

18131

CATALOGADO

BUENOS AIRES, 14 de Marzo de 1975.

Al Señor Secretario General del
CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES
Dr. ALBERTO GONZALEZ ARZAC
S / D



De mi más alta consideración.

Tengo el honor de dirigirme al señor Secretario General a efectos de elevar los Capítulos V, VI y Ejercicio Práctico del "Manual de Presupuestación, Registración y Costeo del Sistema de Aprovisionamiento de Bienes de Uso y Consumo", en cumplimiento del contrato suscripto con fecha 18 de octubre de 1974 y del cronograma oportunamente elevado.

Saludo al señor Secretario General con toda atención.

A handwritten signature in dark ink, appearing to be "H. R. Nadale".

HORACIO RAUL NADALE
Soldado de la Independencia 1248
2° Piso "B" - Capital Federal
Teléfono: 774-2804

C A P I T U L O V

- VARIACIONES DEL STOCK EN FUNCION DE LOS DISTINTOS TIPOS Y CLASIFICACIONES DE LOS CREDITOS PRESUPUESTARIOS Y SU INCIDENCIA PATRIMONIAL.
- RESULTADOS ECONOMICOS Y FINANCIEROS DE LOS EJERCICIOS; INDEPENDENCIA DEL EQUILIBRIO O DESEQUILIBRIO ECONOMICO Y/O FINANCIERO.
- CONFRONTACION ENTRE LO PRESUPUESTADO Y LO EJECUTADO.

VARIACIONES DEL STOCK EN FUNCION DE LOS DISTINTOS TIPOS Y CLASIFICACIONES DE LOS CREDITOS PRESUPUESTARIOS Y SU INCIDENCIA PATRIMONIAL.

Evidentemente a lo largo del ejercicio, se producen gran cantidad de movimientos en los stocks de la Dirección de Suministros, tanto en los elementos de consumo como en aquellos que no desaparecen con el primer uso. Estos movimientos tal como se desprende de lo mencionado en los primeros capítulos de este Manual, son de distinta índole. Se producen durante la ejecución del ejercicio incorporaciones de elementos y también aprovisionamiento de los mismos a las distintas unidades usuarias. Recordamos aquí que hemos dicho que en el caso de las incorporaciones en la mayoría de ellos se mueven partidas o asignaciones presupuestarias que tienen incidencia financiera, además de la lógica incidencia económica. En el caso de los aprovisionamientos las partidas que se utilizan son únicamente con gravitación económica.

Decíamos también que en la actualidad la concepción presupuestaria vigente es de corte netamente financiero, por lo que sólo figuran en el mismo las partidas del primero de los tipos mencionados. Así resulta que, de utilizarse un sistema centralizado de suministros, o no figuran los créditos para el aprovisionamiento o se realiza un intenso movimiento de fondos que no se justifica y menos en situaciones apremiantes de tesorería como las que actualmente se viven.

Solamente por una coincidencia muy particular puede resultar que -por supuesto a moneda constante- el valor de los elementos acopia-

dos al cierre de un ejercicio sea similar al que tenían esos mismos elementos al comenzar el ejercicio. En este caso la variación sería cero, y no se modificaría en este rubro la conformación del patrimonio de la Hacienda Pública, que decíamos es necesario conocer en la forma en que el mismo se integra. Lo más probable es que se produzcan variaciones y en muchos de los casos que las mismas sean significativas.

Veamos entonces como se puede hacer jugar la variación de los stocks con los créditos presupuestarios.

Si se considera en un momento determinado necesario que a lo largo de un ejercicio se incremente el valor de los elementos acopiados, por que es preciso almacenar elementos que en el siguiente ejercicio van a ser necesarios para, por ejemplo, habilitar un hospital con todos los elementos que esa habilitación supone, se podrá actuar de la manera que a continuación se indica. Es necesario que se produzca un incremento del activo en su faz de elementos almacenados. En este caso la partida, que con gravitación financiera se asigne para la adquisición de elementos, deberá superar, en el monto en que se desea aumentar esta parte del patrimonio, a las partidas que para proveerse esos elementos se le fijen presupuestariamente a las unidades usuarias. No olvidemos que, de ejecutarse el presupuesto en la forma prevista, que es además lo que debe ser realmente un presupuesto, es decir, la expresión ex-ante de lo que se espera que económica y financieramente suceda en la Hacienda del Estado, se habra logrado el objetivo.

La adquisición de elementos se podrá hacer sin ninguna dificultad, ya que contando con el respaldo presupuestario necesario y siguiendo las normas que para las adquisiciones fije la respectiva Ley de Contabilidad, habrán de incorporarse los elementos que se previeron. En la política de suministros se fijarán que tipos de elementos serán ellos.

Recordando que las autorizaciones que se dan a los respectivos usuarios son en todos los casos autorizaciones máximas, a efectos de no distorsionar los stocks, se supone que éstos no habrán de adquirir en la Dirección respectiva por un monto mayor que el fijado. De ser necesario una adquisición por un monto mayor, se deberá solicitar que se incrementen las partidas asignadas, en cuyo caso se podrá reвер la política, si los montos son significativos, e incrementar si se sigue considerando necesaria la formación de stocks mayores, la partida para las adquisiciones. Evidentemente se habrá logrado al ejecutarse el ejercicio, el incremento esperado. Este incremento tiene que reflejarse en la contabilidad económica principal, si se sigue el esquema que hemos planteado para la contabilización a lo largo del presente Manual.

Si por el contrario, se considera que los elementos acopiados superan las necesidades de previsión que la Hacienda del Estado debe tener, se deberá operar en sentido inverso, es decir, se asignarán partidas para la adquisición por parte de los usuarios en la Dirección respectiva, por un monto superior al que se fije en la respectiva partida para la adquisición por parte de la misma de e-

lementos en el comercio o para la fabricación de los mismos por administración. En este caso el activo que forman este tipo de elementos, disminuirá y como en el caso anterior deberá tener su reflejo contable en la contabilidad económica, previo registro en las respectivas contabilidades que alimentan a la misma.

Como se desprende de lo que antecede, bien puede jugarse con las partidas presupuestarias que se asignan para un determinado ejercicio, en virtud de las variaciones patrimoniales que, en el rubro que estamos tratando, se desean lograr. Pero cabe una vez más, aclarar que sólo puede lograrse si es que en el presupuesto, y por ende en la ejecución, se trabaja con partidas que tengan los distintos tipos de gravitación que se han mencionado.

RESULTADOS ECONOMICOS Y FINANCIEROS DE LOS EJERCICIOS: INDEPENDENCIA DEL EQUILIBRIO O DESEQUILIBRIO ECONOMICO Y/O FINANCIERO.

Desde el momento que trabajamos con partidas con gravitación económica y partidas que además de ella tienen también gravitación financiera, fácil es deducir que los resultados que se obtendrán serán también de dos tipos: uno financiero y el otro económico. En la actualidad, considerando que nuestros presupuestos sólo contienen partidas que tienen gravitación financiera, precisamente por el neto corte de ese carácter, el resultado que se espera obtener, cuando hablamos de lo presupuestado, o el que se obtiene de la ejecución es solamente financiero.

Los resultados financiero y económico son independientes entre

si. Para la obtención del primero de los resultados, se tendrán en cuenta los ingresos que se produzcan sean estos de capital o corrientes y la utilización de las partidas que tengan gravitación financiera.

Así se obtendrá un resultado que podrá traducirse en déficit, superávit o eventualmente que se encuentre equilibrado.

Para la obtención del resultado económico se deberá considerar los incrementos y decrementos que se produzcan en los activos y pasivos de la Hacienda Pública, sean estos financieros o no. De la comparación de los incrementos del activo y decrementos del pasivo por un lado con los decrementos del activo e incrementos del pasivo por otro habrá de obtenerse este tipo de resultado.

Al igual que el anterior habrá de ser de superávit económico, es decir con un incremento del patrimonio neto de la Hacienda de que se trate, de déficit económico, es decir de disminución del patrimonio neto, lo que nos estaría demostrando que se está disminuyendo el patrimonio a efectos de poder mantener el funcionamiento de la Hacienda, es decir para poder cumplir con los fines de funcionamiento, nos estamos consumiendo el patrimonio, o eventualmente el resultado puede ser equilibrado, es decir de la ejecución surge un patrimonio al cierre del ejercicio similar al que tenía la Hacienda al comienzo del mismo.

Entre ambos resultados hay una independencia total. Así un presupuesto o el resultado de la ejecución de uno de ellos, puede arro-

jar un resultado financiero por ejemplo, deficitario, con una inversión positiva mayor que el déficit de orden financiero. Esto es, económicamente la Hacienda de que se trata, habrá incrementado a lo largo del ejercicio su patrimonio neto.

Quisiéramos aquí hacer notar las diferencias entre lo actualmente vigente y un sistema como el que se propone. En la actualidad cuando hablamos de déficit, es sin duda, financiero. En estos casos lo primero que surge en nuestros pensamientos es que estamos endeudando a las generaciones futuras. Este es en realidad un pensamiento cierto, pero no surge con la claridad que debe tener todo lo referente al manejo del dinero de los contribuyentes de una Hacienda, como la Pública, netamente dependiente y de la que se debe rendir cuenta- el resultado económico. Si sucede lo que más arriba mencionamos, de un resultado superávit económico mayor que el déficit financiero, si bien se está endeudando a las generaciones futuras, se les está dejando un patrimonio neto mayor, que suponemos estará integrado por obras de infraestructura y elementos útiles para el aprovechamiento de esas generaciones. Lógico es entonces que esas futuras generaciones que habrán de usufructuar también de los elementos contribuyan al pago de su costo.

Puede de la misma manera suceder lo contrario. Supongamos que un resultado financiero -puede ser este esperado o de ejecución- nos de equilibrado, pero el resultado económico nos demuestre que el patrimonio neto de la Hacienda de que se trata ha disminuido conside-

rablemente. En la actualidad no se podría vislumbrar con claridad, pero si, surge claramente si realizamos los resultados en la forma que se expuso más arriba.

Para poder presentar un presupuesto o una ejecución equilibrada desde el punto de vista financiero hemos tenido que realizar bienes de nuestro activo o aumentar nuestro pasivo con un gran endeudamiento.

Lo expuesto creemos que es suficiente para demostrar que ambos resultados son totalmente independientes y que no necesariamente un equilibrio o desequilibrio financiero ha de traer aparejado un equilibrio o desequilibrio similar desde el punto de vista económico.

En este tema hemos debido generalizar y no referirnos exclusivamente a los elementos de suministros de que hemos tratado todo a lo largo del presente trabajo, ya que el resultado es uno solo, al que coadyuvan si, los resultados que en el area de los suministros se obtengan, pero no pueden parcializarse los resultados desde el momento que el patrimonio hemos dicho al principio del trabajo es uno solo y comprende la totalidad de los elementos que la Hacienda posee y le deben o debe.

CONFRONTACION ENTRE LO PRESUPUESTADO Y LO EJECUTADO.

Consideramos que en un sistema presupuestario moderno deben concen-
tarse tres elementos fundamentales. La presupuestación por programas, si es este el sistema elegido para su aplicación, la ejecución -incluida la registración contable- a los mismos niveles y con las mismas aperturas que la presupuestación, y una tercera etapa que con

siste en verificar lo presupuestado con lo ejecutado y en analizar los desvíos positivos o negativos que se hubiesen producido. En este tipo de sistema presupuestario hay siempre un funcionario responsable de la ejecución de los programas o de las actividades centrales. En el caso de que los desvíos se produzcan, serán esos funcionarios responsables de la ejecución quienes deberán aclarar debidamente las causas que provocaron los desvíos de las metas fijadas. Aquí surge otro elemento fundamental de todo programa, y es la fijación de metas físicas en los casos en que ello sea factible.

Fijadas las metas, tendremos que el presupuesto será el costo predeterminado del programa que tiende a lograr dichas metas, y la ejecución nos indicará el costo "ex-post" y nos deberá indicar cuál es el logro físico del mismo.

Evidentemente, de nada sirve un costo predeterminado y la fijación de una meta a lograr en la faz de la presupuestación, si luego no se realiza la comparación de lo realmente ejecutado y logrado y se analizan a fondo sus desvíos, aplicando las responsabilidades que correspondan cuando estos se originan en negligencia o falta de dedicación del responsable de su logro.

De allí la importancia y necesidad de confrontar lo presupuestado para un programa de acopios de elementos de consumo o duraderos, con lo que a lo largo del ejercicio se ejecutó y logró.

En muchas ocasiones podrá suceder que habiéndose previsto en el programa o actividad central que nos ocupa la obtención como meta

de un incremento de los elementos en stock, la misma no se logra, sino que por el contrario al cierre del ejercicio se verifique que la cantidad acopiada disminuyó. ¿Qué pudo haber sucedido? ¿Quién debe dar las explicaciones necesarias? Evidentemente el responsable de la ejecución del programa o actividad central a que nos referimos, será el que debe aclarar las causas del desvío producido.

Pudo suceder que, por ejemplo, por razones de desabastecimiento, o de encarecimiento desmedido de los elementos a acopiar, los créditos asignados para adquisición hayan resultado insuficientes y haya sido imposible obtener el refuerzo presupuestario necesario o la modificación de la meta prevista, debiendo cumplirse con los aprovisionamientos solicitados a fin de no entorpecer el funcionamiento de los demás programas. En este caso no habrá responsabilidad del funcionario encargado de la ejecución si es que agotó los medios a su alcance.

Puede suceder, por el contrario, que por negligencia o descuido del responsable de iniciar las tramitaciones para adquisición en un período determinado, se haya licitado un producto estacional, fuera de la época en que éste se produce o se halle disponible en el mercado. En este caso no habrá ninguna explicación que libere de responsabilidad al ejecutor, debiendo aplicarse las correspondientes sanciones correctivas, que servirán, además, de llamado de atención al resto de los responsables de los distintos programas.

Decíamos en los capítulos anteriores que es necesario que, a la

vez que se determinen responsabilidades, también se impongan las sanciones que correspondan reglamentariamente a quienes no hayan cumplido con las propias. Entendemos que esta es una forma de lograr en la Hacienda Pública una mayor eficiencia, es decir el logro de las metas fijadas con el menor costo posible.

Evidentemente de la misma manera puede suceder lo contrario, que habiéndose previsto una disminución de los elementos acopiados, el resultado indique lo contrario. En este caso, difícilmente la responsabilidad será del responsable de los acopios, ya que se supone que, la asignación presupuestaria para la adquisición que es el límite máximo de inversión, no se ha superado, toda vez que la responsabilidad, en ese caso, de haber efectuado adquisiciones sin el correspondiente respaldo presupuestario, sería mucho mayor. Lo probable que haya sucedido, entonces, es que los aprovisionamientos no hayan alcanzado el nivel previsto. En este caso, la responsabilidad será de los funcionarios ejecutores de los programas que debían consumir los elementos y no lo han hecho, trayendo como consecuencia seguramente, el no lograr las metas respectivas fijadas.

Estimamos que la responsabilidad será si del ejecutor del programa o actividad central de Suministros, si no cumple con la premisa de haber colocado los elementos necesarios, en la cantidad requerida, en el lugar solicitado y en el momento oportuno. Esto surgirá a no dudarle del análisis de los logros del resto de los programas y de los descargos o explicaciones que produzcan sus responsables.



Queda un tema muy discutido por mencionar: ¿Quién es el encargado de realizar este análisis? No tomaremos partido en ninguna de las corrientes que debaten sobre este tema, solo mencionaremos que en distintas reuniones que se han realizado, no han podido ponerse de acuerdo, siendo las más firmes, las que indican que podría quedar a cargo del Tribunal de Cuentas correspondiente o de un órgano que podría denominarse Control de Gestión.

No somos ambiciosos ni pensamos que esto que hemos tratado de delinear en este punto constituya lo que se ha dado en llamar el Control de Gestión, pero estimamos que puede ser una parte importante del mismo y sumamente necesaria por lo que hemos expresado anteriormente.

C A P I T U L O V I

- BREVE NOCION DE COSTOS - GENERALIDADES

1 Conceptos Particulares

1.1 Sistemas de Costos

1.2. La contabilización de los Costos

1.3 La medida del resultado

1.4 Incidencia de la apreciación de los bienes de uso

1.5 Gastos Indirectos

BREVE NOCION DE COSTOS - GENERALIDADES

Ha sido, y continúa siéndolo en forma cada vez más marcada, preocupación constante de todos los pueblos, buscar y crear mejores condiciones de vida para sí, mediante un esfuerzo constantemente realizado tanto en forma individual como conjunta.

Es a través de la actividad económica, principalmente, que se ponen de manifiesto esas acciones, en pos de una mayor y mejor producción de bienes y servicios.

De esa actividad económica participa en mayor o menor grado el sector privado, según el tipo de organización política adoptada por las diferentes naciones, y el sector público.

Desde tiempos relativamente recientes -que no son anteriores a los comienzos del presente siglo- se ha venido operando un notable proceso de acrecentamiento y diversificación de las funciones que estaba llamado a prestar ese sector y en particular el sector Gobierno.

Si bien el proceso es general cabe aclarar que el carácter, profundidad y los medios a través de los cuales se manifiesta, entre otros aspectos, hacen que sea diferente del verificado en los países socialistas.

Lo cierto es que las actividades del Estado moderno del mundo occidental se han acrecentado en forma muy acelerada y han abarcado -y continúan haciéndolo- tanto nuevos aspectos de funciones en

que antes actuaban, así como también nuevas funciones pertenecientes a campos o a sectores en los que, el Estado, no había actuado ni intervenido.

Vale decir que aquel papel que el Estado representaba de vigilancia, de orientación y de ejercicio efectivo de algunas funciones que, por su naturaleza o carácter, inevitablemente debían caer en su esfera de acción, se ha transformado, haciendo notar su accionar real y efectivo en diversidad de campos, abarcando no solo aquellos en que su acción es exclusiva y excluyente, sino también en otros en que es necesaria o solamente conveniente; actuando, aquí, en reemplazo del sector privado o en su apoyo o complementando al mismo.

La complejidad, diversidad y carácter de las nuevas responsabilidades que el Gobierno moderno debe asumir le imponen también poner en ejecución programas de desarrollo que le permitan lograr los objetivos que se ha prefijado y que, en general, responden al concepto de promover el bienestar general en su más amplio concepto.

La necesidad de lograr avances directos, graduales y orgánicos hacia la consecución de esos objetivos y con la economicidad máxima en cuanto a tiempo y medios, ha implicado que, con cada vez con mayor intensidad, se recurra a la planificación de las acciones del sector.

Los recursos que el sector debe emplear para cumplir las actividades a su cargo en la actualidad, son, con toda evidencia, cuantiosos, los que unidos a la ya citada diversidad de funciones a cumplir y magnitud y diversidad de los objetivos a lograr por su par-

te, permite asegurar que su participación en el acontecer económico, es preponderante.

De ahí es que, la formulación del Presupuesto del Estado y su ejecución, cobran una especialísima significación, al igual que lo que ocurre con los planes de acción de las Empresas del Gobierno y su ejecución y con las previsiones y aplicación de los fondos extra presupuestarios a cargo de otros entes integrantes del Sector.

Es, precisamente esa significación con respecto al presupuesto del Estado, como así también la necesidad de lograr el máximo rendimiento de los siempre escasos recursos frente a necesidades cualitativa y cuantitativamente crecientes, lo que ha impuesto un cambio fundamental en el carácter del mismo, que se viene operando gradualmente en el sentido de dejar de atender aspectos puramente fiscales y con estimaciones esencialmente monetarias, para tender a constituir un instrumento de ejecución o de interpretación periódica de los planes de mediana o larga duración y a ser un documento que proporcione información fluida, con la rapidez y el detalle adecuados a las necesidades de quienes tienen que adoptar decisiones y controlar su ejecución, entre otras nuevas características no menos significativas.

El presupuesto tradicional ha debido incorporar otros sistemas de clasificación a los que integraban el mismo, para que, mediante esa integración, se pueda tender a satisfacer las nuevas exigencias impuestas por las razones analizadas. El proceso es esencialmente dinámico y esas adecuaciones e incorporaciones continuarán -segura-

mente- renovándose en busca de niveles cada vez más aptos y acordes con las necesidades que deben satisfacer y que, en definitiva, están constituidas por el hecho de lograr que el Estado pueda accionar exitosamente y no se vea trabado o impedido en su actividad.

Así vemos que se ha incorporado la clasificación económica de gastos y recursos a efectos de poder apreciar la contribución que hace el Estado al proceso general y sus efectos, la clasificación funcional tratando de satisfacer otras necesidades de información sintética a los altos niveles de conducción y control y la clasificación por programas y resultados en la que, fundamentalmente, se vinculan objetivos, realizaciones concretas y medios destinados y aplicados a lograr aquellos fines. La implantación de ninguno de estos sistemas ha impuesto o permitido que se abandonen las otras técnicas, por el contrario, todas se complementan y compatibilizan; cada una de ellas atiende a diferentes aspectos de clasificación, registros e información y su utilización conjunta debe permitir que ayuden a la ejecución de los planes de Gobierno y orienten la acción, tendiendo a incrementar la eficiencia en la producción de servicios por el Estado.

La incorporación del Presupuesto por Programas y Resultados en particular, como ya reiteradamente se lo ha caracterizado, atiende a lo que el Gobierno realiza más que a lo que adquiere; vincula medios con realizaciones y pone de manifiesto que los bienes y servicios que el Gobierno adquiere y aplica al cumplimiento de sus fun-

ciones tienen significación por su destino y no por su carácter, a diferencia de la basada en el objeto de gasto que atiende a lo que el Gobierno adquiere.

Permite conocer actividades que pretende realizar el Gobierno, su magnitud, su costo a través de la asignación de recursos y los responsables de su realización. Así como la clasificación tradicional permitía ejercer un control formal de carácter contable administrativo y legal, esta técnica permite ampliar los caracteres y calidades del mismo, al hacer posible controlar las metas propuestas, la consecución de los objetivos prefijados y sus resultados. Es posible poner de manifiesto el mérito de la gestión, evaluar la eficiencia de las prestaciones de la administración y su economicidad y detectar duplicaciones de tareas con el consiguiente ahorro de medios a través de la oportuna adopción de medidas correctivas.

Es necesario diferenciar los conceptos de "programas" y de "resultados" toda vez que no son sinónimos, Burkhead los distingue en relación al tiempo; por los primeros debe entenderse "la expresión de los proyectos de realización del Gobierno y su costo estimado y por resultados lo cumplido de lo proyectado y su costo real" (Dr Alfredo Le Pera). De ello surge que es posible establecer relaciones entre lo previsto realizar y la estimación de su costo por un lado, entre estos conceptos y lo realmente realizado y aplicado a estos fines y, por último, entre la multiplicidad de

bienes y servicios adquiridos o incorporados por el Gobierno y la pluralidad de logros obtenidos.

Es precisamente, de la posibilidad de establecer estas relaciones en el sentido descrito, de donde surgen ciertas condiciones relevantes de esta técnica, ya mencionadas.

Existen ciertas limitaciones a este respecto y están dadas por el hecho de que los productos finales logrados, dado los variados tipos de acciones que cumple el Gobierno, no siempre son medibles, significativos, identificables y homogéneos o solamente lo son en forma limitada. Indudablemente en estos dos casos, esta técnica ve disminuida, en alguna medida más o menos importante, la relevancia de la información que brinda, pero esa circunstancia debe ser salvada por otros medios que no impliquen ni condicionen las prestaciones debidas por la obtención de otros productos que puedan ser significativos, ni subordinar estrictamente la clasificación de resultados por la particular naturaleza o calidad de los logros obtenidos. Es necesario aquí, recurrir -aunque tal vez con cierto deterioro en la calidad de la información- a seleccionar otras unidades de resultados que permitan, aunque sea en forma no demasiado precisa, que los valores finales obtenidos en función de ellas, cobren significación.

En resumen, el Presupuesto por Programas está integrado por una serie de proyectos que deben ser la interpretación, para el pe

ríodo considerado, de una planificación de mayor alcance, con la correspondiente estimación del costo de los trabajos específicos y actividades que constituyen tales proyectos, y sus resultados estarán dados por lo realmente cumplido, en términos de trabajos y actividades realizados, con indicación de sus costos reales, de manera que, el costo de los programas, será la resultante de sumar los bienes y servicios realmente aplicados para lograr su cumplimiento.

Vale decir que, en términos de costos, se nos presentan básicamente en la etapa de presupuestación los costos predeterminados (estimados y/o standard según el caso) y en la etapa de "resultados" estaremos ante costos históricos. De la comparación de ambos, surgirán las desviaciones o variaciones de costos que, analizados en valor cantidad, origen, causas, etc., permitirán obtener múltiples conclusiones tendientes a mejorar la presupuestación o bien la ejecución, según el caso, a través de acciones correctivas futuras y, si correspondiese, a la determinación de las responsabilidades emergentes, desde los niveles personales hasta los institucionales.

Admitida la decisiva importancia que tiene la determinación de los costos en este campo, conviene precisar que, a nuestro juicio, consideramos que, a esos efectos, debe interpretarse que la suma total de los bienes y servicios consumidos o empleados efectivamen

te para cada actividad, en cada período que abarca el ejercicio, constituye el costo real de esa actividad. Correlativamente, los costos totales de cada nivel de la clasificación adoptada estarán constituidos por los valores correspondientes -calculados con el criterio expuesto- de los niveles inferiores que lo integran.

Vale decir que, entendemos que no sería adecuado considerar otro momento o etapa distinta que la del consumo, aplicación o prestación efectiva, lo cual implica un importante problema a considerar toda vez que, generalmente las registraciones en contabilidad de presupuesto, toman en cuenta la etapa del compromiso contable y, todavía en algunos casos, la del "pagado".

Uno y otro criterio, obviamente no responden al criterio expuesto -a nuestro juicio, la realidad necesaria a los efectos de los costos- y tampoco indican el monto del pasivo adecuadamente, toda vez que aquel debe vincularse con la entrega y recepción de los bienes o con la efectiva prestación, en el caso de los servicios.

La circunstancia de tomar en consideración, en relación con los costos, los valores realmente consumidos o empleados impone, con referencia a la contabilidad de Presupuesto cuyos registros, como se ha dicho, pueden tomar en cuenta diferentes momentos o etapas del gasto, efectuar una adecuada conciliación de ambos registros o bien tender a su transformación para homogeneizarlos; en ambos supuestos es innegable lo marcadamente complicado y dificultoso



que implica su realización, aunque tales dificultades disminuyen en intensidad si se consideran programas en los que prevalezcan provisiones relativas a "Personal" y, contrariamente aumentan esos inconvenientes, en aquellos que esencialmente contienen provisiones relativas a bienes o materiales.

Indudablemente aquí, tal como se menciona en el Capítulo anterior, se deberá recurrir a la utilización de partidas con gravitación económica solamente, en cuanto al registro de los elementos de suministros consumidos o aplicados.

Otro tanto ocurrirá, en el supuesto en que, el grado de aplicación de esta técnica, permita tomar gradualmente en consideración las amortizaciones normales de bienes de uso, depreciaciones extraordinarias, alteraciones en la valuación asignada a los bienes integrantes del patrimonio fundadas en el valor de la moneda, variaciones en sus existencias no originadas en responsabilidades personales y toda otra circunstancia similar que pueda alterar las registraciones en la contabilidad Económica, aunque sin incidencia o no originada en la ejecución financiera y por tanto no susceptible de ser registrada en esa contabilidad.

Como surge de lo expuesto, es necesario encarar cambios profundos de particular significación y trascendencia innegable en los esquemas actuales, para hacer posible la aplicación de las modificaciones citadas.

Esa modificación, entendemos, escapa en la actualidad y al menos en el breve plazo, a las posibilidades prácticas de muchos Gobiernos, ya que impone alterar estructuras y mentalidades impuestas o hechas a rutinas que ahora es necesario adecuar a las nuevas necesidades.

No obstante las dificultades planteadas, los beneficios que esta técnica reporta justifican el esfuerzo a realizar para superar los inconvenientes que trae aparejado el cambio a realizar, el cual, dado todos los aspectos en que influye, creemos oportuno indicar que debe ser encarado gradualmente y a través de varios períodos presupuestarios, en la medida en que se vaya contando con todos los elementos materiales y humanos adecuados, para que el sistema opere eficientemente.

La contabilidad de costos cuya finalidad es llegar a determinar costos unitarios y/o totales y brindar los elementos de juicio necesarios para el análisis de los mismos, dado la diversidad de acciones del Gobierno, deberá ir adoptando modalidades acordes con las mismas, vale decir que no podrá ceñirse a un sistema único y aún deberá, tal vez, en lo gradual de su incorporación a la rutina diaria, desechar transitoriamente ciertos aspectos, de tal forma de ir de lo simple y sencillo y aún, imperfecto, hacia lo complejo y más técnico y perfecto. La eficacia de la información en las primeras etapas, a pesar de lo expuesto, llegará a tener, si bien un valor

relativo, pero aceptable en medida considerable dado al conocimiento que se tenga de las imperfecciones en que se ha incurrido y la homogeneidad, o posibilidad de lograrla o determinarla, respecto de informaciones correspondientes a períodos secuenciales de un mismo aspecto en análisis.

Tampoco deberá dejarse de considerar en todo momento el costo, en sentido amplio, que implica la implantación de las modificaciones referidas, en relación con los beneficios que las mismas han de producir. La medida de ambas variables, está íntimamente ligada a las características de cada caso particular, por lo que el valor de esa relación puede cambiar marcadamente de un caso a otro, de ahí que la economicidad que ponga de manifiesto esa relación será un factor importantísimo que debe tenerse en cuenta con referencia a la decisión que se adopte.

1. Algunos conceptos particulares

Vistos los aspectos generales del tema, creemos oportuno hacer aquí, un breve desarrollo de algunos aspectos particulares de interés en cuanto a la elaboración y registración de los costos y a la utilización de la información que es posible obtener de su aplicación. Entendemos, y tampoco es nuestra pretensión, que el tema no queda agotado, por el contrario, solo queda planteado y sus posibilidades ofrecidas; sería necesaria su aplicación efectiva y relativamente prolongada para adquirir la experiencia necesaria.

1.1. Sistemas de Costos

En general los sistemas de costos pueden circunscribirse a dos grandes divisiones:

1.1.1. Costos históricos o resultantes

Registra las operaciones en la medida en que se van verificando. Vale decir, primero se producen las erogaciones y posteriormente se determinan los costos como una resultante de esas operaciones. Son costos reales, responden a consumos o erogaciones en que realmente se ha incurrido.

1.1.2. Costos predeterminados

Se calculan con anterioridad a la producción tomando como base condiciones a verificarse en el futuro y su fin consiste en poder anticipar, con cierto margen de seguridad, los valores que resultarán a efectos de orientar la acción de quien recurre a ellos. Interesa aquí fundamentalmente, lo que los costos deben ser más que lo que, en realidad, resulten. Posteriormente se enfrentarán con los costos reales a efectos de determinar los desvíos, donde se han producido y, en particular, encontrar sus causas con el fin de introducir las necesarias correcciones en los aspectos que correspondan!

En este caso los costos predeterminados se subdividen en dos sistemas:

1.1.2.1. Costos Presupuestos o Estimados

En este sistema la predeterminación de los costos se basa en estimaciones realizadas por los técnicos apoyadas en experiencias anteriores y en la apreciación o el conocimiento propio de las condiciones imperantes en los aspectos y tiempos, con respecto a los cuales está elaborando esa estimación.

No tienen base científica, su exactitud es relativa, Tienen la ventaja de ser económicos dado que no requiere, su determinación, gran trabajo de detalle como es requerido en otros sistemas.

1.1.2.2. Costos Standards

Es un tipo de costos predeterminados.

Procuran la determinación de los costos a través de cálculos técnicos sumamente prolijos y detallados; toman en cuenta las condiciones de producción más eficientes, como así también de precios, de cantidades y de tiempos, de los materiales y mano de obra requeridos, así como también de los gastos in-

directos que deben aplicarse a cada operación o a cada unidad a producir.

La pretensión de este cálculo, más que determinar a qué valor se elevará el costo correspondiente, consiste en determinar a que valor debe llegar. A través de él, puede medirse y determinarse eficiencia operativa. Lógicamente su cálculo es delicado y requiere prolijos estudios y registros sumamente completos, por ello su aplicación es posible en procesos repetitivos, esencialmente.

En ambos casos -costos históricos o predeterminados- es posible determinarlos por "órdenes de trabajo" o por "procesos". Los primeros son empleados normalmente en casos de producción de bienes y servicios no repetitiva ni masiva, sino cuando se trata de pedidos especiales, o de producción a pedido en los que suele anticiparse la demanda a la oferta. Permite reunir en cada "orden" todos los elementos integrantes del costo de ese "trabajo".

Los costos por "procesos", por el contrario son aplicables cuando la producción es en serie, de unidades homogéneas, cuando se acumulan existencias para satisfacer demandas que se producirán posteriormente a la producción. El tipo de

proceso de fabricación, en este caso, permite suponer que cada unidad soportará la misma imputación de cada uno de los elementos del costo (material, mano de obra y gastos indirectos).

En el caso del Presupuesto por Programas y Resultados, como ya se ha dicho, ambos sistemas -costos históricos y predeterminados- son usados. En el Presupuesto por Programas se utilizan los costos predeterminados y con respecto a los "resultados" son los costos históricos los que brindan la información correspondiente.

Los costos por "procesos" y por "órdenes de trabajo" también son utilizados. Algunos programas, subprogramas, etc. constituyen verdaderas "órdenes de trabajo". Existen otros casos en que, según la unidad de resultados que pueda seleccionarse, no será posible separar las imputaciones que correspondan a cada una de ellas, debiéndose acumular los totales erogados o consumidos con referencia a todo el programa, subprograma, etc., en ese caso estaremos en presencia de "costos por procesos".

Como ya se ha destacado anteriormente, los costos históricos, es decir los "resultados", cobran real y efectiva significación cuando es posible relacionarlos con valores predeterminados.

La importancia de la información que surge de la comparación de ambos valores, al cabo del ejercicio, requiere, en función de la validez de las conclusiones a que conduzca, innegablemente valores acertados y la medida de esa corrección y acierto será la que otorgue mayor o menor significación al control que se encare por aquel medio.

En este sentido nos remitimos a lo expuesto en el último punto del capítulo anterior.

LA CONTABILIZACION DE LOS COSTOS

Se ha visto ya, el cambio en cuanto al enfoque de la presupuestación y por tanto de la ejecución y de los resultados, que impone la clasificación por programas.

Con toda evidencia la registración debe evolucionar y modificarse, en el sentido que impone la nueva clasificación y la operatoria que ella implica, toda vez que, así como cualquier sistema de clasificación lo impone, este debe contar con cierta información contable básica y adecuada, para operar. Es así que vemos la evolución de las registraciones desde aquellas que corresponden a clasificaciones basadas en la naturaleza u objeto del gasto y grandes unidades orgánicas hacia las que tienden a poner de manifiesto funciones, y realizaciones, y sus respectivos resultados, por supuesto, sin perder aquella información que -como se ha dicho- es nece-

sario ~~que~~ subsistan varios sistemas de clasificación, dado la pluralidad de fines informativos y de control a que es necesario atender.

En particular las registraciones contables que respondan a las nuevas necesidades, marcadamente deben referirse y poner de manifiesto los costos ya que, este sistema de clasificación de gastos presupuestarios, tiene en particular consideración los resultados, en orden a todas las razones ya citadas en puntos anteriores (control, medición de esos resultados, determinación de responsabilidades, mérito de la gestión, etc.). Fundamentalmente esta forma de clasificación y la contabilización consiguiente hará posible y facilitará la preparación de los presupuestos futuros al proporcionar información de resultados obtenidos, con lo que se contará con referencias muy firmes a esos fines.

La atención que este sistema de clasificación pone en las realizaciones y en los resultados impone la existencia de una adecuada contabilización de los costos de tal forma de poder llegar a calcular costos unitarios y totales, proporcionar las bases y antecedentes para el análisis de los mismos y debe tener la flexibilidad necesaria para que, a través de operaciones simples de compaginación u ordenamiento de la información de sus registros, pueda proporcionar datos similares referidos a los distintos niveles integrantes del sistema de clasificación (actividad, trabajo específico, subprograma, programa, etc.).

Conviene destacar aquí, la importancia decisiva que tiene el acierto con que se logre determinar y definir los resultados buscados y las unidades que se seleccionen para su medición. Su importancia es tal que, una inadecuada definición y/o selección de tales elementos, puede llegar a hacer que pierda significación la relación consumos y/o erogaciones/cantidad de realizaciones. También de aquí puede deducirse la relevancia que tiene la selección de las unidades con que, tales realizaciones, han de medirse.

Otra circunstancia, también, decisiva en cuanto a la mayor o menor sinceridad y significación de la información, estará dado -como ya se ha mencionado anteriormente- por la necesidad de considerar consumos o aplicación efectiva de bienes y recursos en reemplazo de los conceptos de "compromiso" o "pagado", y con ello la posibilidad de que el ejercicio tenga resultados de doble carácter: económico y financiero. Claro está que este doble carácter de los resultados se presentará en razón de la efectiva utilización de créditos con incidencia económica y financiera y económica solamente, (casos de computar insumos económicos, amortizaciones de bienes de uso, variaciones patrimoniales, no debidas a responsabilidad personal, etc.). Se rompe así la igualdad que se verificaba en los presupuestos tradicionales -que no contenían partidas con gravitación económica solamente- en que la inversión presupuestaria equivalía a los costos.

Es evidente que los cambios que se imponen son de particular trascendencia y de difícil y gradual aplicación pero, repetimos,



posibles de realizar dado las necesidades que han de tener y la conveniencia de contar con la información general que están en capacidad de proporcionar.

Dado la multiplicidad de funciones a cumplir por el Estado, la consiguiente diversidad de logros a obtener, y las particulares características de los mismos y sus resultados, se impondrán diversas modalidades en los costos que impiden aplicar esquemas rígidos previamente constituidos por lo que, en tal sentido, sólo es posible proporcionar una serie de requisitos a cumplir o condiciones de tipo general que convenientemente deberán reunir los que se deban estructurar, en función del caso o casos particulares que se consideren.

Así siguiendo a J.V. Rodríguez Aznar (Elementos de Economía Presupuestaria) pueden mencionarse los siguientes requisitos generales que debe cumplir el o los sistemas de costos que se adopten: flexibilidad, oportunidad, simplicidad, claridad, utilidad, posibilidades de autocontrol y auditoría. A estos requisitos, en nuestra opinión también debiera agregarse uno, no menos importante, referido a la economicidad del sistema, ya que estimamos que no es posible dejar de tener en cuenta ese principio básico referido a la relación costo del control respecto del costo de la materia controlada.

Cabría ahora hacer referencia a cuál sería el nivel en el que

debería estar ubicado y por tanto debería operar el órgano encargado de las registraciones pertinentes y de proporcionar los resultados.

En tal sentido partimos de un supuesto básico dado por el hecho de que estas registraciones, deben integrarse a la contabilización existente y su realización, debe estar a cargo de los respectivos organismos encargados de la misma.

Dado, la diversidad de niveles de la organización que necesitan de esa información y el distinto grado de análisis con que la requieren así como los diferentes fines a que la misma servirá, entendemos que no es posible, ni conveniente concentrar la registración en un nivel orgánico único. Por el contrario, debe estar situada en dos o más niveles sucesivos, aunque vinculados de forma tal que los inferiores vayan concentrando la información en los superiores. La información que se eleve deberá ser homogénea y sintetizada convenientemente, para que pueda integrarse con la que proporcionen otros organismos similares y así satisfacer las necesidades de registros, análisis, control, etc. del nivel superior.

De ahí que consideramos adecuado, dejar como responsabilidad de los servicios administrativos jurisdiccionales los registros contables analíticos y situar los registros sintéticos, de igual carácter, en una única Contaduría General o Central. Cabe aclarar que la responsabilidad de los primeros no necesariamente debe cumplir-

se a través de un único nivel orgánico, pudiendo abarcar más de uno según la extensión y complejidad de la jurisdicción de que se trate. En este caso el fluir de la información entre los distintos niveles de una misma jurisdicción es semejante al que se establece entre los servicios administrativos jurisdiccionales y el órgano contable central aludido.

La información analítica es deseable que se sitúe a nivel de las unidades ejecutoras o a niveles próximos a las mismas. Esto posibilita el uso de la misma por los propios ejecutores. A partir de este nivel, la información fluirá, sintetizándose en cada etapa, hacia los niveles superiores a los fines de la integración ya citada y de la producción de los informes y controles necesarios que deben verificarse en tales niveles de la organización (órganos jurisdiccionales y centrales de contabilidad, de Presupuestos, etc.).

Es necesario resaltar que esta mecánica impone la adopción de disposiciones uniformes que vigilen el accionar de todos los niveles integrantes de la organización involucrados en estas actividades. En tal sentido resulta conveniente remarcar que esas normas deben ser dictadas por las oficinas centrales a efectos de lograr la homogeneidad y uniformidad necesarias en el accionar. Sin perjuicio de ello, es admisible la existencia de normas complementarias, de carácter aclaratorio o reglamentario cuyo dictado puede estar a cargo de los niveles sucesivos y con destino, o para ser cumplimentadas, por las unidades que le estén subordinadas.

1.3. LA MEDIDA DEL RESULTADO

El concepto de resultado es aplicable a los diferentes niveles de clasificación del sistema. Así lo encontramos en el nivel "funciones", y también en los de programas, subprogramas, actividades, etc.. En todos los casos serán la expresión de lo concretado respecto de los logros esperados. Sucesivamente, los resultados de cada nivel de la clasificación serán comprensivos de los que se han logrado para los niveles inferiores integrantes de cada uno de ellos. El nivel de la clasificación considerado (programa, subprograma, actividad, etc.) será el marco o la "cuenta" en la que se registrarán, a través del ejercicio, los resultados correspondientes.

La relación que se establece entre los logros obtenidos y los totales consumidos y/o erogados, es decir sus costos, cobrará especial relieve en la medida en que sea posible obtener y determinar unidades significativas de la producción de bienes y servicios. De este modo podrán compararse y analizarse los costos de una producción determinada medida en dichas unidades.

Como ya se ha dicho anteriormente, el mayor acierto que pueda lograrse en la elección o determinación de tales unidades otorgará mayor significación a la relación que se establezca respecto de los costos y mayor y más perfecta será, también, la información que de ello se derive y consiguiente-

mente la aplicación y uso que, de ella, pueda hacerse.

La multiplicidad de las acciones de gobierno y la consiguiente pluralidad de productos finales o intermedios obtenidos, da una idea, no solo de las dificultades que importa la elección de unidades significativas relativas a cada producción sino también, del hecho no menos cierto de que ello es posible lograrlo en algunos casos, en otros los productos obtenidos no serán medibles o identificables y, por último, en ciertas circunstancias tal producción, a pesar de ser medible e identificable, sólo será relativamente significativa.

Es así que podemos, según el caso, referirnos a unidades físicas producidas y obtener así información significativa, y en otros casos no será posible referirnos a unidades producidas o aún pudiendo hacerlo, la información que se obtenga, carecerá de significación o bien relativamente carecerá de ella. En estos dos supuestos últimos la referencia de los costos habrá que efectuarla con particular relación a las "actividades" es decir a procesos o partes de procesos completos, simultáneos o secuenciales en que pueda dividirse o con que pueda integrarse el programa o el nivel considerado. De todas formas, la relación actividades/costos no será por sí, totalmente elocuente en cuanto a la eficiencia habida o la economía de la producción, pero permitirá acumular información valiosa que, por comparaciones sucesivas o bien relacionándola con otros hechos o informes producidos por otras unidades

de la organización le harán cobrar significación, al menos aceptable.

1.4. INCIDENCIA DE LA DEPRECIACION DE LOS BIENES DE USO

Con respecto a este tema nos remitimos a lo dicho en el Capítulo I, punto b) "Depreciaciones" en cuanto a que, a nuestro juicio, deben computarse las mismas con las limitaciones y particularidades, en ese punto, indicadas.

En este sentido es necesario afectar y computar como costo de los diferentes programas, las amortizaciones de los bienes de uso afectados a los mismos, con las excepciones ya mencionadas en el punto citado. Estas registraciones imponen recurrir a partidas sin gravitación financiera, lo cual configura una dificultad más, que se agrega a las propias del cálculo y determinación del valor de las amortizaciones a computar, todo lo que, en conjunto, hace difícil su realización en el breve plazo. Por otra parte presupone su consideración, la existencia de un adecuado relevamiento de los bienes, la asignación de valores a los mismos así como su permanente adecuación y la de sus existencias.

Aquí volvemos a insistir en la necesidad de que la incorporación de estos conceptos y su registración, debe ser gradual en orden a las dificultades prácticas que ello implica y a las que nos hemos referido a lo largo de este trabajo.

Vale decir que, por ahora, y en tanto las condiciones necesarias no se verifiquen, habrá que seguir computando los consumos y erogaciones directamente vinculadas a la obtención de logros prefijados.

No obstante ello, se insiste en la necesidad de ir introduciendo las modificaciones necesarias y creando las condiciones debidas, tendientes a considerar estos conceptos.

En tanto ello no ocurra, si bien la información que se obtenga adolecerá, en razón de esta omisión, de error, no por ello ha de perder toda su significación. La tendrá en grado relativo, dado el conocimiento que se tiene de la omisión y la posibilidad, por la repetición de esta, de efectuar comparaciones sucesivas de valores homogéneos.



1.5. GASTOS INDIRECTOS

Presenta particular interés la imputación de los gastos in directos y, por tanto, su estudio debe ser objeto de un análisis muy particular que excede los propósitos de este Manual y en particular del presente Capítulo.

No obstante, es posible hacer aquí unos brevísimos comentarios tendientes a poner de relieve la extensión y complejidad del tema.

Partimos del supuesto básico que los gastos indirectos deben ser prorrateados o distribuidos entre los distintos programas, según criterio prefijado y que bien pueden ser los utilizados por las empresas (en función de unidades producidas, de cuotas uniformes o decrecientes, etc.) su selección dependerá del caso particular que se trate.

Ello impone superar varios interrogantes. El primero se refiere al criterio o criterios más aptos para realizar esa imputación o prorrateo. El segundo, y que en medida importante condiciona al primero, es el que se refiere a la determinación en concepto y monto de esos gastos indirectos.

Este tema, a no dudarlo, tiene íntima relación con la definición de logros, metas y resultados. En síntesis, se vincula con el contenido atribuido a cada uno de los niveles de clasi

ficación considerados.

En los niveles inferiores, quizás se presente con mayor nitidez el concepto, pero a medida que se consideran niveles más elevados la imprecisión puede ser más marcada. Basta decir, en este sentido por ejemplo, que un determinado nivel podrá tener imputaciones de erogaciones y/o insumos directos y también gastos indirectos; la determinación de aquellos valores y la asignación de estos últimos responderá a un proceso de registración y a ciertos criterios prefijados en tal sentido.

Si ese mismo análisis debe ser efectuado a niveles superiores, puede ocurrir que el proceso no pueda limitarse a la integración vertical de conceptos y montos homogéneos toda vez que el costo total incurrido en la consecución de las metas fijadas al nivel original, constituyan, en conjunto, gastos indirectos con referencia a los costos de los logros o metas fijados al nivel superior considerado, y con ello se presentará aquí, la necesidad de distribuir tales montos entre la producción obtenida en este nivel.

De lo expuesto hasta aquí es posible deducir la dificultad que implica la definición de criterios generales de distribución o prorratio de los gastos indirectos. Entendemos que habrá que fijarlos, en cada caso atendiendo a las particularida

des de ellos; a los niveles en que tales prorrateos deban ser efectuados y, por supuesto, al contenido atribuido a esos niveles.

No obstante, entendemos que también es necesario detener este proceso de síntesis en ciertos niveles, que también deberán ser determinados en relación a cada caso particular, a efectos de no perder la visión general, aún a pesar de no poder distribuir ciertos gastos y tener que considerarlos, dentro del panorama total, como una actividad o programa sin mayor significación en relación con el producto final obtenido a través de ellos.

La utilidad del sistema de clasificación por programas no se verá afectada seriamente, siempre que de un ejercicio a otro se repita esa situación, lo cual posibilitará su comparación, y permitirá la acumulación de experiencias las que, a través del tiempo, pueden llegar a constituir un patrón de medida de relativa eficacia.

EJERCICIO PRACTICO

Trataremos de realizar un breve ejercicio práctico a efectos de facilitar el manejo de las partidas y las cuentas que se han ido mencionando a lo largo del presente Manual.

Tendremos para ello que partir de algunos supuestos básicos:

- 1) Se considerará solamente una actividad que denominaremos Administración General y un programa único consumidor de los elementos acopiados en la Dirección de Suministros que forma parte de la denominada Administración General.
- 2) El programa mencionado tiene prevista realizaciones de gastos de capital además de los lógicos gastos corrientes para su desenvolvimiento.
- 3) La meta fijada a la Dirección de Suministros para el ejercicio que se trata ha sido la de incrementar su stock de elementos para hospitales, ya que se prevé la finalización de una obra de este tipo y su inauguración para el próximo ejercicio.
- 4) Se considerará solamente la provisión de dos elementos de consumo y uno durable.

Estos supuestos se realizan con el único fin de facilitar el ejercicio, debiendo considerarse que el incremento de unidades consumi-

doras y de elementos de aprovisionamiento, solo trae como consecuencia la multiplicación de registraciones similares a las realizadas a lo largo del ejercicio. Deberemos partir lógicamente del primer documento que hemos mencionado y que conteniendo partidas con gravitación económica solamente y con gravitación económico-financiera hemos denominado.

PRESUPUESTO DEL EJERCICIO

Actividad Central: Administración General

.....

Dirección de Suministros

Meta: incremento de stock, en particular de elementos necesarios para el funcionamiento de hospitales en un 5% de su actual stock.

Asignaciones presupuestarias:

a) Partidas con gravitación Financiera

Partida Principal Adquisición de Suministros 10.000.-

Partida Parcial Adquisición de bienes de uso 5.000.-

Partida Parcial Adquisic. de bienes de consumo 5.000.-

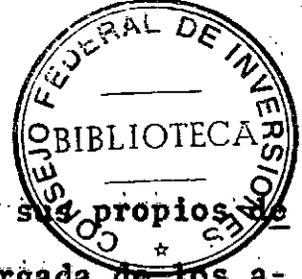
.....

.....

b) Partidas con gravitación económica solamente

Partida Principal Consumo de Suministros 100.-

Partida Parcial Aprovisionamiento de bienes de consumo 100.-



(Esta partida tiene como fin la adquisición en sus propios depósitos de los elementos que la Dirección encargada de los aprovisionamientos requiere, para el normal desarrollo de sus obligaciones).

.....

PROGRAMA A:

En este caso no precisamos la meta del programa, por no ser motivo del presente trabajo, pudiendo ser la misma o cualquiera, dentro de la gama de actividades reservadas a la Hacienda del Estado.

Asignaciones presupuestarias:

a) Partidas con gravitación financiera:

.....
.....

b) Partidas con gravitación económica solamente:

Part.Principal <u>Consumo de Suministros</u>	7.500.-
Part.Parcial Aprovisionamiento de bienes de uso	4.000.-
Part.Parcial Aprovisionam. de bienes de consumo	3.500.-

.....

EJECUCION DEL EJERCICIO

- La Dirección de Suministros llama a licitación para la adquisición de bienes de uso y de bienes de consumo, por la totalidad del crédito presupuestario, adjudicándose por el mismo monto pero recibándose conforme elementos por los siguientes valores:

Bienes de uso

40 camas de hierro tipo hospital 4.000.-

Bienes de consumo

2500 paquetes de algodón 2.500.-

1250 tarros de gasa esterilizada 2.500.-

Al realizarse un recuento selectivo en la Dirección de Suministros se encuentran 30 tarros de gasa en más con las cantidades que arrojan las fichas de existencias.

- El responsable de la ejecución del Programa adquiere en la Dirección de Suministros, mediante el sistema de tarjetas pedido implantado para el aprovisionamiento de los siguientes elementos:

30 camas de hierro tipo hospital 3.000.-

1000 paquetes de algodón 1.000.-

1250 tarros de gasa esterilizada 2.500.-

Estos son los movimientos que habremos de considerar para el presente ejercicio. Pasaremos ahora a efectuar las registraciones contables que se consideran necesarias.

Convendría recordar que puede suceder que la Dirección de Suministros por razones de conveniencia económica o política, decida la construcción por administración de los elementos para formar parte del acopio. En dicho caso la variación en las registraciones se efectuarán de acuerdo a lo establecido en el respectivo capítulo.

Exclusivamente por razones didácticas, las operaciones habrán de registrarse, primero la adquisición y luego los aprovisionamientos. Demás esta decir que en la práctica esto no sucede, sino que las registraciones deberán efectuarse en forma cronológica a medida que se produzcan, pero en todos los casos el procedimiento es similar.



REGISTRO DE LAS OPERACIONES

I. En el Servicio Administrativo Jurisdiccional

I.1. Contabilidad de ejecución del Presupuesto

En el momento de colocarse la orden de compra que constituye el compromiso habrá que tomar debida nota del monto del mismo, pero no efectuamos ninguna registración en esta contabilidad. Lo hacemos cuando nace la "obligación" de pagar por parte de la Hacienda Pública, es decir cuando la contraparte cumple con los aprovisionamientos y estos son recibidos de conformidad. Consideramos que se manden pagar mediante libramientos.

Adquisición Bienes de uso	4.000.-	
a Libramientos emitidos		4.000.-

Adquisición de bienes de consumo	5.000.-	
a Libramientos emitidos		5.000.-

En ocasión de los aprovisionamientos:

Programa A - Gastos de formación de Capital Real	3.000.-	
a Aprovisionamiento bienes de uso		3.000.-

Programa A - Gastos corrientes	3.500.-	
a Aprovisionamientos bienes de consu		
mo.		3.500.-

I.2. Contabilidad de los bienes reales

Por las adquisiciones:

Bienes de uso	4.000.-	
a Gastos para formac.Capital real fijo		4.000.-

Bienes de Consumo	5.000.-	
a Gastos para Acopio de Bienes de con		
sumo.		5.000.-

Por los aprovisionamientos

Bienes de uso provistos	3.000.-	
a Bienes de Uso		3.000.-

Bienes de consumo provistos	3.500.-	
a Bienes de consumo		3.500.-

Al efectuarse el recuento y encontrarse la diferencia:

Bienes de Consumo	60.-	
a Variaciones positivas		60.-



Nº CODIGO ... C. 2115

NOMENCLATURA Gasa Esterilizada

Precio Unitario \$ 2.-

Ubicación S - 7

Unidad: M²

Stock Máximo	3.000.-
Stock Mínimo	300.-
Stock Seguridad	150.-
Tiempo Adquisición	20 días

Fecha	DOCUMENTO	ENTRADA	SALIDA	SALDO
	Saldo anterior			750.-
3-4-75	Recibo Recepción A-3782	1.250.-		2.000.-
5-6-75	Tarjeta Pedido N 1768		1.250	750.-



II. En la Contaduría General

II.1. Contabilidad de ejecución del Presupuesto.

Los asientos serán exactamente iguales a los realizados en el Servicio Administrativo en virtud de haberse realizado una sola operación según la premisa del ejercicio.

II.2. Contabilidad de los Bienes Reales.

Bienes de uso	4.000.-	
a Gastos formac.Capital real fijo		4.000.-
<hr/>		
Bienes de Consumo a Varios	5.060.-	
a Gastos formac.Capital real -acopio suministros		5.000.-
a Variaciones positivas		60.-
<hr/>		
Bienes de uso afectados	3.000.-	
a Bienes de uso		3.000.-
<hr/>		
Bienes de Consumo afectados	3.500.-	
a Bienes de Consumo		3.500.-
<hr/>		

II.3. Contabilidad Económica.

II.3.1. Contabilidad de Variaciones

Si bien los asientos a realizar no corresponde-

rían dado que al igual que los de la contabilidad económica permanente son exclusivos de la Contaduría General y escapan al cometido de este Manual, mencionaremos a título informativo cuáles serían las cuentas que deban utilizarse.

Del ejercicio realizado se deduce que tanto para los bienes de consumo como para los de uso, se ha producido un incremento de stock, por ser superiores las adquisiciones que los aprovisionamientos. En bienes de uso hay un incremento de \$ 1.000.- y de consumo de \$ 1.560.-.

Habrá entonces que debitar las cuentas:

Bienes reales fijos en stocks 1975	\$ 1.000.-
Suministros (stocks) 1975	\$ 1.560.-

II.3.2. Contabilidad Económica Permanente.

Tal como sucedió en la contabilidad de variaciones, habrá que volgar en esta contabilidad que se lleva a través de los ejercicios las variaciones habidas y se hará debitando las cuentas:

Bienes reales fijos en stock	\$ 1.000.-
Suministros (stocks)	\$ 1.560.-

El real incremento del patrimonio neto es de \$ 60.- que es el total de elementos hallados en más en el recuento efectuado.

El resto del incremento de stock ha sido formado por adquisiciones en el ejercicio que traen como consecuencia una disminución del mismo (Caja o Banco, si se pagó en efectivo) o un incremento por el mismo monto, del pasivo si su pago se difirió para otros ejercicios.

Corresponderá ahora el análisis de la ejecución, lo que en el capítulo anterior llamamos enfrentar lo presupuestado con lo ejecutado. La autoridad encargada de hacerlo deberá verificar si la meta prevista para la Dirección Suministros se ha cumplido.

Prima facie, parecería que si aunque correspondería verificar si el porcentaje alcanzado llega al previsto, considerando el monto del acopio inicial. De esta forma consideramos que se habrá logrado finalizar todo el proceso, desde la presupuestación y fijación de metas hasta el control de lo ejecutado.

18131

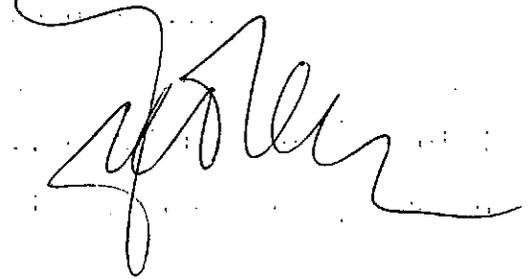
BUENOS AIRES, 1° de Abril de 1975.

Al Señor Secretario General del
CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES
Dr. ALBERTO GONZALEZ ARZAC
S / D

De mi más alta consideración:

Con referencia al contenido del Acta suscripta con fecha 21 de marzo de 1975 en la cual se detallan las observaciones formuladas a los Capítulos III y IV del "Manual de Presupuestación, Registración y Costeo del Sistema de Aprovisionamiento de Bienes de Uso y Consumo", informo haber procedido según indico en reglación agregada a la presente.

Saludo al señor Secretario General
con toda atención.



HORACIO RAUL NADALE
Soldado de la Independencia 1248
2° piso "B" - Capital Federal
Teléfono: 774-2804

CONTESTACION A LAS OBSERVACIONES A LOS CAPITULOS III y IV

Página 75: - En lugar de "precios congelados", debe decirse "precios constantes a lo largo del año" y debe testarse "al que, luego nos referiremos", en el mismo párrafo.

- Al final de la hoja agregar el siguiente asiento:

Programa B Gastos de Capital
A Aprovisionamiento Bienes de Uso

Página 81: Agregar a continuación de ..."catálogo de suministros de los elementos a adquirir", lo siguiente: "que es de existencia imprescindible para el correcto funcionamiento de un sistema como el que se propone" ...

Página 83: Agregar a continuación de ..."el siguiente", en el 4° renglón lo que se indica: "siempre que no haya responsabilidad personal."

A continuación del asiento que figura luego del primer párrafo deberá agregarse: "si la hubiere el asiento será:

Deudores Varios
A Bienes de Uso (o de consumo)

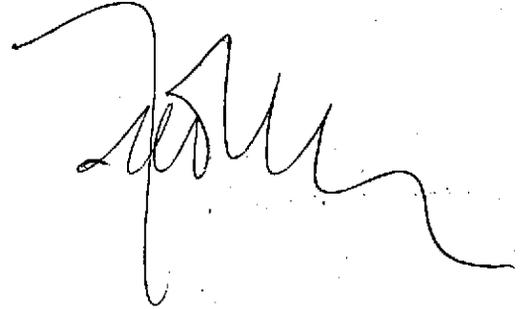
Página 84: Modificar en el tercer renglón: donde dice "primero", colocar "segundo", y en el cuarto renglón: donde dice "segundo", colocar "primero".



Página 89: En el tercer párrafo, primer renglón eliminar los términos "las tarjetas", en su reemplazo colocar "el formulario que reglamentariamente se utilice para los".

Página 91: Agregar al final del tercer párrafo: "entendiéndose que lo expuesto se refiere a los bienes que según el Capítulo I del presente Manual consideramos como valubles".

Página 96: En el segundo párrafo, segundo renglón agregar a continuación de "incorporaciones", la palabra "netas".

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized name, possibly "John" or similar, written in a cursive style.