una oficina recaudadora, de un agente del Tesoro Nacional o de cualquier otro funcionario facultado para recibirlos.

Es aquí en donde encuentro la primera inconsistencia en la registración ya que en la práctica se realiza por el concepto del percibido, lo que derivará en diferencias entre los registros contables y los presupuestarios. El caso que lo pone en evidencia es la venta de bienes y servicios que genera diferencias entre ambos. En cambio el caso de los recursos tributarios, que se registran una vez ingresados los fondos al tesoro, no puede separarse ambos momentos (sea el percibido como del devengado), pero no generan diferencias entre lo presupuestario y lo contable.

Para el caso de la ejecución presupuestaria del gasto se debe tener en cuenta que el gasto devengado implica una modificación cualitativa y cuantitativa en la composición del patrimonio de la respectiva Jurisdicción o Entidad, originada por transacciones con incidencia económica y financiera. Por otro lado la obligación de pago surge por la recepción de conformidad de bienes o servicios oportunamente contratados por haberse cumplido los requisitos administrativos dispuestos para los casos de gastos sin

contraprestación. A su vez, la liquidación del gasto y la simultánea emisión de la respectiva orden de pago se realizan dentro de los tres días hábiles del cumplimiento sus requisitos previos y finalmente se efectúa la afectación definitiva de los créditos presupuestarios correspondientes.

El Sistema e-SIDIF contempla una serie de comprobantes de registro tanto para las operaciones de recursos (C-10 o IR como “Informe de Recursos”) como para las de gastos (C41 o PRE para “Orden de Pago Presupuestaria”, C42 para “Orden de Pago Presupuestaria, C55 o CMR para “Regularización y Modificaciones de Registro”, C75 o IGS para “Informe de Ejecución Presupuestaria de Gastos”, entre otros). En esta enumeración podemos ver una de las problemáticas planteadas al comienzo del trabajo, y es la relativa a las operaciones extrapresupuestarias. Los formularios C-42 correspondientes a movimientos extrapresupuestarios, aunque también de anticipos, deuda y otros gastos, no generan impacto en ninguna etapa presupuestaria (compromiso, devengado o pagado) y por consiguientes son expuestos únicamente en la contabilidad. Estos movimientos no son explicados en su totalidad y con la apertura adecuada en la Cuenta de Inversión.

b) Plan de Cuentas:

Los clasificadores presupuestarios de cuentas pueden dividirse en analíticos o primarios, a través de los cuales se registra cada transacción (Institucional, por rubro de recursos, por objeto del gasto, por fuentes de financiamiento, por ubicación geográfica o por tipo de moneda), o agregados o secundarios, según suja de la combinación de dos o más clasificadores primarios (por carácter económico de recursos y gastos y por finalidad de gastos).

Las cuentas tienen como objetivo brindar de un sistema de información sobre la gestión financiera del Sector Público Nacional, donde las transacciones son registradas una sola vez y, a partir de allí se vuelve posible la obtención de todas las salidas de información que se requieran. En su estructura deben contemplarse las necesidades de información de los macrosistemas de cuentas con los que está relacionado el sector público, como son las Cuentas Nacionales y las Estadísticas de las Finanzas Públicas.

A tal efecto, el sistema de clasificación considera como “ingreso” a toda transacción que implique la utilización de un medio de financiamiento (fuente de fondos), y como “gasto” a toda transacción que implique una aplicación financiera, entendida como uso de fondos. Se desprende de esto que los recursos se originan en transacciones que representan resultados

positivos (ingresos corrientes), disminución de activos e incrementos de pasivos, mientras que los gastos son transacciones que representan resultados negativos (gastos corrientes), incrementos de activos y disminución de pasivos.

Los clasificadores de cuentas se utilizan tanto para la programación como el análisis y seguimiento de la gestión económico-financiera de las instituciones públicas. Su mayor desagregación se emplea en los niveles donde se administra dicha gestión y su mayor agregación en los máximos niveles políticos de decisión de la gestión pública.

El último manual de Clasificaciones para el Sector Público Nacional es la sexta Edición actualizada al mes de septiembre del 2016. Su cobertura hace referencia a la estructura básica de la organización pública, la que se establece en las leyes Nros. 24.156 y 25.917, las cuales definen que el Sector Público Nacional está conformado por la Administración Nacional (Administración Central, Organismos Descentralizados e Instituciones de la Seguridad Social); las Empresas y Sociedades del Estado; los Entes Interestadales; las Universidades Nacionales; los Fondos Fiduciarios; las Obras Sociales Estatales y otros Entes que si bien pertenecen al Sector Público Nacional no Financiero no reviste el carácter de empresa o sociedad del Estado y no consolidan en el presupuesto de la Administración Nacional; y por el Sector Público Nacional Financiero, integrado por el Sistema Bancario Oficial, Empresas Públicas Financieras y otras Instituciones Públicas Financieras.

1.1	Ingresos corrientes
1.1.1	Ingresos tributarios
1.1.1.1	Impuestos directos
1.1.1.2	Impuestos indirectos
1.1.2	Aportes y Contribuciones a la seguridad social
1.1.3	Ingresos no tributarios
1.1.3.1	Tasas
1.1.3.2	Derechos
1.1.3.3	Otros no tributarios
1.1.4	Ventas de bienes y servicios de las administraciones públicas
1.1.5	Ingresos de operación
1.1.5.1	Ventas brutas
1.1.5.2	Ingresos financieros de instituciones financieras
1.1.5.3	Otros ingresos de operación
1.1.6	Rentas de la propiedad
1.1.6.1	Intereses
1.1.6.2	Utilidades
1.1.6.3	Arrendamiento de tierras y terrenos
1.1.6.4	Rentas sobre bienes intangibles
1.1.7	Transferencias corrientes
1.1.7.1	Del sector privado
1.1.7.2	Del sector público
1.1.7.3	Del sector externo
1.1.8	Contribuciones figurativas para financiaciones corrientes

Figura 3. Catálogo de cuentas. Carácter económico del recurso.

Los clasificadores relativos a la contabilidad pueden dividirse de cuentas de resultados y de cuentas patrimoniales.



A su vez, el Plan de Cuentas Contable, posee una codificación que puede ampliarse según la apertura deseada en virtud a las necesidades internas y operativas de cada organismo, denominándose subcuentas de primer orden, de segundo orden y así sucesivamente, a las que se les podría asignar la cantidad de dígitos adecuada a los agrupamientos a establecer.

ICATÁLOGO BÁSICO DE CUENTAS
1 ACTIVO
1.1 Activo Corriente
1.1.1 Disponibilidades
1.1.1.01 Caja
1.1.1.01.01 Cajas en moneda nacional
1.1.1.01.02 Cajas en moneda extranjera
1.1.1.02 Valores a depositar
1.1.1.02.01 Valores a depositar en moneda nacional
1.1.1.02.02 Valores a depositar en moneda extranjera
1.1.1.03 Banco
1.1.1.03.01 Bancos Administración Central en moneda nacional
1.1.1.03.01.01 Depósitos bancarios de AC en la Cuenta Única del Tesoro en moneda nacional

Figura 5. Catálogo básico de cuentas contables.

c) Cuenta de Inversión:

La investigación tomará como base la presentación de la Cuenta de Inversión para el ejercicio 2017, considerando luego sus actualizaciones para los dos ejercicios subsiguientes (2018 y 2019), elevados por el Poder Ejecutivo Nacional a consideración del Honorable Congreso de la Nación.

c.1) Compatibilización Presupuesto-Contable

En esta sección de la Cuenta, se efectúa un análisis de compatibilización entre el resultado corriente de la Cuenta Ahorro Inversión Financiamiento (AIF) de la Administración Central y el resultado expuesto en el Estado de Resultados Corrientes del Balance General.

Debido a una serie de cuestiones metodológicas que se fueron citando en los apartados a) y b) previos, se puede afirmar que la base para su elaboración será diferente en múltiples aspectos. A su vez, para el caso del cuadro presentado para el ejercicio 2017 que se presenta a continuación, se pueden mencionar las siguientes diferencias:

En millones de pesos

CONCEPTO	CUENTA A.I.F.	ESTADO DE RDOS	DIFERENCIA	%	Det.
INGRESOS CORRIENTES	894.537,90	1.250.088,86	355.550,97	28,44	-
Ingresos Tributarios	764.111,65	764.111,65	-	-	-
Contribuciones a la Seg. Social	8.399,89	8.399,89	-	-	-
Ingresos No Tributarios	24.706,89	24.706,93	0,04	0,00	i)
Vtas de Bs. y Ss. de las Adm. Pcas.	3.131,50	3.132,02	0,52	0,02	i)
Rentas de la Propiedad	87.660,48	90.184,20	2.523,72	2,80	ii)
Transferencias recibidas	6.527,50	9.918,31	3.390,81	34,19	iii)
Otros recursos	0	349.635,87	349.635,87	100,00	iv)
GASTOS CORRIENTES	1.163.242,05	2.251.336,20	1.088.094,15	48,33	-
Gastos de Consumo	282.263,27	274.103,88	-8.159,39	-2,98	v)
Rentas de la Propiedad	314.930,18	506.338,22	191.408,04	37,80	vi)
Prestaciones de la Seguridad Social	107.430,61	107.430,61	-	-	-
Impuestos Directos	49,58	0	-49,58	100,00	v)
Transferencias otorgadas	458.568,19	533.741,79	75.173,60	14,08	vii)
Otras pérdidas	0,22	829.721,70	829.721,48	100,00	viii)
RESULTADO CORRIENTE	-268.704,15	-1.001.247,34	-732.543,19	73,16	

Cuadro 1. Compatibilización contable-presupuestaria. Ejercicio 2017.

- i) Mientras el AIF toma el percibido para la ejecución presupuestaria de los Ingresos no Tributarios y Venta de bienes y servicios de las Administraciones Públicas, la contabilidad refleja su devengado. La divergencia en este caso es de apenas el 0,02% del total contable. Cabe recordar en este punto que ambos sistemas registran por el concepto del devengado los ingresos tributarios, no generando diferencias pero sí contradiciendo las Normas Internacionales para el Sector Público (NICSP).
- ii) En el caso de las Rentas de la Propiedad, la diferencia sustancial radica en los movimientos extrapresupuestarios que se reflejan únicamente en la contabilidad, mediante los cuales se realizan los ajustes en la valuación de determinados bonos en cartera del Tesoro Nacional. Representan el 2,8% del total contable.
- iii) Las Transferencias de Capital recibidas son consideradas Recursos Corrientes por la contabilidad, mientras que en el AIF se exponen como Recursos de Capital. A su vez, se adicionan movimientos de bienes de uso y de consumo de carácter extrapresupuestario que sólo se registran en la contabilidad. En total la diferencia asciende al 34,19% del importe contable de las Transferencias Recibidas.
- iv) El rubro de Otros Recursos la diferencia se centra fundamentalmente en las operaciones extrapresupuestarias relativas a diferencia de cambio por tenencia de activos financieros y a resultados contables de fondos fiduciarios. Al ser generados automáticamente por el sistema contable, no tienen repercusión alguna en el presupuesto.
- v) Los gastos por Impuestos Directos se registran en la contabilidad como Gastos de Consumo, mientras que en el AIF se los incluye en el rubro de Impuestos Directos. A su vez, los gastos en equipos militares y de seguridad, en la Contabilidad se registran dentro del rubro Bienes de Uso del Activo No Corriente, mientras que en el AIF son parte de los Gastos de Consumo. En este concepto también la contabilidad incluye a las Amortizaciones y Depreciaciones, movimientos que por su naturaleza no son presupuestarios. En total, la diferencia representa casi el 3%.
- vi) Las Comisiones por Endeudamiento se consideran Gastos de Consumo en el esquema AIF, mientras que para la contabilidad son parte de los gastos por Rentas de la Propiedad. Asimismo, para este concepto se incluyen las variaciones en el Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER) y los intereses devengados no exigibles que tienen el carácter de extrapresupuestarios. Representan el 37,8% de los conceptos registrados contablemente.

vii) Las Transferencias de Capital otorgadas a Provincias y Municipios, al Sector Externo y al Sector Privado son considerados Gastos Corrientes por la contabilidad mientras que en el AIF se exponen como Gastos de Capital. La diferencia en este concepto es del 14% aproximadamente.

viii) En el concepto de Otras Pérdidas encontramos los montos y las variaciones más significativas. Los Juicios y las Mediaciones en el AIF forman parte del rubro de los Gastos de Consumo, mientras que en la contabilidad se encuentran en Otros Gastos. A su vez se encuentran en la contabilidad movimientos que por su naturaleza metodológica no son presupuestarios, tales como Diferencia de Cambio, así como Disminuciones y Resultados del Ejercicio correspondientes a los Fondos Fiduciarios.

Si tomamos al Resultado Corriente tanto de la cuenta AIF como del Estado de Resultados Contable, encontramos que la diferencia porcentual para el ejercicio 2017 fue del 73,16%.

Realizando este mismo análisis para los ejercicios 2018 y 2019, encontramos conceptualmente similares desvíos en los distintos rubros, a excepción de los gastos militares y de seguridad, que a partir del ejercicio 2018 se regularizó la forma de registrarlos presupuestariamente. De esta forma, en ambas metodologías son considerados como Bienes de Uso.

A continuación, se presenta un cuadro de los ejercicios comparados:

<i>En millones de pesos</i>		2017	2018	2019
CUENTA A.I.F.	INGRESOS CORRIENTES	894.537,90	1.064.694,06	1.828.997,55
	GASTOS CORRIENTES	1.163.242,05	1.451.603,67	2.069.010,28
	RESULTADO CORRIENTE	-268.704,15	-386.909,62	-240.012,73
ESTADO DE RDOS	INGRESOS CORRIENTES	1.250.088,86	2.156.553,45	3.565.121,59
	GASTOS CORRIENTES	2.251.336,20	7.227.352,37	9.633.217,93
	RESULTADO CORRIENTE	-1.001.247,34	-5.070.798,92	-6.068.096,34
DIFERENCIA	INGRESOS CORRIENTES	355.550,97	1.091.859,39	1.736.124,04
	GASTOS CORRIENTES	1.088.094,15	5.775.748,70	7.564.207,65
	RESULTADO CORRIENTE	-732.543,19	-4.683.889,31	-5.828.083,61
VARIACIÓN PORCENTUAL	INGRESOS CORRIENTES	28,44%	50,63%	48,70%
	GASTOS CORRIENTES	48,33%	79,92%	78,52%
	RESULTADO CORRIENTE	73,16%	92,37%	96,04%

Cuadro 2. Comparación entre ejercicios 2017 al 2019 en compatib.



Gráfico 1. Comparación entre ejercicios 2017 al 2019

Tomando como base el ejercicio 2017 y el estado de resultados contable para los porcentajes, se puede ver que la diferencia entre ambas metodologías de registración alcanzó el 28,44% para los ingresos corrientes, el 48,33% para los gastos corrientes y el 73,16% para el resultado corriente.

Para el ejercicio 2018, los ingresos corrientes para el esquema AIF fueron de \$ 1.064.694,06 millones de pesos, mientras que para la registración contable fueron de \$ 2.156.553,45 millones, obteniendo una diferencia de \$ 1.091.859,39 millones y un 50,63% de diferencia entre ambos. Para el caso de los gastos corrientes la diferencia entre ambos ascendió a \$ 5.775.748,70 millones, representando el 79,92% y finalmente para el resultado corriente la diferencia fue de -\$ 4.683.889,31 millones, representando el 92,37%.

Para el ejercicio 2019 la diferencia entre ambas metodologías para el caso de los ingresos corrientes fue de \$ 1.736.124,04 millones, para los gastos corrientes fue de \$ 7.564.207,65 millones y para el resultado corriente fue de -\$ 5.828.083,61 millones, representando el 48,70%, 78,52% y el 96,04% respectivamente.

Se puede observar claramente el crecimiento numérico y porcentual desde el ejercicio 2017 al 2018, pasando para el caso del resultado corriente del 73,16% al 92,37%, cuya tendencia de crecimiento se consolida en el ejercicio 2019 con el 96,04%.

Si bien se puede vislumbrar que las asimetrías entre ambas metodologías se incrementan con el transcurso de los ejercicios, puede argumentarse en un principio que los valores

absolutos son multiplicados por el efecto inflacionario. Lo que no caben dudas es su crecimiento porcentual, que demuestra la incremental divergencia entre ambos criterios de registraci3n y que refuerza la necesidad de lograr los objetivos propuestos a fin de mejorar la exposici3n de las mismas.

En relaci3n a los cuadros de compatibilizaci3n expuestos en la Cuenta de Inversi3n, se puede agregar que solamente se reflejan el Estado de Resultados y el Resultado Corriente, dejando fuera de la consideraci3n los Recursos y Gastos de Capital y las Fuentes y Aplicaciones Financieras para el caso del esquema AIF y los Activos y Pasivos No Corrientes, as3 como las cuentas patrimoniales para el caso de la Contabilidad. Por ende considero que una mejor exposici3n de los resultados deber3a considerar estos cuadros.

c.2) Movimientos extrapresupuestarios.

En el cuadro N° 33 de Estado de Movimientos y Situaci3n del Tesoro de la Administraci3n Central, se expone la evoluci3n de los saldos de las cuentas que integran las disponibilidades del Tesoro Nacional, detallando los saldos iniciales, las entradas y salidas de fondos clasificadas en funci3n de su origen y los saldos resultantes de las distintas cuentas involucradas. Dichos datos surgen de los estados contables y auxiliares que genera el sistema de contabilidad, en base a los movimientos de las cuentas que componen el rubro disponibilidades de acuerdo al plan de cuentas vigente.

Se agrupan las transacciones que motivaron d3bitos y cr3ditos en dichas cuentas, consolid3ndose las operaciones entre ellas. De esta manera, este estado alcanza la totalidad de los flujos financieros registrados en el per3odo y los saldos consignados se concilian los que surgen de los estados contables que integran la Cuenta de Inversi3n.

Teniendo en cuenta estos aspectos metodol3gicos y tomando como base el ejercicio 2017 se present3 el Cuadro 33 como se observa a continuaci3n:

	Presupuestario	Cuenta Contable	TOTAL
SALDOS INICIALES			75.454.020.357,92
Disponibilidades			75.454.020.357,92
Caja			2.950.450,84
Valores a Depositar			145.449.102,34
Bancos			73.883.050.777,04
Fondo Rotatorio			1.422.570.027,70
INGRESOS	2.795.173.547.219,59	831.757.475.386,28	3.626.931.022.605,87
Recursos	884.380.471.192,02	145.560.252.624,53	1.029.940.723.816,55
Corrientes	883.957.587.371,26	36.246.211.595,24	920.203.798.966,50
de Capital	422.883.820,76		422.883.820,76
No Financieros		109.314.041.029,29	109.314.041.029,29
Contribuciones Figurativas	30.236.814.160,19		30.236.814.160,19
Fuentes Financieras	1.880.556.261.867,38	686.197.222.761,75	2.566.753.484.629,13
Disminución de Activos	21.368.962.018,92	129.113.387.405,23	150.482.349.424,15
Incremento de Pasivos	1.859.187.299.848,46	557.083.835.356,52	2.416.271.135.204,98
Incremento del patrimonio			
EGRESOS	2.634.169.067.906,96	938.616.525.977,96	3.572.785.593.884,92
Gastos	1.099.020.102.374,68	166.520.298.559,62	1.265.540.400.934,30
Corrientes	968.393.321.863,28	32.084.951.350,37	1.000.478.273.213,65
de Capital	130.626.780.511,40	37.000.000.000,00	167.626.780.511,40
No Financieros		97.435.347.209,25	97.435.347.209,25
Erogaciones Figurativas	439.217.641.581,39		439.217.641.581,39
Aplicaciones Financieras	1.095.931.323.950,89	772.096.227.418,34	1.868.027.551.369,23
Incremento de Activos	37.034.340.847,08	431.142.597.440,54	468.176.938.287,62
Disminución de Pasivos	1.058.896.983.103,81	340.200.439.390,28	1.399.097.422.494,09
Disminución del Patrimonio		753.190.587,52	753.190.587,52
SALDOS FINALES			129.599.449.078,87
Disponibilidades			129.599.449.078,87
Caja			3.269.957,52
Valores a depositar			149.743.496,30
Bancos			127.405.907.978,80
Fondo Rotatorio			2.040.527.646,25

Cuadro 3. Estado de Movimientos y Situación del Tesoro. Ejercicio 2017

De los datos del Cuadro de Estado de Movimientos y Situación del Tesoro correspondientes al ejercicio 2017, surge que el total de movimientos del período fue de \$ 7.199.716,62 millones, incluyendo \$ 3.626.931,02 millones correspondiente a los ingresos y \$ 3.572.785,59 millones a los egresos. Del total resultante, el 24,59% de los mismos son de carácter extrapresupuestarios (Ingresos \$ 831.757,48 millones y Egresos \$ 938.616,53 millones). Es un monto de un impacto altamente significativo por lo cual su nivel de exposición no resulta totalmente adecuado, ya que debería realizarse una apertura mayor de las cuentas consignadas para su explicación.

En millones			
	2017	2018	2019
Ingresos Extrapresupuestarios	831.757,48	1.979.582,04	3.078.518,17
Egresos Extrapresupuestarios	938.616,53	2.075.961,35	2.763.459,89
Total de Movimientos (Presu + Extra)	7.199.716,62	11.932.120,75	16.002.646,26
% Sobre Total	24,59%	33,99%	36,51%

Cuadro 4. Comparación movimientos extrapresupuestarios, ejercicios 2017 al 2019.

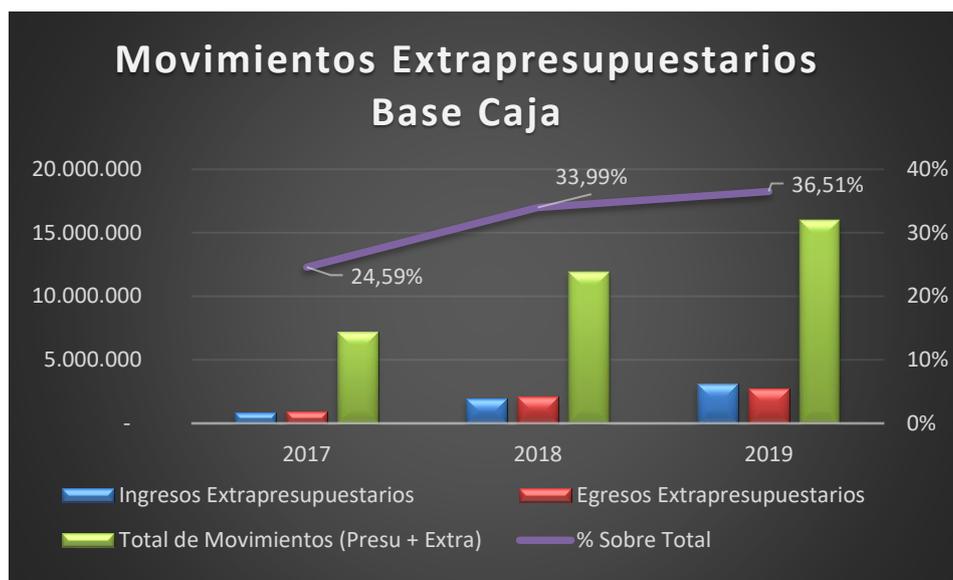


Gráfico 2. Comparación movimientos extrapresupuestarios, ejer. 2017 al 2019

Teniendo en cuenta el Cuadro 4 expuesto precedentemente, se puede observar la evolución creciente, tanto de la participación absoluta como porcentual, en el total de movimientos extrapresupuestarios. Así cómo se describió en el párrafo anterior la contribución porcentual en el ejercicio 2017 de los movimientos extrapresupuestarios fue del orden del 24,59%, mientras que para el ejercicio 2018 éste creció al 33,99% y finalmente en el ejercicio 2019 trepó al 36,51% del total.

Tal como se realizó la comparación anualizada en el caso de la compatibilización presupuestaria – contable, en este caso la evolución a través de los ejercicios presupuestarios estudiados alcanza similar tendencia creciente que impactó mayormente a partir del ejercicio 2018.

Por lo expuesto, que surge como consecuencia del análisis cualitativo y cuantitativo de los cuadros expuestos en los apartados c.1) y c.2), se demuestra cabalmente el creciente aumento de las operaciones que no forman parte de la registración presupuestaria. Es por ello que incrementar el nivel de exposición se vuelve cada vez más necesario y oportuno en aras de cumplir con los conceptos de transparencia y orientación al ciudadano.

4. PROPUESTA DE INTERVENCIÓN

a) Síntesis y objetivos

Considerando todo lo expuesto en la parte introductoria de la fundamentación y planteamiento del problema del apartado 1.a), en lo referido a la información brindada por la Cuenta de Inversión, se está en condiciones de realizar las observaciones tendientes a la resolución de la problemática planteada.

Se describió que la falta de detalle en algunos cuadros presentados en la Cuenta de Inversión, referidos a los movimientos extrapresupuestarios y a las divergencias entre los registros contables y presupuestarios, generan una falta de transparencia al no revelar la totalidad de la información disponible.

Cabe detenernos aquí y desarrollar brevemente la motivación de las observaciones efectuadas a fin de poder responder a los cuestionamientos iniciales que fueron formulados en la parte inicial.

La Cuenta de Inversión según lo establecido en la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional debe generar información relevante, confiable y oportuna, así como resulta de una herramienta esencial para el análisis y evaluación de la gestión gubernamental durante un ejercicio y a su vez expone la situación del patrimonio público. Entonces es en estos conceptos en donde se hace hincapié para proponer mejoras y transformar a la citada Cuenta de Inversión en un insumo de información de mayor utilidad.

Según el objetivo propuesto desde el inicio, relativo al análisis de posibles mejoras en la información brindada es que surgen las propuestas a desarrollar en el presente capítulo. Para ello, en una primera instancia se va a describir de forma sintética la forma en que los países de la región presentan este tipo de información, a fin de realizar una comparación y considerar su eventual implementación.

A su vez, posteriormente se propondrá un diseño de conciliación presupuestaria contable y de los movimientos extrapresupuestarios con un mayor nivel de detalle en las partidas explicativas. Al no haber legislación al respecto, se tendrán en cuenta las recomendaciones técnicas de las federaciones nacionales y de los organismos de control que se expiden al respecto.

b) Experiencias en países de la región

b.1) República del Perú

La República del Perú presenta una Directiva de Procedimientos para el Proceso de Conciliación de Ingresos y Gastos Presupuestales y Contables y el Saldo del Balance, aprobado con Resolución N° 588-2018-R del 26 de junio del año 2018. A través del mismo se establece un procedimiento para llevar a cabo el proceso de conciliación al Cierre de los Estados Financieros y Presupuestarios. Su finalidad es la verificación de las operaciones contables y su congruencia con las operaciones presupuestarias ejecutadas. A su vez, coloca como responsables a los órganos rectores del proceso presupuestario, que trazando un paralelismo con el nuestro serían la Oficina Nacional de Presupuesto, la Tesorería General de la Nación y la Contaduría General de la Nación.

Asimismo, tiene su basamento legal en leyes emanadas del Poder Ejecutivo de índole general y en Resoluciones de lo que sería para nuestro país de la Contaduría General de la Nación.

En cuanto a sus Normas Generales, establece la mensualidad en su elaboración y el formato específico para su presentación, que se expone como Anexo I del presente trabajo.

Para la elaboración de la conciliación contable presupuestaria se deberán considerar los ingresos y egresos por cuenta contable, clasificador y partida presupuestaria; y para el caso de los registros presupuestarios establece un nivel de apertura específico. Por último, concluida la conciliación, se deberá suscribir el Acta de Conciliación de Ingresos y Gastos Presupuestario – Contable, según un formato específico (incluido como Anexo I), debiendo explicar detalladamente las diferencias encontradas según sea el caso.

En lo referente a la descripción del Proceso de Conciliación, las oficinas competentes deberán elaborar las hojas de trabajo en la que se comparen los saldos de balance general del período sujeto a conciliación para determinar las variaciones financieras correspondientes.

De las variaciones determinadas se deben segregar la parte que corresponda, a efectos que no impliquen movimientos reales de recursos de egresos o ingresos de efectivo como podría ser según el caso: Estimaciones, depreciaciones, deterioro, obsolescencia y amortizaciones; Provisiones; Pagos por anticipos de viáticos o cargos no rendidos, inventarios de poco movimiento; Anticipos a clientes o cualquier cobro anticipado;

Incremento por variación de inventarios; Compra de títulos valores; Amortización de deuda; Otros Gastos e Ingresos; etc.

b.2) Gobierno de Colombia

El sistema de conciliación presupuestario – contable en Colombia se realiza teniendo en cuenta una postura más federal, teniendo la responsabilidad primaria cada una de las regiones en las que se originan los movimientos. A nivel central se unifica la información para los distintos organismos gubernamentales. Se utiliza un formato a nivel consolidado que como Anexo II se adjunta y no presenta gran apertura de cuentas, sino más bien las diferencias que se generan y su explicación.

A modo de ejemplo, se cita la Guía para realizar conciliaciones, de la Universidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres, del Gobierno de Colombia: En ella sostiene que la conciliación de la Contabilidad y el Presupuesto se realiza a los compromisos presupuestarios contra las obligaciones efectuadas en el mismo período, con el fin de determinar la no ejecución de los compromisos. Utilizan el aplicativo SIIF –Sistema Integrado de Información Financiera-, similar al e-SIDIF utilizado en nuestro país, para la descarga de los compromisos presupuestarios y poder confrontarlos con las obligaciones presupuestarias. En base a ello se elabora el formato de conciliación presentando los saldos por liberar o comprometer y se envía oficio a las áreas responsables de obligar o reducir saldos a la fecha. Una vez verificadas las diferencias en las conciliaciones por parte de los responsables, se prosigue realizar cada uno de los ajustes, de corresponder, por el aplicativo SIIF.

b.3) Estados Unidos Mexicanos

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos ha establecido un acuerdo por el que se emite el formato de conciliación entre los ingresos y egresos presupuestarios y contables, el cual había sido firmado previamente por el Consejo Nacional de Armonización Contable en función de la Ley General de Contabilidad Gubernamental.

Este acuerdo fija el formato de conciliación entre los movimientos contables y presupuestarios, estableciendo que la vinculación del Estado de Actividades y el ejercicio del presupuesto tanto de ingresos como de egresos se hacen en el momento contable del

devengado, por lo que resulta conveniente utilizar ese momento contable para llevar a cabo la conciliación entre los conceptos contables y presupuestarios. Se utiliza una conciliación entre el resultado contable y el presupuestario, a los efectos de la rendición de cuentas, fiscalización y transparencia

Asimismo, el acuerdo es firmado con carácter dispositivo y es de observancia obligatoria para todos los entes públicos: Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación y de las entidades federativas, órganos autónomos de la Federación y de las entidades federativas, los municipios y las entidades de la administración pública para estatal en todos sus niveles. Esta conciliación se generará de forma periódica, cuando menos en la Cuenta Pública –un paralelo de nuestra Cuenta de Inversión-, en la que se presentará en las Notas al Estado de Actividades correspondientes a las Notas de Desglose de las Notas a los Estados Financieros.

En lo referente a su formato, se adjunta como Anexo III su presentación y se detalla que los ingresos presupuestarios equivalen al importe total de los ingresos devengados en el estado analítico de ingresos; los ingresos contables no presupuestarios representan el importe total de los ingresos contables que no tienen efectos presupuestarios; los ingresos presupuestarios no contables representan el importe total de los ingresos presupuestarios que no tienen efectos en los ingresos contables; y los ingresos contables son equivalentes al importe total de los ingresos reflejados en el estado de actividades.

c) Recomendaciones a nivel Nacional y propuestas

En nuestro país, a partir de la sanción de la Ley N° 24.156, sancionada el 30 de septiembre de 1992, que regula la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional, se transformó por completo la política presupuestaria. A través de la misma, se han estructurado áreas y procedimientos para llevar a cabo de manera más eficiente el proceso presupuestario de cada ejercicio.

Surgen a partir del citado marco legal, los denominados órganos rectores del sistema, que pasan a ser los organismos responsables en cada uno de los procesos: Tesorería General de la Nación (TGN), Sistema de Tesorería; Oficina Nacional de Presupuesto (ONP), Sistema de Presupuesto; Oficina Nacional de Crédito Público (ONCP), Sistema de Crédito Público

y finalmente la Contaduría General de la Nación (CGN) como responsable del Sistema de Contabilidad Gubernamental.

A su vez, la ley incorpora a los organismos de Control Interno (Sindicatura General de la Nación) y de Control externo (Auditoría General de la Nación).

A diferencia de lo que se describió en otros países, como es el caso de la República del Perú, nuestra legislación no prevé procedimientos para la realización de la compatibilización presupuestaria – contable.

La Ley N° 24.156 deposita en manos de la Contaduría General de la Nación la responsabilidad de la presentación de los Estados Contables y la posterior preparación de la Cuenta de Inversión para que sea elevada por el Poder Ejecutivo al Honorable Congreso Nacional para su tratamiento.

Teniendo en cuenta la situación descrita anteriormente, se sugiere introducir modificaciones legislativas para actualizar y mejorar la forma de presentación de los resultados contables en comparación con los presupuestarios, así como los movimientos extra-presupuestarios. En la actualidad, la CGN cumple con todos los procedimientos emanados por la ley, por lo que en primera medida sostengo que las modificaciones en una primera instancia deberían provenir de la Ley de Administración Financiera.

De esta manera, con las actualizaciones incorporadas, la CGN estaría facultada a establecer disposiciones que reglamenten la presentación de la compatibilización presupuestaria – contable, tanto para la Administración Central como para los demás organismos bajo su órbita de control.

A su vez también podría establecer el procedimiento de presentación del Cuadro 33 de Estado de Movimientos y Situación del Tesoro de la Administración Central para que contenga un mayor nivel de detalle en sus cuentas.

Con respecto a este último Cuadro 33, la Auditoría General de la Nación se ha expedido en el último informe publicado¹², respecto al período del ejercicio 2016 que “El nivel de exposición no resulta suficiente, considerando el impacto altamente significativo de las transacciones extrapresupuestarias en los totales de movimientos de ingresos y egresos del ejercicio”.

Por lo cual, se sugiere abrir las cuentas tanto contables como presupuestarias, para ampliar el nivel de exposición en las diferencias encontradas entre ambos movimientos.

¹² Correspondiente a la Resolución N° 154 de fecha 22 de agosto del 2018 que aprueba el Informe del Auditor de la ejecución presupuestaria de la Cuenta del Inversión del Ejercicio Fiscal 2016.

Para el caso de las cuentas contables, un mínimo deseable podría ser hasta la subcuenta del cuarto nivel de agregación con su correspondiente correlato en la codificación presupuestaria.

En lo referente a la sección Compatibilización Presupuestaria-Contable de la Cuenta de Inversión, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas ha elaborado una Recomendación Técnica para la presentación de Estado Contable de Ejecución Presupuestaria¹³. En ella, se invita a los órganos rectores en materia contable de la Administración Pública Nacional, Provincial y municipal a adherir y adoptar esas recomendaciones para la resolución de situaciones que no estuvieran contempladas expresamente por las normas legales que regulan la materia y a utilizarla como principal marco de referencia para realizar propuestas de modificación a las normas legales regulatorias de la información contable que elabora la Administración Pública. A su vez se sostiene que su instrumentación puede ser de forma gradual y teniendo en consideración las características específicas de los diferentes organismos.

Para tal motivo, se sugiere que la diferencia entre el resultado presupuestario, denominado Resultado Financiero del ejercicio, y el patrimonial, que están dados por las diferencias en su base de información y valuación ya descriptas a lo largo del presente trabajo, se expongan por separado para asegurar su correcta interpretación.

Finalmente en lo referido a la presentación se detallan los siguientes cuadros como sugerencias expositivas:

En el primero de ellos (Cuadro 5) se presenta como una típica conciliación partiendo de saldos presupuestarios, agregándole las diferencias metodológicas para así para arribar a los saldos contables.

En el segundo cuadro (Cuadro 6) se expone la totalidad del Cuadro AIF Presupuestario en las filas, para revelar las diferencias con respecto a los resultados contables incluidos en los Estados Contables y sus observaciones.

¹³ Recomendación Técnica del Sector Público N° 2 – Presentación de Estado Contable de Ejecución Presupuestaria. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT). Firmada en la Ciudad del Calafate el 3 de diciembre de 2010.

Conciliación de Resultados Presupuestario y Contable	
Al 31 de diciembre de 20__	
Concepto	Importe
Recursos presupuestarios corrientes y de capital – percibidos	
Gastos presupuestarios corrientes y de capital – devengados	
Resultado Presupuestario Financiero	
Mas	
Recursos devengado en el ejercicio no percibidos	
Donaciones de bienes D. Privado recibidas	
Donaciones de bienes D. Público recibidas	
Gastos presupuestarios de capital	
Gastos presupuestarios corrientes no consumidos	
Menos	
Amortizaciones de bienes de capital	
Donaciones de bienes Dominio Privado realizadas	
Donaciones de bienes Dominio Público realizadas	
Perdida de bienes Dominio Privado realizadas	
Perdida de bienes Dominio Público realizadas	
Recursos percibidos presupuestarios devengados en ejercicios anteriores	
Bienes de consumos existentes al inicio consumidos en el ejercicio	
Declaración de incobrabilidad de deudores	
Resultado patrimonial económico	

Cuadro 5. Modelo de Conciliación Presupuestaria Contable.

Compatibilización de Resultados Presupuestario y Contable				
Al 31 de diciembre de 20__				
CONCEPTO	CUENTA AIF	Estado de Rdos y Gtos Ctes	Diferencias	OBS.
I INGRESOS CORRIENTES				
Ingresos Tributarios				
Ingresos No Tributarios				
Ventas de Bs y Servicios de la Administración Pública				
Rentas de la Propiedad				
Transferencias Corrientes				
Otros Ingresos				
II GASTOS CORRIENTES				
Remuneraciones al Personal				
Gastos de Consumo				
Bienes y Servicios				
Servicios No Personales				
Rentas de la Propiedad				
Transferencias Corrientes				
Impuestos Directos				
Otras Pérdidas				
III RESULTADO ECONÓMICO PRIMARIO				
IV RECURSOS DE CAPITAL				
Recursos Propios de Capital				
Transferencias de Capital				
Recuperación de Préstamos de C.Plazo				
Recuperación de Préstamos de L.Plazo				
V GASTOS DE CAPITAL				
Inversión Real Directa por 3°				
Inversión Real Directa por Prod. Propia				
Transferencias de Capital				
Inversión Financiera				
VI Recursos Totales (I+IV)				
VII Gasto Primario (II+V)				
VIII RESULTADO PRIMARIO (VI-VII)				
IX Intereses de la Deuda Pública				
X Gastos Totales (VII+IX)				
XI Contribuciones Figurativas				
XII Gastos Figurativos				
XIII RESULTADO FINANCIERO (VI-X)				

Cuadro 6. Modelo de Compatibilización de Resultados Presupuestarios- Contable.

Tomando como base estas recomendaciones y la experiencia obtenida de los países de la región analizados, se está en condiciones de reafirmar la necesidad de actualizar y por consiguiente mejorar la información brindada en la Cuenta de Inversión.

En primera medida, se debería avanzar en la adecuación de la legislación vigente para poder darle un marco legal, inexistente a la fecha, para avanzar con las tareas de reformas.

Sería necesario adecuar la Ley de Administración Financiera para que contenga especificaciones claras respecto a la ejecución de los cuadros. Posteriormente, de esa manera, la Contaduría General de la Nación, mediante medidas dispositivas, realizaría las reglamentaciones necesarias para su correcta adecuación y puesta en funcionamiento.

Las propuestas desarrolladas en los cuadros 5 y 6 son lo que más se aproximan a las necesidades de información analizadas. Para ello, habría que elaborar un plan de trabajo considerando las necesidades técnicas, humanas y el tiempo de implementación, optando por un esquema incremental y por etapas.

En lo referido a los relevamientos técnicos, el sistema madre de toda la información financiera, el e-SIDIF, brinda toda la información necesaria para llevar a cabo las adecuaciones. Todas las operaciones contables, así como las presupuestarias son ingresadas en dicho sistema que cuenta asimismo con las tablas respectivas de convergencia entre ambos sistemas, contando con la máxima apertura para cada uno. Sin embargo a pesar de esto, la tarea de compatibilizar ambas metodologías de registración se realizan manualmente –con ayuda de software de gestión como el caso del Oracle Business Inteligent-, ya que las diferencias no están estandarizadas en todos los ejercicios presupuestarios.

En cuanto a las necesidades de recursos humanos, con la incorporación y capacitación mínima de personal (1 o 2 personas), se estaría en condiciones de llevar a cabo la tarea para la presentación de la Cuenta de Inversión y evaluar la posibilidad de realizar la tarea conciliatoria de forma mensual.

Finalmente en lo referente los procesos graduales de implementación, es crucial comenzar con la etapa de conciliación de Ingresos y Gastos de Capital, ya que sería la más rápida de aplicar, para luego adentrarse en las cuentas patrimoniales y de resultados que dan origen a las Fuentes y Aplicaciones en la Cuenta Ahorro, Inversión, Financiamiento. En una tercera etapa se podría avanzar en la realización de una conciliación tal como se muestra en el Cuadro 5 y en la última se evaluaría la posibilidad de realizarla de forma mensual.

5. CONCLUSIONES

En las primeras apreciaciones del presente trabajo se describe la necesidad de analizar la información brindada por la Administración Pública Nacional en materia presupuestaria y contable. A su vez, se recorre específicamente a través de la Cuenta de Inversión como fuente única de información que es publicada y posteriormente aprobada por los organismos de control al finalizar los ejercicios presupuestarios. Y dentro de su basta información proporcionada, el análisis se centra en los cuadros de Compatibilización Presupuestaria-Contable y de Estado de Movimientos y Situación del Tesoro de la Administración Central.

La primera conclusión que surge luego de investigar la información contenida en dichos cuadros es el origen mismo y la motivación principal de este trabajo, que consistente en describirla como poco completa, insuficiente en su forma de presentación y plausible de mejorarse.

El sistema de gestión de finanzas públicas de nuestro país está previsto en la Ley N° 24.156, sancionada en el año 1992, por la cual se establece y regula la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional. Esta ley comprende los cuatro sistemas, que son el Presupuestario, el de Crédito Público, el de Tesorería y el de Contabilidad.

A su vez, la ley esta implementada a través de Decretos, Resoluciones del Secretario de Hacienda, Disposiciones de la Contaduría General de la Nación y Circulares.

Finalmente los elementos de regulación contable utilizados son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad para el Sector Público Nacional (Resolución SH N° 25/95) y Manual de Contabilidad Gubernamental (Disposición CGN N° 20/13 y modificaciones), entre los más relevantes para los fines aquí expuestos.

Habiendo realizado un análisis de los mismos, no se encuentra expresamente contenido en ninguno de ellos, normativa referente a la exposición de la brecha existente entre los registros contables y presupuestarios.

Entonces es debido a ello que se verifica la necesidad de realizar adecuaciones normativas con el fin de hallar un estándar en materia expositiva que pueda satisfacer los requerimientos de transparencia tan solicitados por los organismos tanto nacionales como extranjeros. En este punto requiere la realización de salvedades, ya que el marco regulatorio

descrito se aplica únicamente al nivel de la Administración Nacional, y debido a la estructura federal que presente nuestro país, no se aplica a las provincias o municipios.

Según lo ya expuesto anteriormente, la Contaduría General de la Nación estaría facultada para reglamentar las facultades que le son propias en materia de Contabilidad Gubernamental por ser el órgano rector de la materia.

En lo referente al origen de las divergencias encontradas entre los procesos contables y presupuestarios, planteado en uno de los interrogantes iniciales encontramos su respuesta en la registración y en los planes de cuentas utilizados para ambos sistemas.

Se expusieron con claridad las inconsistencias encontradas, obra de los conceptos utilizados para cada registración, como es el caso de los recursos en base a su registración por la práctica del percibido, pero a su vez identificados con la noción del devengado, según las normas contables. De esta forma, se detallaron a través de la comprensión del proceso de registración contable y presupuestaria muchas de las diferencias que surgen al analizar ambos métodos de registración.

El sistema utilizado en nuestro país es de bases totalmente separadas, utilizando una matriz de convergencia entre las cuentas.

En la mayoría de los países se considera como buena práctica financiera, que las clasificaciones presupuestaria y contable estén totalmente integradas. Sin embargo, a pesar de ello, un cambio tan radical no sería viable considerando los costos de una implementación de semejante magnitud; y por tanto, para evitar la pérdida de información valiosa se implementan presentaciones por separado que complementen dicha información.

Otra de las salvedades a considerar es que actualmente el sistema contable no está unificado a nivel nacional, por lo que solamente es posible realizar un análisis completo de la Administración Central. Muchas jurisdicciones poseen su propio sistema contable y reportan sus resultados a la Contaduría General de la Nación, que es la responsable de consolidar toda la información para realizar su control.

Las dependencias que llevan la contabilidad de las instituciones dependen normativamente de la CGN, y sus sistemas contables responden a los diseños que establezca ese organismo rector.

Si bien el proceso de homogeneizar todos los sistemas contables lleva tiempo, tanto de capacitación como de implementación, considero que es de suma importancia para poder vincular de manera eficiente y certera toda la información disponible de la administración pública.

Si se realiza un recorrido por los objetivos propuestos al inicio, encontramos al análisis de necesidades de mejoras a la información que nos brinda la Cuenta de Inversión, como motivación principal.

Una de las conclusiones subyacentes del mismo, es la verificación del requerimiento de brindar mayor transparencia en algunos de los cuadros contenidos en la misma. Para arribar a esto se compararon los últimos tres ejercicios presupuestarios presentados por el Poder Ejecutivo al Honorable Congreso de la Nación, correspondiente a los años 2017, 2018 y 2019. En éstos se verifica que existe una tendencia creciente en la brecha entre operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias, contemplando para su análisis el Cuadro de Compatibilización Presupuestaria-Contable así como el Cuadro 33 de Estado de Movimientos y Situación del Tesoro de la Administración Central.

Al continuar el camino a través de los objetivos planteados, se propone una ampliación en la información contenida en la conciliación entre registros contables y presupuestarios.

Entre las diversas propuestas presentadas encontramos que algunos países de la región ofrecen información con diferentes detalles y niveles de exposición. En este punto cabe aclarar que hay que considerar las particularidades de cada nación y la organización gubernamental que cada una tiene, ya que por citar como ejemplo a la República de Colombia, presenta un régimen de estilo más federal y descentralizado que nuestro país.

Entonces habiendo presentado las diferentes alternativas, se considera la más adecuada para implementar en nuestro país, la efectuada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, en el marco del Centro de Estudios Científicos y Técnicos.

En ella se plantea como objetivo de máxima la exposición completa de todas las diferencias entre las partidas contables y presupuestarias, realizando la tarea en etapas para ir adecuando la exposición.

De esta manera se incorporaría al cuadro presentado en la actualidad los movimientos de ingresos y egresos de capital, faltantes, así como los orígenes y aplicaciones de fondos relacionados con las cuentas patrimoniales. En una etapa posterior se podría considerar la realización de conciliaciones de tipo mensual y anual para establecer los desvíos e ir corrigiendo los asientos contables de manera *ex ante*.

Finalmente, para el caso de los movimientos extrapresupuestarios expuestos en el Cuadro 33 de la Cuenta de Inversión, se planteó la necesidad de exponerlos incrementando su detalle de análisis. El nivel de desagregación deseable de las subcuentas puede ser hasta su nivel cuarto.

Esta ampliación pudiera realizarse en etapas, ya que la apertura de cada subcuenta involucra un gran número de movimientos a analizar y sus consiguientes desvíos analizables con posterioridad.

En términos de Braceli (2012), este tipo de proyecto es generador de transformaciones estructurales y requiere en muchos casos de un cambio cultural en todo el aparato estatal y una adecuada normativa legal para su puesta en funcionamiento.

A su vez, como en muchas de las grandes transformaciones, requiere un alto grado de participación política a nivel organizacional, que no solo debe limitarse al compromiso de apoyarla, sino que garantice la cooperación de todos los sectores y áreas involucradas.

Además de esta forma se garantiza la continuidad del proyecto en el tiempo, su capacitación permanente y la promoción de los beneficios y dificultades que plantea su instrumentación de manera de evitar que se convierta en un factor que resista el proceso de cambio.

Finalmente se puede afirmar que la Gestión Pública debe tender a transparentar todas las operaciones que realiza, a fin de poder brindar a la ciudadanía en su completo las herramientas necesarias para el seguimiento y control de las mismas. Es un deber indelegable del Estado la preparación y actualización de toda la información financiera que reflejen la totalidad de los movimientos realizados.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

a) Bibliografía

Auditoría General de la Nación (2017). Informes del Auditor Independiente. Estados presupuestarios, extrapresupuestarios y contables del ejercicio 2016.

Banco Mundial (2011). Informe de Administración y Desarrollo. Temas de Administración y Gestión Pública, volumen 53.

Barcelay Michael (2002). La Nueva Gestión Pública. Una invitación al Diálogo Globalizado.

Barcelay, Michael (1998). Atravesando la burocracia: una perspectiva de la administración pública.

Braceli Orlando (2012). Hacia una nueva concepción de presupuesto público. Los nuevos paradigmas.

Cermelo Carlos Alberto (2019). Material utilizado en el Módulo de Administración Pública de la Carrera de Especialización FCE UBA, ASAP.

Contaduría General de la Nación (2018-2019-2020). Cuenta de Inversión -Tomo I- para los Ejercicios 2017, 2018 y 2019.

Contaduría General de la Nación (2016). Manual de Contabilidad Gubernamental.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2010). Recomendación Técnica del Sector Público N° 2 – Presentación de Estado Contable de Ejecución Presupuestaria.

Fondo Monetario Internacional (2014). Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas.

García López Roberto y García Moreno Mauricio (2010). La Gestión para Resultados en el Desarrollo. Avances y desafíos para América Latina y el Caribe. BID.

IPSAS (“International Public Sector Accounting Standards Board”) (2017). Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Volumen I.

Jacobs Davina, Héris Jean-Luc y Bouley Dominique (2009). Clasificación presupuestaria. Notas técnicas y manuales del Fondo Monetario Internacional.

Khan Abdul and Mayes Stephen (2009). “Transition to Accrual Accounting”. Notas técnicas y manuales del Fondo Monetario Internacional.

Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas (2016). Subsecretaría de Presupuesto. Manual de Clasificadores Presupuestarios para el Sector Público Nacional. Sexta Edición Actualizada.

Ormond Derry y Löffler Elke (1999). Nueva Gerencia Pública. Que tomar y dejar. III Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública.

Osborne David y Gaebler Ted (1992). La reinversión del Gobierno.

Oszlak Oscar (2013). La Gestión Pública Post-NGP en América Latina: Balance y Desafíos Pendientes.

Rolandi, Cristina (2019). Material del Módulo Metodología de la Investigación de la Carrera de Especialización FCE UBA, ASAP

Suarez, María del Carmen (2019). Material utilizado en el Módulo de Administración Pública de la Carrera de Especialización FCE UBA, ASAP.

b) Normativa Nacional

Constitución Nacional.

Decreto reglamentario N° 1.344/2007.

Ley N° 27.341 de Presupuesto para la Administración Nacional para el ejercicio 2017.

Ley N° 27.431 de Presupuesto para la Administración Nacional para el ejercicio 2018.

Ley N° 27.467 de Presupuesto para la Administración Nacional para el ejercicio 2019.

Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

Ley N° 25.917 de Responsabilidad Fiscal.

Resolución N° 25/1995 de la Secretaría de Hacienda.

ANEXO I

República del Perú. Directiva de Procedimientos para el proceso de conciliación de ingresos y gastos presupuestales y contables –Saldo de Balance. (Resolución N° 588-2018-R del 26/06/2018).

FORMATO N° 01				
CONCILIACION DE INGRESOS PRESUPUESTALES Y CONTABLES				
AL _____ DE _____ DEL _____				
<u>RECURSOS DIRECTAMENTE RECAUDADOS</u>				
Partida				
Pptal	Descripción	Presupuesto	Contabilidad	Diferencia
	1.3 Venta de Bienes y Servicios			0.00
	1.5 Otros Ingresos			0.00
	1.9 Saldo de Balance			0.00
	Total			0.00
<u>DONACIONES Y TRANSFERENCIAS</u>				
Partida				
Pptal	Descripción	Presupuesto	Contabilidad	Diferencia
	1.4 Donaciones y Transferencias			0.00
	1.9 Saldo de Balance			0.00
	Total			0.00
<u>RECURSOS DETERMINADOS</u>				
Partida				
Pptal	Descripción	Presupuesto	Contabilidad	Diferencia
	1.4 Donaciones y Transferencias			0.00
	1.5 Otros Ingresos			0.00
	1.9 Saldo de Balance			0.00
	Total			0.00
<u>TOTAL GENERAL</u>				
Partida				
Pptal	Descripción	Presupuesto	Contabilidad	Diferencia
	1.3 Venta de Bienes y Servicios			0.00
	1.4 Donaciones y Transferencias			0.00
	1.5 Otros Ingresos			0.00
	1.9 Saldo de Balance			0.00
	Total			0.00

ANEXO II

Gobierno de Colombia.

CONCILIACIÓN A NIVEL CONSOLIDADO PRESUPUESTO Y CONTABILIDAD INGRESOS RECURSOS NACIÓN									
SALDOS ACUMULADOS AL CIERRE DEL MES DE: xxxxxxxxx									
Regional	Vigencia	Rezago		Total Presupuesto	470508	470510	Total Contabilidad	Diferencia	JUSTIFICACIÓN
		CXP	Reservas						
AMAZONAS				0,00			0,00	0,00	
ANTIOQUIA				0,00			0,00	0,00	
ARAUCA				0,00			0,00	0,00	
ATLANTICO				0,00			0,00	0,00	
BOGOTA				0,00			0,00	0,00	
BOLIVAR				0,00			0,00	0,00	
BOYACÁ				0,00			0,00	0,00	
CALDAS				0,00			0,00	0,00	
CAQUETÁ				0,00			0,00	0,00	
CASANARE				0,00			0,00	0,00	
CAUCA				0,00			0,00	0,00	
CESAR				0,00			0,00	0,00	
CHOCÓ				0,00			0,00	0,00	
CÓRDOBA				0,00			0,00	0,00	
CUNDINAMARCA				0,00			0,00	0,00	
GUAINIA				0,00			0,00	0,00	
GUAJIRA				0,00			0,00	0,00	
GUAVIARE				0,00			0,00	0,00	
HUILA				0,00			0,00	0,00	
MAGDALENA				0,00			0,00	0,00	
META				0,00			0,00	0,00	
NARIÑO				0,00			0,00	0,00	
NIVEL NACIONAL				0,00			0,00	0,00	
NORTE DE SANTANDER				0,00			0,00	0,00	
PUTUMAYO				0,00			0,00	0,00	
QUINDIO				0,00			0,00	0,00	
RISARALDA				0,00			0,00	0,00	
SAN ANDRES				0,00			0,00	0,00	
SANTANDER				0,00			0,00	0,00	
SEDE NACIONAL				0,00			0,00	0,00	
SUCRE				0,00			0,00	0,00	
TOLIMA				0,00			0,00	0,00	
VALLE				0,00			0,00	0,00	
VAUPÉS				0,00			0,00	0,00	
VICHADA				0,00			0,00	0,00	
TOTAL GENERAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
PORCENTAJE	-	-	-	-	-	-	-	-	

ANEXO III

Estados Unidos Mexicanos.

Nombre del Ente Público Conciliación entre los Ingresos Presupuestarios y Contables Correspondiente del XXXX al XXXX (Cifras en pesos)		
1. Ingresos Presupuestarios		\$XXX
2. Más ingresos contables no presupuestarios		\$XXX
Incremento por variación de inventarios	\$XXX	
Disminución del exceso de estimaciones por pérdida o deterioro u obsolescencia	\$XXX	
Disminución del exceso de provisiones	\$XXX	
Otros ingresos y beneficios varios	\$XXX	
Otros ingresos contables no presupuestarios	\$XXX	
3. Menos ingresos presupuestarios no contables		\$XXX
Productos de capital	\$XXX	
Aprovechamientos capital	\$XXX	
Ingresos derivados de financiamientos	\$XXX	
Otros Ingresos presupuestarios no contables	\$XXX	
4. Ingresos Contables (4 = 1 + 2 - 3)		\$XXX

Nombre del Ente Público		
Conciliación entre los Egresos Presupuestarios y los Gastos Contables		
Correspondiente del XXXX al XXXX		
1. Total de egresos (presupuestarios)		\$XXX
2. Menos egresos presupuestarios no contables		\$XXX
Mobiliario y equipo de administración	\$XXX	
Mobiliario y equipo educacional y recreativo	\$XXX	
Equipo e instrumental médico y de laboratorio	\$XXX	
Vehículos y equipo de transporte	\$XXX	
Equipo de defensa y seguridad	\$XXX	
Maquinaria, otros equipos y herramientas	\$XXX	
Activos biológicos	\$XXX	
Bienes inmuebles	\$XXX	
Activos intangibles	\$XXX	
Obra pública en bienes propios	\$XXX	
Acciones y participaciones de capital	\$XXX	
Compra de títulos y valores	\$XXX	
Inversiones en fideicomisos, mandatos y otros análogos	\$XXX	
Provisiones para contingencias y otras erogaciones especiales	\$XXX	
Amortización de la deuda pública	\$XXX	
Adeudos de ejercicios fiscales anteriores (ADEFAS)	\$XXX	
Otros Egresos Presupuestales No Contables	\$XXX	
3. Más gastos contables no presupuestales		\$XXX
Estimaciones, depreciaciones, deterioros, obsolescencia y amortizaciones	\$XXX	
Provisiones	\$XXX	
Disminución de inventarios	\$XXX	
Aumento por insuficiencia de estimaciones por pérdida o deterioro u obsolescencia	\$XXX	
Aumento por insuficiencia de provisiones	\$XXX	
Otros Gastos	\$XXX	
Otros Gastos Contables No Presupuestales	\$XXX	
4. Total de Gasto Contable (4 = 1 - 2 + 3)		\$XXX

ANEXO IV

Listado de Figuras, Cuadros y Gráficos.

Figura 1. Entes Contables	21
Figura 2. Esquema de Registro e Información	22
Figura 3. Catálogo de Cuentas. Carácter económico del recurso	24
Figura 4. Estructura del Plan de Cuentas Contable	25
Figura 5. Catálogo básico de Cuentas Contable	25
Cuadro 1. Compatibilización contable-presupuestaria. Ejercicio 2017	26
Cuadro 2. Comparación entre ejercicios 2017 a 2019 en cuadros compatib.	28
Cuadro 3. Estado de Movimientos y Situación del Tesoro. Ejercicio 2017	31
Cuadro 4. Comparación de movimientos extrapresupuestarios. Ejer 2017-2019	32
Cuadro 5. Modelo de Conciliación Presupuestaria Contable	39
Cuadro 6. Modelo de Compatibilización de Resultados Presupuestario-Contable	40
Gráfico 1. Comparación entre ejercicios 2017 a 2019 en cuadros compatib.	29
Gráfico 2. Comparación de movimientos extrapresupuestarios. Ejer 2017-2019	32