

6.
N. 311.1
S 11
IV

31426

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES

EXPEDIENTE N° 1058

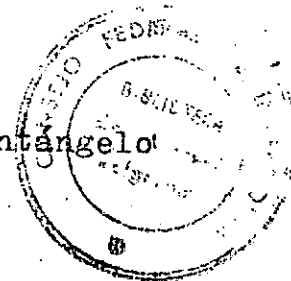
"EMPRESAS PUBLICAS PROVINCIALES"

ESTUDIO 03: SISTEMA CONTABLE-FINANCIERO

Informe final

CATALOGADO

Experto Contratado: Roberto Carlos Santangelo



6
N 311.1
S 11
IV

BUENOS AIRES
1986.

INDICE:

Organización y funcionamiento del sistema contable para Empresas y Organismos de Saneamiento y de Energía Eléctrica.

1. Definición del Sistema Contable Financiero.

- 1.1. El Sistema en el marco de la empresa u organismo.
- 1.2. El alcance del Sistema. Objetivos y competencias. Unidades operativas del Sistema.
- 1.3. Vinculación con otros sistemas. Relaciones y condicionantes.
- 1.4. El Sistema en el marco del sector.

2. Contenido del Sistema

- 2.1. Definición de los subsistemas componentes.
- 2.2. Subsistema de contabilidad general.
- 2.3. Subsistema de contabilidad de costos.
- 2.4. Subsistema de contabilidad de presupuesto.
- 2.5. Subsistema de contabilidad de patrimonio.
- 2.6. Subsistema de contabilidad de administración financiera.
- 2.7. Subsistema de contabilidad de responsables.
- 2.8. Subsistema de control.
- 2.9. Normatización del Sistema.

3. Organización y funcionamiento del Sistema Contable Financiero.

- 3.1. Integración de los Subsistemas.
- 3.2. Integración del Sistema con los otros sistemas de la organización.
- 3.3. El proceso informativo.
- 3.4. Organización básica del Sistema.

Elencueto

1. Definición del sistema contable financiero

1.1. El sistema en el marco de la empresa u organismo.

El marco de las empresas u organismos de Energía y de Sa
neamiento.

El primer aspecto que se desea destacar es que, buena -
parte de aquello hace a la gestión de empresas u organismos -
en general, es válido para todo tipo de organización indus -
trial o comercial, habida cuenta de las diferencias estructu -
rales específicas que separan a unas de otras.

Siendo también una obligación ineludible de la empresa -
u organismo prestatario de un servicio ya sea de electrici -
dad o saneamiento, la búsqueda permanente de mayor eficiencia
intentando toda mejora de productividad y toda racionaliza -
ción operativa posible.

Todo ello, por supuesto, sin descuidar la calidad de ser -
vicio público que revisten las prestaciones de ambas organiza -
ciones.

Las empresas u organismos de energía eléctrica y sanea -
miento tienen una dimensión que las hace ingresar con rapidéz
en la categoría de grandes empresas. Gravitan decisivamente -

1 sobre la actividad de los usuarios, sus trabajadores, sus proveedores, es decir sobre distintas áreas o actividades unidas en forma íntima e irrevocable como formando parte, de manera - simultánea, de la infraestructura social y económica del país.

Las empresas u organismos en general y en particular las que se encuentran dentro de los sectores que nos ocupan, tienen funciones generales y concretas que cumplir.

Las funciones generales o externas, u objetivo principal de su existencia se podría enfocar: a) desde el punto de vista de la economía en general, b) desde el ángulo del titular-ó accionista de las mismas y por último c) desde el enfoque = de la comunidad en la cual desarrolla sus actividades.

Desde el punto de vista económico, entendemos que las organizaciones deben desarrollar una función económica general, que es la de satisfacer las necesidades de los consumidores - o usuarios por medio de sus productos o servicios, desempeñando sus actividades a los costos más bajos, a fin de mantenerse dentro de la eficiencia proyectada.

Si cambiamos la óptica y observamos el panorama desde la posición del titular o accionista de la organización tratada,

sentiremos la necesidad de obtener el mayor beneficio posible, al mismo tiempo que mantener la empresa u organismo en adecuados niveles de competencia y adelanto tecnológico.

Pasamos ahora al ángulo y enfoque de qué espera la comunidad de una organización empresarial, y es que la misma prospere equilibradamente para que proporcione trabajo remunerado, justo y equitativo y tienda al desarrollo de los fines sociales deseados por la población, colaborando las mismas, en la medida de su capacidad contributiva.

Todo este planteo hacia afuera, que cumplen las funciones externas de la empresa precisan ser llevadas a la práctica por las funciones internas de la misma y su organización global - tendrá que ser estructurada como un sistema general para su funcionamiento coordinado y coherente.

La organización de la empresa u organismo como sistema general.

Un sistema, generalmente es definido como un conjunto de componentes destinados a lograr un objetivo particular de acuerdo con un plan. Se desprenden tres puntos significativos de esta definición: a) un objetivo, para el cual ha sido dise

ñado el sistema;

b) un diseño establecido para los componentes; y

c) las entradas de información, o insumos estructurados de acuerdo a algún plan.

Para organizar una actividad productiva y de servicios, el concepto de sistema no elimina la necesidad de las funciones principales de planeamiento, organización, coordinación, control y comunicación, ejecutando las funciones en conjunción con la operación de los sistemas o subsistemas y no como entidades separadas.

Para que los sistemas sean efectivos deben estar diseñados con sencillez, flexibilidad, confiabilidad y economía, además deben estar aceptados y comprendidos por aquellas personas que los operan.

La empresa u organismo, no podrá presentarse como un muestrario de funciones diferentes, sino como un sistema en el cual los protagonistas principales serán el flujo de información, los materiales, el personal, el equipo capitalizado y el dinero, que tratarán de establecer las fuerzas que determi

nen las tendencias básicas hacia el crecimiento, fluctuaciones y declinación de las mismas.

Las funciones concretas o internas de las empresas u organismos pueden resumirse en los siguientes sistemas:

SISTEMAS OPERATIVOS:

TRANSPORTE 9

Sistema de Comercialización

Sistema de Producción

SISTEMAS ADMINISTRATIVOS:

Sistema de Administración de Recursos Humanos.

Sistema de Administración de Recursos Materiales

Sistema de Administración de Recursos Financieros

Sistema de Información

Sistema de Control

El sistema de Comercialización se ocupará primordialmente de las funciones de investigación del mercado, publicidad, promoción de ventas, planeamiento y operaciones de ventas.

El Sistema de Producción tendrá como funciones básicas; la ingeniería de planta, planeamiento y control de la producción y control de calidad.

En cuanto a los sistemas administrativos el de Administración de Recursos Humanos se encargará de las funciones de reclutamiento, administración de sueldos y jornales, relaciones industriales, planeamiento y desarrollo de la organización y servicios para empleados.

El Sistema de Administración de Recursos Materiales se ocupará de las funciones de: normalización, identificación y catalogación de bienes de uso y consumo; determinación de la demanda; adquisición y contratación de bienes y servicios; registro de proveedores y aprovisionamiento.

Dentro del Sistema de Administración de Recursos Financieros, encontramos tareas de organización, dirección, contabilidad general, costos, presupuestación y control.

El Sistema de Información incluye funciones de comunicación, información y coordinación de actividades públicas.

Las funciones que integran el sistema de control se ocu-

pan fundamentalmente de planificación y presupuesto con participación en el planeamiento y control de operaciones, planificando y midiendo ingresos, costos y utilidades, organización de la información financiera y contable para la toma de decisiones y comparación de los resultados con los planes.

Para desarrollar los sistemas propuestos, la empresa u organismo necesita de una estructura organizativa, la cual - mediante la coordinada disposición de elementos, o sea un conjunto de personas y medios, cumple servicios interrelacionados lateral o verticalmente para la obtención de los objetivos propuestos.

Dentro de esa estructura se desarrolla el Sistema Contable Financiero, cuyas funciones y servicios, son esenciales - para la gestión empresarial.

1.2. El alcance del Sistema. Objetivos y competencia; Unidades operativas del Sistema.-

Dentro del modelo de gestión, a nivel de empresa u organismo, el Sistema Contable-Financiero, cumple funciones que serán ejecutadas en conjunción con la operación del sistema en sí, en coordinación y vinculación con todos los factores

de la empresa u organismo, con tareas repartidas y enlaces asegurados, con los otros sistemas de la organización.

Las finalidades esenciales del Sistema Contable-Financiero son: A) en lo que respecta a lo contable, puede sintetizarse en la obtención u otorgamiento de: 1) información, 2) control contable y 3) protección legal.

La información Contable implica expresar suministros de datos sobre:

- 1) la composición del patrimonio y su medida, cubriendo aspectos: -cuantitativos (cantidad, oportunidad),
-cualitativos (importancia, contenido);
- 2) los resultados de explotación, relacionados con el rendimiento patrimonial;
- 3) determinación anticipada de resultados, mediante la elaboración de presupuestos y pronósticos a largo plazo;
- 4) la registración de los movimientos patrimoniales;
- 5) la revelación de posibles errores, omisiones o fraudes;

El control, se puede definir como un subsistema de información que permite que los acontecimientos se confronten con

los planes, pudiendo asegurar dentro de lo aceptable que la organización actúe de acuerdo a las políticas establecidas sirviendo como : a) medio de comunicación, otorgando conocimiento de los objetivos;

b) medio de motivación, determinando la acción de los órganos subalternos ante los superiores para el cumplimiento de las directivas propuestas;

c) medio de verificación, permitiendo:

-valorizar la eficiencia de los empleados en la ejecución de las tareas;

-Revelar los errores u omisiones cometidos;

-Poner en evidencia los fraudes en que se ha incurrido;

La protección Legal que suministra la contabilidad a los responsables de la gestión hacendal, se pone de manifiesto tanto en el Código de Comercio como en las leyes de Contabilidad nacional y provinciales, con disposiciones directamente relacionadas con la contabilidad, tanto en cuanto a las obligaciones de quienes administran empresas u organismos, como en relación a los derechos y ventajas que poseen, distinguiéndose la del valor probatorio que tienen las anotaciones en los registros contables y en las controversias que se suscitan con terceros con quienes se contrata y negocia.

B) Las finalidades del Sistema Contable-Financiero en lo que respecta a lo Financiero, podemos expresar a manera de introducción que para atender a las prestación adecuada de los servicios públicos y al permanente desarrollo de las empresas prestatarias y poder satisfacer en tiempo y medida oportuna los requerimientos de una demanda siempre en aumento debido al crecimiento vegetativo de la población y a los adelantos tecnológicos, obliga a contar con una estructura financiera que permita obtener con justificación aún mayor que en otras actividades, un flujo de fondos que reúna condiciones mínimas de: 1) oportunidad de percepción; 2) estabilidad de obtención y 3) magnitud adecuada en los valores.

Todo ello en conjunción con la rentabilidad ó retorno sobre la inversión y la depreciación de lo invertido en instalaciones, en cuanto no sólo constituyen los recursos propios de autogeneración de fondos de las empresas y organismos prestatarios, sino que son factor también determinante, para el logro de otros aportes monetarios concurrentes a la financiación total que reconocen un origen externo a la empresa misma.

Asimismo, da contenido pleno al intento de abordar un análisis de la rentabilidad y la depreciación, su relación con la inversión y la eficiencia, la responsabilidad general por

una más eficaz conducción empresarial y el marco legal en que todo ello se inserta y que hace a la problemática financiera de los servicios.

Las competencias identifican los subsistemas básicos siguientes:

Subsistema de Contabilidad General

Registración formal de lo que la empresa posee, de lo que debe y se le adeuda y de los resultados económicos del ejercicio,

Preparación de informes contables periódicos y balances;
Cuentas a cobrar y facturación;
Cuentas a pagar y desembolsos.

Subsistema de Contabilidad de Costos

Registración de los costos incurridos en relación a los trabajos realizados;

Registro de costos históricos

Registro para cálculos y pago de haberes al personal y deducciones;

Confección de costos standards;

Estimación de costos.

Subsistema de Contabilidad de Presupuesto

Participación en el planeamiento y control de operaciones planificando y midiendo ingresos, costos y utilidades;

Confección de presupuestos y gastos planificados (Plan de acción).

Confección de presupuestos y gastos planificados sobre planes autorizados;

Contabilización de la ejecución presupuestaria;

Proyección de resultados de distintas alternativas;

Medición de los resultados reales respecto a planes y estándares y análisis de las variaciones.

Subsistema de Contabilidad de Patrimonio

Registro y control de los bienes muebles e inmuebles de la empresa u organismo.

Ficheros de existencias por rubro y responsable:

- Por naturaleza del bien;
- Situación de los bienes afectados por rubros;
- Situación de los bienes afectados por responsables;

Verificación de la cobertura de riesgos;

Verificación de vencimientos de pólizas.

Subsistema de Contabilidad de Administración Financiera

Obtención de fondos de operación adecuados a un costo mínimo de la inversión, sobrantes en las mejores condiciones y del mantenimiento de una buena reputación pecuniaria de la empresa u organismo.

Planificación financiera;

Relaciones financieras;

Custodia de fondos;

Créditos y cobranzas.

Subsistema de Contabilidad de Responsables

Esta contabilidad se propone llevar cuenta a cada responsable de la empresa u organismo, de las sumas que éste ha recibido de tesorería, para aplicarlas a un fin determinado y, de las que ha recibido directamente por diversos conceptos (recaudaciones o sumas de terceros). Sobre la base de esas sumas se practican los cargos en las cuentas de responsables, los cuales también registran los descargos producidos por sumas pagadas, debidamente documentadas y por los fondos devueltos a la tesorería.

Subsistema de Control

Participación en el planeamiento y control de operaciones, con: a) Proyección de resultados de distintas alternativas;

b) Confección de costos planificados para operaciones, productos y servicios;

c) Confección de presupuesto y gastos planificados sobre planes autorizados;

d) Medición de los resultados reales respecto a planes, standars y análisis de las variaciones;

Verificación de la exactitud de los registros y adhesión a prácticas standars, desarrollando procedimientos de:

a) Auditoría de registros financieros;

b) Auditoría de conformidad a procedimientos standars.

Normatización del Sistema

Recomendaciones de métodos efectivos para cumplir las funciones del sistema contable-financiero mediante sistemas y procedimientos tendientes a:

- a) Control de las operaciones y uso de formularios e informes;
- b) Confección de métodos de trabajos de oficina;
- c) Medición del trabajo de oficina.

1.3. Vinculación con otros sistemas.

Relaciones y condicionantes.

Partiendo de la premisa de que toda empresa es un sistema, es decir, una integración de distintos sistemas o subsistemas interdependientes ejerciendo entre sí, cada uno de ellos, influencias recíprocas, se hace necesario para la coordinación organizativa de los mismo una adecuada comunicación.

El mejor comportamiento de cada uno de los sistemas, dependerá de la actividad de los demás, lo cual crea la exigencia de que adecuados canales de comunicación proporcionen información sobre tales actividades.

Este sistema de comunicación, posibilita obtener información para toma de decisiones, respetando la necesaria coordinación que la empresa u organismo exige.

La información contable es utilizada como apoyo por los demás sistemas de la organización y por lo tanto en la toma de

decisiones empresarias.

Aún cuando, en un sentido todas las actividades empresarias involucran la toma de decisiones, el tipo de decisión - a que nos referimos en el presente contexto es aquella que se relaciona con algún área específica de la empresa.

Esto podría referirse a una decisión concerniente a adquirir una nueva máquina, entrar en un nuevo mercado, utilizar una nueva clase de materia prima o un nuevo método de fabricación, solicitar crédito a bancos y a otras decisiones - por el estilo.

A su vez, los informes contable-financieros pueden ayudar a informar a la organización acerca de los planes y políticas de la gerencia, y en general, de las medidas que ésta desea que tome la organización.

La información contable puede colaborar en este proceso de motivación.

Se enuncian a continuación los sistemas que se vinculan con el Sistema Contable-Financiero:

- Sistema de Comercialización
- Sistema de Producción
- Sistema de Administración de Recursos Humanos
- Sistema de Administración de Recursos Materiales
- Sistema de Información
- Sistema de Control

Al Sistema de Comercialización se le suministrarán datos referidos a operaciones de venta, planeamiento y promo=
ción de ventas, costos publicitarios y de distribución para un
adecuado análisis y características del mercado.

También el Sistema contable-financiero, por intermedio
del subsistema de costos se vinculará con el Sistema de Produ
cción, registrándose la valorización de los materiales utili
zados y todos los demás elementos del costo incurrido en
la producción, para la prestación de los servicios. Con tales
datos históricos el Sistema de Producción desarrollará los
métodos y planes más económicos para la prestación del servici
cio, coordinando así eficientemente la mano de obra, materiales,
instalaciones, herramientas y los correspondientes proce
sos de distribución a los usuarios.

En forma periódica, el Sistema de Recursos Humanos, necese

sita evaluar la forma en que los empleados llevan a cabo sus tareas°

Una evaluación semejante puede tener como resultado un aumento de sueldo, un ascenso, una reubicación, acciones correctivas de diversas clases o en casos extremos el despido.

La información contable puede ayudar en este proceso de evaluación, aunque no resulta fácil obtener una base adecuada para juzgar el rendimiento de una persona tan solo con la información resultante de los registros contables.

Con el Sistema de Administración de Recursos Materiales, la vinculación se operará a través de sus oficinas encargadas de la contabilidad auxiliar de Depósitos, que tiene a su cargo la registración del ciclo de adquisiciones, utilización y devolución de sobrantes.

A su vez, el procedimiento de control para la realización de los inventarios en todos los depósitos de la empresa u organismo es llevado a cabo por el sistema contable-financie-ro.



En cuanto al presupuesto de compras en general y en particular al de inversiones de bienes de uso, la vinculación con el sistema contable-financiero se hace imprescindible, considerando que tales decisiones involucran aspectos relativos a la expresión de las empresas, a la reducción de costos, de reemplazos, de selección de equipos y de compra ó locación de los mismos, repercutiendo sensiblemente en la conducción financiera de la empresa durante años.

Con referencia al Sistema de Información, obviamente, todos los subsistemas del sistema contable-financiero se vinculan estrechamente e interactúan para que las comunicaciones e informaciones internas y externas cumplan con los fines propuestos.

El Sistema de Control, donde la función de planeamiento y programación adquiere relevancia, necesita de la tarea denominada presupuestación que consiste en el proceso de planificar la actividad general de la empresa u organismos durante un determinado período, y su posterior comparación con la real ejecución presupuestaria.

Los datos concernientes a la ejecución presupuestaria los brindará el subsistema de contabilidad del presupuesto, para

ejercer el control de operaciones desarrolladas, llegando a efectuar la medición de los resultados reales respecto a los presupuestos, standars y análisis de las variaciones operadas.

1.4. El Sistema en el marco del Sector

En todo proceso de desarrollo y su papel primario en to das las actividades que de ella derivan, hacen evidente que el desenvolvimiento de los sectores eléctrico y de saneamiento se hallen indiscutiblemente ligados a los aspectos globales de las economías nacionales.

Además de que exista una profunda interrelación entre unos y otros, tanto en lo que hace a su evolución como a su comportamiento recíproco.

Mientras que, por una parte influyen en forma significa tiva por la magnitud de sus inversiones, el vólumen de sus ventas, el nivel de sus importaciones, la incidencia de la ma no de obra empleada, etc., las características del marco regional en el cual deben desenvolverse les otorgan condicionantes propios, circunstancia que asume mayor importancia en el marco nacional, acordando entonces características singulares, entre otras:

a) estructura de la producción; b) dimensión y estructura del mercado interno; c) comercio exterior; d) relaciones de intercambio; e) concurrencia o nó del ahorro interno de capitales para los problemas de financiamiento; f) condiciones presupueses

tarias en las cuales el Estado desenvuelve su actividad; g) crédito externo; h) grado de mayor o menor incidencia del fenómeno inflacionario;

Es evidente que las condiciones de los suministros trascienden el ámbito de las propias empresas para condicionarse e integrarse a los distintos aspectos económico-sociales que hacen a los objetivos, tanto de la política sectorial como del interés nacional.

De esa correlación de intereses y de programas de desarrollo surgen los niveles de expansión de los servicios de electricidad y saneamiento.

La prestación de los servicios tienen por su propia naturaleza una íntima vinculación con todo aquello que hace al marco económico nacional, a su vez las empresas prestatarias de los servicios tienen su propio marco económico dentro del cual condicionan su quehacer, sin perjuicio de la adaptación a reglas globales y sectoriales de comportamiento.

Los condicionantes que particularmente adecuan la actividad de las empresas y organismos dentro de los sectores trata

dos se podrían resumir de la siguiente manera:

1) Condiciones de participación en el abastecimiento to
tal del mercado energético y de saneamiento;

2) Regulaciones sectoriales aplicables al manejo operati
vo de las empresas, particularmente aquellas vinculadas con
su administración laboral y régimen impositivo;

3) Fuerza de su autofinanciación, es decir, posibilidad
real de contar con adecuadas tasas de rentabilidad y depre-
ciación;

4) Proporción de los capitales propios y de terceros en
relación a su activo total;

5) Condiciones de costo y plazos de retorno de los recur-
sos obtenidos por vía del crédito;

6) Dimensión y naturaleza de las inversiones;

7) Aspectos específicos de su estructura jurídica y de to
do aquello relativo a su producción y venta, operación y admi
nistración, fundamentalmente en lo que atañe a su estructura
económico-financiera.

El desarrollo previo manifiesta explícitamente, ya sea
en el marco de la economía global, como de la propia empresa,
los parámetros dentro de los cuales debe realizarse la acti
vidad de los sectores. Apreciándose además el impacto que pro

duce toda variación de los mismos en la prestación de los servicios.

Específicamente, cuando la alteración se produce en el equilibrio económico-financiero debido a nuevas y cambiantes situaciones del entorno económico-sócial nacional, los sectores y las empresas se ven afectadas.

Para amortiguar las situaciones cambiantes económico-sociales que influyen en los sectores tratados, es aconsejable que en la planificación de los mismos se utilice información del sistema contable-financiero de las empresas u organismos que lo conforman.

Un objetivo importante de este proceso es unir los planes separados que se han realizado, por las distintas empresas y organismos y poder asegurar así, que ellos armonicen unos con otros y que el efecto total sobre el sector en conjunto sea positivo.

Ya de por sí el control gerencial empresarial tiene relación con el funcionamiento constante de la empresa, consistente en una secuencia más o menos recurrente de actividades interrelacionadas de control y planificación.

Se trataría entonces que ya no sólo el sector conozca información de la contabilidad financiera en particular-, sino también de la gerencial. Sabemos que el sistema contable-financiero de una empresa consta esencialmente de éstas dos partes interrelacionadas muy íntimamente.

Siendo fuente de información inapreciable para programar convenientemente los grandes temas de los sectores y de las empresas u organismos que lo conforman.

El sistema contable-financiero proporciona datos suficientes a temas afines como ser: tarifas, inversiones, rentabilidad de la inversión, costos, depreciación, expansión y calidad de los servicios, entre otros.

La información contable adquiere singular relevancia en el tema de las tarifas. Una buena información histórica, cuyas fuentes la conformarían sub-sistemas de costos, patrimonio y administración financiera daría las bases para calcular una tarifa acorde con las inversiones necesarias y por consiguiente con la calidad del servicio deseado.

En la medida en que las tarifas no respondan a normas basadas en sanos criterios contables, económicos y financieros,

los márgenes para la autofinanciación decaen sensiblemente, resintiéndose las inversiones y los servicios.

La distorsión tarifaria tiene las más variadas expresiones que se resumen siempre en una insuficiencia de recursos propios.

A los sectores que nos ocupan (energía eléctrica y saneamiento), inclusive por no tener carácter especulativo, les es muy difícil concurrir al mercado financiero para obtener recursos de terceros, si el capital propio invertido en la actividad, sea de origen estatal o privado, no representa un margen expresivo.

En buena medida, los canales de financiación, pueden ser estudiados con información contable-financiera proveniente del sistema empresarial, determinando la medida de la participación de otras fuentes de fondos como : crédito de proveedores, aporte de usuarios, crédito externo o aportes de capital, de origen gubernamental, privado o de organismos internacionales de crédito, con sus limitaciones propias que derivan no sólo del contexto nacional, de los sectores en juego, de las empresas sino también de los mercados financieros.

El peso de la necesidad de capital en el proceso de desarrollo en el caso del sector de la energía eléctrica es tal, que aún con tarifas fijadas con sanos criterios contable-financieros, los recursos de autogeneración que ellas originan sólo pueden cubrir una parte de los requerimientos de fondos.

Además, es una especial preocupación de los sectores que nos ocupan mantener un adecuado e inmediato mantenimiento de un justo y razonable nivel tarifario frente al fenómeno negativo económico de la inflación. Esto crea una actitud de oposición de los usuarios a incrementos nominales de tarifas. Los mismos pueden ser demostrados contablemente que no son tales, de acuerdo a la aplicación en los estados contables de normas relativas a ajustes por inflación, que tratan de determinar con las técnicas usuales, los resultados en moneda constante.

De igual manera, la depreciación de las instalaciones - constituyen un factor indiscutible como integrantes del costo de la explotación.

La depreciación de las instalaciones en el conjunto del precio de los servicios, es indispensable para atender los requerimientos de inversiones sustitutivas que deben realizarse en el momento del reemplazo de instalaciones, haciéndose de

fácil aplicación, cuando el desgaste por la pérdida de valor y ciertas estabilidad monetaria, se desarrollan normalmente durante ese lapso de vida útil, alcanzando adecuadamente para la constitución de las reservas monetarias destinadas a la renovación de los bienes.

Surgen de los estados contables, informaciones relativas a la necesidad de que las cuotas de amortización se computen sobre valores actualizados y no sobre costos históricos.

Esto reviste particular importancia en períodos inflacionarios en el aspecto del sistema financiero en particular, dado la importancia en el financiamiento de las expansiones, por cuanto la depreciación constituye una parte sustancial de la generación interna de fondos, hecho que adquiere particular relevancia frente a las limitaciones que existen en los mercados de captación del dinero.

Dentro también, del ordenamiento tarifario, el mismo cubrirá la rentabilidad de la inversión o beneficio razonable sobre el valor actualizado de las inversiones netas, es decir, luego de deducir los gastos de explotación, impuestos y la compensación de la depreciación con los que se afrontará el pago de intereses sobre sus deudas, los dividendos al capital apor-

tado y las remesas para concurrir al financiamiento de las expansiones.

Este tema del retorno de la inversión, adquiere polémicas interpretaciones, cuando los sectores, como los que nos ocupan, generan altos rendimientos sociales. Y por lo tanto se operan corrientes de pensamiento disímiles, basadas por ejemplo en subsidios y soportes gubernamentales versus rendimiento empresario.

Todo este aporte de información que las empresas y organismos pueden brindar a los sectores energético y de saneamiento, servirá además para que el Estado ejerza sus facultades de autoridad de aplicación poniendo en funcionamiento mecanismos de control, para medir la gestión de las empresas u organismos involucrados, desde el punto de vista legal, financiero y técnico.

2. Contenido del sistema

2.1. Definición de los subsistemas componentes

2.2. Subsistema de contabilidad General

Objetivos e Información a Proporcionar

El subsistema de contabilidad general, ejerce la función centralizadora de la información contable que generan los demás subsistemas del sistema integrado contable-financiero.

Es el subsistema receptor de datos e información, provenientes de los restantes subsistemas, para procesarlos conforme con la técnica contable y exponer los estados contables que demuestren la situación patrimonial (en sentido lato) y sus variaciones, los resultados económicos obtenidos por la gestión y las fuentes de recursos con sus respectivas aplicaciones.

En este subsistema se resume la información contable básica. Es útil recordar que la contabilidad es parte integrante del sistema de información de los organismos y empresas en general, consistiendo en la técnica de procesamiento de datos que permite obtener información sobre la composición y evolución del patrimonio de dichos entes, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias.

Esta información se confecciona para ser utilizada y facilitar las decisiones de los administradores del ente y de los terceros que interactúan o pueden llegar a interactuar con él, así como para permitir un eficaz control sobre los recursos y obligaciones del ente.

La información obtenida por el sistema contable es comunicada a sus usuarios, por intermedio de informes contables, los que pueden ser preparados para:

- 1) su uso exclusivo dentro del ente emisor.
- 2) su suministros a terceros, sin perjuicio de servir también internamente.

Los usuarios incluidos en 2) son diversos y con objetivos particulares, pero no cabe la menor duda que se hace necesario por razones obvias, establecer limitaciones en cuanto a la cantidad de información que se incluirá en los estados contables.

De acuerdo a lo propuesto en el párrafo anterior, puede concluirse que todo juego de estados contables para terceros debería brindar información que se refiera como mínimo a:

- La situación patrimonial a la fecha de los estados contables, descripta de tal modo que pueda ponderarse la-liquidez y solvencia del ente emisor;
- La evolución del patrimonio neto del ente durante el período cubierto por los estados contables, incluyendo un re-súmen de las causas del resultado atribuible a dicho período;
- La evolución de la situación financiera del ente por el mismo período, de modo tal que pueda conocerse el resultado de las actividades de inversión y financiación llevadas a cabo, esencial para evaluar las posibilidades del ente y generar fondos para pagar los préstamos obtenidos y sus intereses y repartir dividendos a los propietarios, en el caso de empresas privadas.

El resultado final, de lo explicitado, es el objetivo hacia el cual se dirige gran parte del sistema, es decir, un conjunto de estados contables denominados Balance General y Cuadro de Resultados.

Por consiguiente, la organización de cualquier sistema contable requiere la toma de diversas decisiones las que además de

los estados contables a emitir, está íntimamente ligado con los registros contables que integrarán tal sistema.

Todas las decisiones tomadas al organizar sistemas contables, deberían basarse fundamentalmente en consideraciones técnicas (necesidades de información de los usuarios, incidencia recíproca entre medios de registro, planes de cuentas y registros contables), pero también habría que tener en cuenta la existencia de normas legales que afectan los diseños de los sistemas a emplear. Es así que deben considerarse las normas del derecho positivo que se refieren a:

- La forma de valorar determinadas partidas del patrimonio;
- El contenido y la forma de los estados contables a presentar, que afectan notoriamente la diagramación del plan de cuentas;
- Los registros contables a mantener y la forma de hacerlo;

En el caso particular de los entes que prestan servicios de saneamiento y energía eléctrica en el ámbito provincial, - encontramos diferentes figuras jurídicas, con estructura de administración pública central hasta sociedades del estado - provincial.

Los organismos que figuran dentro de los presupuestos provinciales ya sea como "centralizados" o "descentralizados", están sujetos a la respectiva ley de contabilidad provincial.

Sin perjuicio de ello, y una vez cumplimentados, los recaudos legales de organización contable y estados a presentar (cuenta General del Ejercicio), se hace imprescindible necesidad, ajustar mecanismos para implementar sistemas contables, que desemboquen en los mismos tipos de información contable que la estructura legal vigente exige para las empresas y sociedades del estado provincial.

La "contabilidad general" a diferencia de la "Contabilidad pública", tiene como marco de referencia "principios de contabilidad". Estos principios de contabilidad generalmente aceptados son fundamentos específicos que basados en su racio_ninio, eficiencia demostrada, respaldo considerable de las autoridades especializadas y aplicación práctica general por los contadores profesionales, son reconocidos generalmente como esenciales para un análisis y registro correcto de las operaciones financieras y la elaboración y preparación adecuada de los estados e informes financieros.

Además de cumplimentar las leyes vigentes, tanto los "organismos centralizados y descentralizados" como las empresas

y sociedades del estado provincial en lo atinente a normas sobre registros contables y presentación de estados contables, es preciso tomar conciencia de la responsabilidad de las personas a cuyo cargo están esos organismos y empresas, es decir, las gerencias, que también necesitan información financiera para poder desarrollar sus tareas con éxito. Aún cuando gran parte de esta información es la misma que se obtiene de los informes - preparados para terceros, la gerencia necesita también una cantidad considerable de información adicional, y la contabilidad gerencial trata de la información contable necesaria a la gerencia.

La gerencia de una empresa puede establecer las reglas que desee para recoger la información contable de uso interno. Así, aunque las reglas de la contabilidad financiera se aplican a - todas las empresas, las reglas de la contabilidad gerencial - se dictan y se aplican de acuerdo con las necesidades de una empresa determinada.

El subsistema de contabilidad general, con referencia a la contabilidad gerencial, sería el receptor de la información que le brindarían en nuestro sistema sugerido, los subsistemas de:

- a) Contabilidad de Costos;
- b) Contabilidad de Presupuesto;
- c) Contabilidad por Areas de Responsabilidad;
- d) Contabilidad de Administración Financiera.

FUNCION DEL SUBSISTEMA

El subsistema de contabilidad general, aparte de los registros propios, como subsistema de salida de información contable, ensamblará y adaptará registros que recibirá en función de subsistema centralizador.

La resolución de éste último problema, consiste en la aplicación de métodos idóneos para atender a esos requerimientos, para lo cual deberá captar y registrar la totalidad de operaciones y suministrar información económica y financiera.

Se podrían distinguir tres métodos aptos para producir la consiguiente relación entre los subsistemas y reflejar así sus repercusiones en el patrimonio de los organismos y/o empresas de saneamiento y energía eléctrica:

- Método de la simultaneidad;
- Método del paralelismo;

- Método secuencial.

Estos métodos de registros de datos, entendido como plazos lógicos de registración, constituyen elementos integrantes del sistema contable. Es de enfatizar que tres de los elementos - presentes en la etapa de registro: 1) cuentas a utilizar, 2) registros contables y 3) medios de registro, son posiblemente, los más importantes elementos materiales que integran el sub sistema.

Los pasos previos a considerar dentro del subsistema, para llegar a los registros definitivos lo compondrán:

a) la captación de datos, proceso consistente en la recepción de información sobre hechos y transacciones que pueden merecer o no su registro contable,

b) Controles sobre la recepción de datos, proceso consistente en considerar con el mayor grado posible, de que se ha recibido toda la información necesaria para sus fines, y

c) Análisis de datos, etapa posterior a fin de determinar si es necesaria la realización de registro contable alguno. Su ejecución requiere la intervención activa del elemento humano, que debe poseer sólidos conocimientos sobre contabilidad y capacidad de razonamiento lógico.

2.3. SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTOS. ASPECTOS GENERALES

Para la dirección de una empresa u organismo es de vital importancia poseer un conocimiento tan exacto como sea posible tanto del verdadero consumo y aplicación de elementos como de los costos presupuestos, pues tal material de información le puede servir en parte para el control de gastos y costos, y, en parte para la determinación de la política económica del futuro.

Características de la Contabilidad de Costos

La contabilidad de costos, pués, debe registrar y analizar todos los gastos de producción y facilitar memorias sobre los mismos, a todas las personas interesadas y responsables, en forma tal que éstas queden en condiciones adecuadas para dirigir y controlar la producción de la empresa u organismo con la máxima eficiencia, de manera que puedan cumplir sus finalidades principales, que son, las de asegurar un aceptable retorno sobre la inversión, que posibilite remunerar al capital aportado y un beneficio social comprobado, de acuerdo a sus prestaciones eficaces y con un régimen tarifario justo y razonable.

La contabilidad de costos registra los movimientos de -

fondos, originados en los sectores de producción y comercial de las empresas, facilitando de esa manera la obtención de costos en progresivos grados de análisis. Esos análisis resultan de vital importancia para la gerencia contribuyendo, valga la reiteración, a la eficiente dirección de ella y brindando racionalidad a la toma de decisiones.

Es importante señalar que la simple existencia de un buen subsistema de costos no garantiza a un organismo o empresa una situación favorable, si en él está ausente la capacidad ejecutiva que sepa extraer de sus cifras, conclusiones inteligentes y traducirlas en acciones debidamente orientadas.

Pero es innegable que el organismo que disponga de buena información sobre sus costos, tendrá mejores posibilidades que aquéllos que carezcan de ella.

Finalidades Principales

La contabilidad de costos estará concebida para suministrar información financiera y física que atienda a los siguientes propósitos básicos:

- 1) Un cálculo a corto plazo del resultado de la activi-

dad económica del período, es decir, un análisis de las causas y fijación de responsabilidad con respecto al resultado.

3) Control del cálculo;

4) Control de las existencias de materiales adquiridos;

Un cálculo del resultado a corto plazo de la actividad principal se realiza en consideración a la importancia que tiene para la empresa obtener informes a cortos intervalos sobre cómo se constituye e integra el resultado total, derivado de la actividad principal.

40 El cálculo del resultado que se consigue a través de la contabilidad de costos tiene por objeto mostrar un resultado sin influencias de la legislación tributaria, contable, ordenanzas, etc., que en ciertos casos pueden contribuir a velar la realidad.

Control de la actividad económica del período. Como complemento al cálculo del resultado mencionado, se hace preciso un análisis del mismo, que tiene por objeto proporcionar el material de cifras que explique debidamente el resultado total del período. Esto se consigue comparando los verdaderos costos del período con los calculados de antemano como probables para la producción obtenida, expresados, por regla general, en

forma de standars.

Por control del cálculo se entiende un control continuo, realizado con las normas de unidades de tiempo y cantidades que forman parte de los precálculos elaborados e intervienen en la determinación de sus valores.

Estos cálculos representan precisamente la expresión del consumo presupuesto para la producción, y se emplean como escala de medición para la valoración de la eficacia con que se ha realizado el verdadero consumo de costos. Por lo tanto, es de máxima importancia comprobar que estas normas se han de terminado correctamente.

Control de existencias de bienes adquiridos como consecuencia de que la contabilidad de costos ha de servir como herramienta de control y constituir la base de elaboración del cálculo del resultado a corto plazo, no es sino natural que la contabilidad de existencias sea subordinada, en principio, a esta parte de la contabilidad.

Sin embargo, por regla general, se hace una excepción en lo que concierne a la planta fija, conservándose su control total en la contabilidad general, mientras que los costos que

corresponden a su explotación se insertan como costos calculados o estimados en la contabilidad de costos.

Procedimiento de costeo a utilizar

De acuerdo a la producción específica que realizan los organismos y empresas de saneamiento y energía eléctrica, las operaciones pueden subdividirse más fácilmente, dado que el tipo de proceso lo permite y esas subdivisiones de los procesos por los que los materiales e insumos diversos van pasando continua y permanentemente. Aquí no interesa conocer el costo de una unidad individualizada, sino el costo de la producción en block, que se aplicará luego a la totalidad del volumen producido.

Dentro de los sistemas de costos conocidos a esta producción se podrá aplicar el de costos predeterminados por procesos (costos standars), procurando la determinación del costo de elaboración en forma previa a ella, basándose en los métodos más eficientes de fabricación, relacionándolos a determinado volumen de producción. El sistema determina con seguridad, más que el valor a que llegará el costo de la producción, cuánto debe llegar a costar, brindando la base más eficiente para efectuar la medición de todas las incidencias que pueden apar

tar de la normalidad, a las distintas faces de la producción. Su objetivo primordial, y la cumple como ningún otro, es el control de la eficiencia operativa.

Requiere para su funcionamiento una adecuada departamentación, así como registros completos de desembolsos por departamentos y de las respectivas producciones del proceso.

Informes que proporciona

El subsistema de costos deberá proveer información que persigue las siguientes finalidades:

- 1) Controlar individualmente y en forma analítica las actividades de cada centro de costos.
- 2) Mostrar claramente tanto el fin que se desea alcanzar como exponer el éxito obtenido al llegar a esa meta.
- 3) Verificar la eficiencia operativa de cada centro de servicio de producción y comercial;
- 4) Proveer una información dinámica a todos los sectores del organismo y/o empresa, ayudándolos a alcanzar los resultados finales tal como fueron planeados.

5) Mejorar los procesos, los métodos y los procedimientos de producción.

En cuanto a la información en sí, esta deberá procurar las siguientes características:

- a) Costos propios o directos de cada centro de costos distribuidos o asignados;
- b) Costos fijos y variables;
- c) Costos del mes o del período establecido de control y acumulados a la fecha;
- d) Costos predeterminados y porcentajes de variación en relación con los costos incurridos;
- e) Costos por servicios. Costos unitarios correspondientes;
- f) Costos por programas, sub-programa, proyecto y obra, clasificados por elementos del costo.

2.4. SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD DE PRESUPUESTO

Consideraciones Generales.

Los entes que en el ámbito provincial prestan servicios de saneamiento y energía eléctrica, tienen adoptada distintas características jurídicas que podemos resumirlas en las siguientes figuras:

- a) Organismos centralizados de la Administración Pública Provincial.
- b) Organismos descentralizados de la Administración Pública Provincial.
- c) Empresas o sociedades del Estado Provincial.
- d) Empresas mixtas.
- e) Empresas privadas con figura jurídica de sociedad anónima o algún otro tipo de sociedad comercial.

Los entes comprendidos en los acápites a) y b), se rigen por el capítulo "del registro de las operaciones" de la respectiva Ley de Contabilidad Provincial y su Reglamentación, en cuanto al desarrollo del subsistema de contabilidad del presupuesto.

En los casos restantes, los entes dictan sus propias nor

mas adoptando los subsistemas de contabilidad más aconsejables, para desplegar una eficiente tarea administrativa.

Para ambas alternativas, los presupuestos, que representan valuaciones de planes de acción, constituyen unas de las principales herramientas de la administración de empresas y otros entes.

70 El crecimiento de las empresas de servicios y la diversificación de las actividades inherentes a ese desarrollo - han hecho que los presupuestos sean uno de los factores esenciales de la dirección de los negocios en la época presente. Además el sistema presupuestario se ha perfeccionado tanto en los negocios privados como en la administración gubernamental.

En la actividad privada se ha visto la necesidad de planear para poder controlar y coordinar las diversas actividades, y las investigaciones administrativas en general y los perfeccionamientos introducidos en la técnica de la contabilidad han ayudado a crear sistemas satisfactorios para controlar los presupuestos.

En la mayoría de los casos, los entes fuera del ámbito de las leyes de contabilidad, que adoptan la contabilidad -

de presupuesto para sus registros, siguen los lineamientos generales de esas mismas leyes.

44 La contabilidad ~~de~~ presupuesto en general, persigue una doble finalidad: una de índole externa, tiende a demostrar al órgano de control externo de qué manera la administración del organismo ha cumplido, al ejecutar el presupuesto, con lo dispuesto en el balance preventivo y si se ha constreñido a los límites marcados en dicho instrumento, otra, de índole interna, dirigida al administrador sobre la marcha de la realización de los gastos, y evita incurrir en involuntarios excesos en el uso de los créditos autorizados.

El primer objetivo se cumple llevando una contabilidad de presupuesto que registre el compromiso contable contraído, inmediatamente luego de que éste tenga lugar. Para ello se acude a las reglas de apropiación relativas al tipo de gastos de que se trate. Esta contabilidad de imputaciones refleja el monto de los créditos autorizados y el de los gastos comprometidos con afectación a dichos créditos; la denominación de esta rama contable proviene del hecho de que imputa o apropia el gasto al crédito. Al cierre del ejercicio, el resumen de esta contabilidad de imputaciones incluído en la cuenta general del período, exhibe el total autorizado

a gastar y el total imputado de acuerdo con los compromisos de gastos.

91. Pero las registraciones y la información correlativa de esta contabilidad de imputaciones no resultan suficientes para que la contabilidad del presupuesto cumpla la segunda finalidad señalada: si solo se anotaran, los compromisos contraídos, podría ocurrir, por vías diferentes, la formalización, de compromisos por montos superiores al del crédito autorizado. Es por lo tanto indispensable que la contabilidad de presupuesto contemple en la etapa de ejecución del presupuesto de gastos, un sistema escritural para prevenir al administrador contra cualquier involuntario exceso. Esto se ha de lograr incorporando a la contabilidad de imputaciones una rama, la de compromisos en curso de formación.

Método de Registración

El método de registro de la ejecución del presupuesto consiste básicamente en contabilizaciones que permiten conocer actualizadamente el crédito autorizado en los gastos y las estimaciones en los ingresos, las distintas etapas o momentos por los cuales van pasando estos gastos e ingresos,

y los créditos disponibles en los gastos, así como la rela
ción entre las estimaciones presupuestarias de ingresos
contra los efectivamente realizados.

44 La captación de toda esta información debe ser ordenada
y procesada al nivel de análisis y detalle que sea necesario
y abarcar como mínimo, la estructura del presupuesto, es de-
cir cubrir todas las clasificaciones de gasto e ingresos que
él presente.

Los registros del sistema de contabilidad presupuestaria
pueden estar ordenados de tal manera que sólo suministren
listados conteniendo toda la información requerida, que será
procesada en el subsistema de contabilidad general o tradu-
cirse en asientos contables según la técnica de la partida do
ble.

El problema real se presenta en lo referido a la captura
-en tiempo y forma- de los datos presupuestarios para lograr
los estados consolidados en el centro, esto es en el subsistema
de contabilidad General.

No hay una idea preconcebida al respecto, pues, la defi

nición del método para lograr la entrada de los datos a contabilidad general, depende de cuáles son los objetivos finales de uso de la información procesada resultante, en cuanto a su utilización para la toma de decisiones a nivel superior.

Operativamente en cuanto a la necesidad de conocimiento actualizado de la ejecución presupuestaria, la oportunidad para su uso y exteriorización podría ser mensual.

Pero los demás usuarios periféricos del subsistema, podrían requerir una consulta más frecuente. De allí que se deberá estudiar en profundidad, en las fases iniciales del proyecto, la relación costo-utilidad del mismo, de modo tal que permita un cabal conocimiento de los medios y sistemas del proceso, para que de la misma surjan como subproducto natural los datos que posteriormente serán procesados centralizadamente.

Informes que proporcionan

El subsistema de contabilidad presupuestaria deberá proveer información que persiga las siguientes finalidades:

1) Informar el total de créditos autorizados para gastos e inversiones incluyendo los ajustes presupuestarios.

2) Establecer el monto de las afectaciones preventivas;

3) Saldo producido entre créditos autorizados y afectaciones preventivas;

4) Importe de compromisos contraídos;

5) Saldo producido entre los créditos autorizados y los compromisos contraídos;

6) Saldo producido entre afectaciones preventivas y compromisos contraídos;

7) Monto total de gastos devengados.

Este momento jurídico-contable es el enlace con la contabilidad general por el cual se obra el nacimiento de la obligación a partir de la conformidad de recepción definitiva.

8) Saldo surgido entre los créditos autorizados y los gastos devengados;

9) Saldos de compromisos pendientes de devengamientos;

2.5. SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD DE PATRIMONIO

Antes de comenzar el desarrollo del subsistema propuesto, conviene aclarar el significado terminológico dado al vocablo "patrimonio".

El concepto patrimonial dentro del presente punto adopta una significación restringida, con respecto a su acepción jurídica y de contabilidad general, mucho más amplia.

Tomaremos pues el consiguiente concepto como representativo de un subsistema que tiene por objetivo registrar solamente los movimientos de altas, bajas y existencias de bienes físicos, es decir, comprendiendo en forma general los movimientos operados en el activo fijo y los stocks o inventarios de insumos o materiales.

También para este subsistema, es importante tener en consideración la figura jurídica que adoptan los organismos y empresas de saneamiento y energía eléctrica (ver 2.4. Consideraciones Generales).

Los entes comprendidos en los acápites a) y b) se rigen por el capítulo "de la gestión de los bienes del Estado Pro

vincial", de la respectiva Ley de Contabilidad Provincial y su Reglamentación, en cuanto al desarrollo del subsistema de contabilidad patrimonial.

En los casos restantes, vale recordar, que los entes dictan sus propias normas adoptando los subsistemas de contabilidad más convenientes, no sólo para su administración interna sino para cumplimentar los requisitos sugeridos por los órganos específicos de control externo.

Es dable destacar, la importancia que tiene la administración del patrimonio en el régimen tarifario de los servicios de saneamiento y energía eléctrica.

Una distorsión tarifaria, tiene las más variadas expresiones, que se resumen en cuanto al patrimonio, determinando insuficiencia de inversión y problemas en la atención de la demanda y van desde los casos en que las inversiones que se realizan responden sólo a los recursos obtenidos y no a las obras necesarias, es decir, se atenta contra todo criterio de programación, hasta el caso en que en algún ejercicio algunas empresas sólo realizaron las obras que sus proveedores pudieron financiarles, con la consecuencia de costos y plazos inadecuados que derivan luego en agravantes dificultades financieras.

Requisitos mínimos para el funcionamiento del subsistema

Siendo la materia sujeta a registro:

a) Los inmuebles, b) las obras de infraestructura, c) los equipos de producción, generación y sus partes componentes, d) los equipos de distribución y transporte y e) los equipos de oficina, se requiere el cumplimiento de algunos requisitos básicos consistentes en la existencia de condiciones que, disciplinando la operatoria de estos bienes, facilitan la captación de la información referente a ella.

Reviste pues, fundamental importancia el funcionamiento de un adecuado sistema de recursos materiales, compuesto de los siguientes subsistemas:

1) Normalización:

Entiéndase como tal, la selección a realizar de bienes según sus variedades, clases o modelos, respondiendo a necesidades comunes y homogéneas, aprobándose su uso basado en razones técnicas, económicas y funcionales.

2) Tipificación.

Su objetivo primordial es la definición y descripción acabada de un bien, desde su estructura y partes componentes hasta su composición física y química.

3) Catalogación:

Los bienes una vez normalizados y tipificados se los agrupará, dándoles un código numérico, alfabético o nombre y medida.

4) Adquisiciones:

Es el conjunto de modos de acción destinados a que la adquisición se efectúe en la cantidad solicitada, calidad adecuada, momento oportuno, condiciones ventajosas y al costo más económico posible.

5) Aprovisionamiento:

a) Recepción.

Consiste en la descarga y el desembalaje de los materiales, la comprobación de los mismos con el pedido y la factura, realización de la inspección que sea necesaria y redacción de los informes de su

recepción e inspección.

b) Almacenamientos.

Este subsistema efectúa el control contable de apoyo a los depósitos, registrando en fichas matrículas los movimientos que se producen a través del ciclo de adquisición, utilización y devolución de sobrantes de materiales, llevando un sistema de inventario permanente.

Criterios básicos que revisten especial importancia en el tratamiento del subsistema.

El subsistema de contabilidad patrimonial en los Organismos Centralizados y Descentralizados de la Administración Pública Provincial, tiene por objeto el relevamiento de la consistencia inicial del patrimonio, de las variaciones operadas en el mismo como, consecuencia de la gestión, derivándose de la ejecución presupuestaria y en lo referente a la gestión misma del patrimonio y por último la consistencia al cierre del ejercicio por jurisdicción y responsable a su cargo.

No se consideran los problemas concernientes a su valuación, actualización e incidencia de las amortizaciones.

Es evidente que no es posible aplicar un sistema único de contabilidad Gubernamental, para todo el Sector Público ya que, según sea la actividad que desempeña cada institución o repartición del Estado, distintas serán las dificultades que deberán resolverse desde el punto de vista de la contabilidad.

De acuerdo a una determinada clasificación de los Organismos, según sean las características de cada uno de ellos, se podrá encasillarlos atendiendo a las necesidades y posibilidades de implantar una contabilidad de tipo comercial, una contabilidad de costos o simplemente una contabilidad presupuestaria. Aunque el nuevo enfoque que prevalece, es el darle a la contabilidad del Sector Público un sistema de contabilidad de costos, relacionándolos con las fases de la Contabilidad Gubernamental.

En cambio, todas aquellas empresas y sociedades del Estado Provincial, por la naturaleza misma de su figura jurídica estarían alcanzadas por un sistema contable afín con el tipo comercial adoptado por el sector privado, que responde en un todo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Es decir, habría que considerar a su vez, dentro del

subsistema la adopción de criterios de valuación, para los insumos y materiales en general y para bienes de uso, inversiones en bienes muebles e inmuebles.

No escapan a estos conceptos, el impacto del proceso inflacionario dentro del contexto económico en el cual nos encontramos y formará parte de nuestro objetivo, dentro de la contabilidad patrimonial, en resolver también, la problemática de la información contable en períodos inflacionarios.

No olvidemos que la amortización de los bienes de uso, forma parte del costo de los servicios, y en la medida que ésta no sea calculada correctamente, se corre el riesgo de que la tarifa no cubra los rubros de costos aceptables. Para ser justos y razonables, las tarifas deben seguir permanentemente la evolución de esos costos a través de correcciones adecuadas cuando las variaciones superen márgenes de seguridad, en la ecuación económico-financiera de la explotación.

Los criterios de valuación en uso, acorde con la obligatoriedad de la preparación de los estados contables en moneda constante (Resolución Técnica N° 6 de la FACPCE) son los siguientes:

a) Insumos, Materiales y Bienes de Cambio en General:

Los bienes de cambio se valúan a su costo original (costo histórico) reexpresado en moneda de cierre o al costo de reposición o reproducción a esa fecha, en las condiciones habituales de compra o producción.

b) Bienes de Uso, inversiones en bienes muebles o inmuebles:

Se valúan al costo original de los bienes respectivos, reexpresados en moneda de cierre, neto de las amortizaciones acumuladas hasta el cierre del período, computadas sobre el mismo.

Los valores de un revalúo técnico pueden ser tomados como base para la valuación en el ejercicio en que se efectuó o aprobó. En todos los casos, los valores actualizados de los bienes amortizables o sujetos a agotamiento sirven de base para determinar el monto de las amortizaciones del período.

El método de cálculo de las amortizaciones podrá estar basado en:

- Producción del servicio
 - a) Según las unidades de producción.
 - b) Según las horas de trabajo
- Período total de vida útil del bien
 - a) Creciente
 - b) Decreciente
 - c) Línea Recta.

Tipo de información de salida del subsistema

- a) Con referencia a inventarios o "stocks" de insu
mos y materiales:
 - Datos referidos a consumos en los procesos de
producción de obras, equipos, reparaciones, servi
cios, etc.
 - Datos referidos a ventas de bienes de consumo
en condición de uso, desuso o rezago.
 - Inventario permanente en almacenes y depósitos,
en unidades físicas y valores monetarios.
 - Métodos de valuación aplicados para establecer
el valor monetario correspondiente.
- b) Con referencia a bienes del activo fijo:

- Movimientos de altas, bajas patrimoniales.
- Venta de bienes de activo fijo.
- Valor de reparaciones y mejoras.
- Revaluaciones y actualizaciones
- Métodos aplicados para el cálculo de las amortizaciones con destino a los elementos del costo de la producción.

2.6. Subsistema de Contabilidad de Administración Financiera
Características Generales

La prestación adecuada de los servicios de saneamiento y energía eléctrica incluye el permanente desarrollo de las empresas prestatarias para poder satisfacer en tiempo y medida oportunos los requerimientos de una demanda siempre creciente.

Para ello, obliga a contar con una estructura financiera organizada en forma tal, que permita obtener con justificación un flujo de fondos oportuno en la percepción, equilibrado en su obtención y adecuado en su cantidad, a las circunstancias.

Surge entonces la importancia vital que, tanto para la eficaz prestación de los servicios como para su desarrollo, tiene la rentabilidad o retorno sobre la inversión y la depreciación de lo invertido en instalaciones, en cuanto no sólo constituyen los recursos propios de autogeneración de fondos de las empresas prestatarias. Sino que son factor, también determinante, para el logro de otros aportes monetarios concurrentes a la financiación total que reconocen un origen externo a la empresa misma.

Para diseñar la estructura financiera de las empresas y organismos de saneamiento y energía eléctrica, se hace imprescindible el conocimiento de las características distintivas de los servicios públicos que prestan.

Características específicas

Los servicios públicos de esta naturaleza (saneamiento y energía eléctrica), se desenvuelven dentro de la siguiente problemática:

- a) Necesidad de anticipar la oferta a la demanda;
- b) Largos plazos que demandan la ejecución de las obras, desde su proyecto y programación hasta la puesta en servicio;
- c) La misma naturaleza del servicio público, es decir, la obligación a atender cualquier pedido de suministro razonable que el usuario formule con las consabidas va variaciones anuales, semanales y diarias del consumo;
- d) Necesidad de sobredimensionamiento de las instalaciones para abastecer el servicio requerido rápidamente en el momento del pedido, sin período de espera. Esta característica, es más acentuada en el caso del suministro de energía eléctrica, debido a la imposibilidad de

"almacenamiento", tornando a esta prestación muy distinta a la de cualquier otro producto o mercancía que, a la espera del momento de satisfacer la demanda, puede ser o es adeudadamente almacenado.

Incidencias financieras originadas en las características específicas apuntadas.

- 1) Flujo de fondos permanente y estable que compatibilice con las tasas de expansión, inversión e intensidad del capital.
- 2) Proyección, debida de fuentes internas y externas de financiación y su correlativa aplicación y destino al flujo de fondos de la empresa.
- 3) Rendimiento sobre la inversión y capacidad de contraer préstamos sobre niveles que atiendan a las normas del mercado financiero y el análisis de los riesgos del endeudamiento.
- 4) Relaciones entre generación interna de fondos (rendimiento sobre la inversión y la tasa de depreciación), deudas a

largo plazo y activos fijos que se adquieren mediante su utilización

- 5) Para el caso de empresas y sociedades del estado provincial, estudio sobre la necesidad de la tasa de retorno para asegurar un alto autofinanciamiento, que al liberarlas de los aportes del Tesoro Provincial, facilite su eficiencia y desarrollo.
- 6) Procurar, a pesar de las características específicas que rodean a la prestación de servicios de saneamiento y energía eléctrica, niveles de rentabilidad necesarios para permitir atender el servicio de deudas, cubrir aumentos de capital de trabajo y costear las expansiones corrientes que exija el crecimiento regular del sistema.
- 7) Necesidad de un correcto dimensionamiento de la tarifa para prever el normal abastecimiento financiero : Procedencia de la inclusion en la tarifa, del servicio financiero del capital (intereses y utilidades).
- 8) Posibilidad y ajustes convenientes ante la necesidad de aplicar tarifas políticas.

Funciones del subsistema de Administración Financiera

El subsistema de Administración Financiera podrá abarcar funciones financieras específicas y funciones de caja.

a. Funciones financieras específicas

- Preparación de Balances preventivos de Caja, Estados de Caja, Cash-Flow, Estados de Flujo de Fondos periódicos y centralizados por parte de la conducción del subsistema

De esta manera se conocería respecto de cada período los compromisos que deberán atenderse y las perspectivas de cobranza de la facturación.

La utilidad de estos balances, resulta del simple enunciado de sus contenidos, que establece en relación a un período prefijado los probables ingresos y egresos que se producirán con motivo de la gestión.

- Tratamiento de la coincidencia entre entradas y salidas. Equilibrio material entre los ingresos y los egresos como consecuencia de la gestión empresarial.

La carencia a corto y a largo plazo de recursos, hace necesario recurrir a las fuentes de crédito del mercado financiero.

La abundancia innecesaria de recursos, no invertidos debidamente habrá de significar una desacertada política financiera en detrimento de los fines empresariales.

Frente a estas circunstancias, cabe a la conducción del subsistema, prevenir o solucionar ese desfase y lograr esa coincidencia que permita cumplir con la marcha normal de los organismos y empresas.

b. Funciones de Caja

En este aspecto, el subsistema debe encargarse de centralizar la percepción ejerciendo, la dirección y fiscalización de las operaciones relativas a la realización de las entradas:

El cumplimiento de este principio, es sumamente importante, ya que contribuye al más preciso control de las disponibilidades y, evita, además, toda posible dispersión de fondos, circunstancia esta última que se traduce en desmedro para la acertada inversión de esos fondos.

A los efectos de centralizar la percepción de los fondos, las entidades bancarias pueden prestar inapreciable colaboración; sus sucursales, diseminadas en todo el ámbito regional, evitan habilitar como tesorías a dependencias que actúen como cajas recaudadoras, las que deben depositar en dichos bancos todos los recursos que recauden.

Contabilización de los ingresos y egresos

Los ingresos presentan los siguientes pasos: a) el devengamiento del derecho al cobro; b) el cobro y c) la centralización del cobro.

La fase a) es detectada y captada en la unidad administrativa vinculada a la comercialización de los servicios, derivándose entonces una corriente informativa necesaria entre los sectores administrativos y el tesoro, para que los encargados del mismo estén informados de la generación de los derechos de cobro y puedan efectuar las cobranzas y preparar correctamente sus informes contables.

La periodicidad, estructura, grado de análisis y ruta de los flujos, constituyen los sustentos básicos del subsistema en relación directa con la centralización o descentrali-

zación de la estructura administrativa.

En cuanto a egresos, el subsistema tomará nota de los pagos a realizar y generación de obligaciones a corto plazo.

Los pagos se originan en un programa financiero o programa de caja, que establece los fondos a transferir en los distintos periodos. Este programa será preparado sobre la base de una programación real. El subsistema pues, mediante su conducción operativa podrá llevar entonces un control del desarrollo de este programa de caja.

La validez de todo lo expuesto, y la fundamentación del subsistema en sí, tiende a que el accionar de la administración financiera no se regule en función de un mero cómputo presupuestario de gastos que deben cubrirse, sino más bien bajo la visión empresarial de un ingreso a percibir, como compensación de un servicio efectiva y económicamente prestado.

2.7. SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD DE RESPONSABLES

Organismos de la Administración Central y Descentralizados del Estado Provincial.

Para los organismos de la Administración Central y Descentralizada del Estado Provincial regirán las normas de las respectivas Leyes de Contabilidad Provinciales, y su Reglamentación.

Al respecto, el vocablo responsabilidad se aplica a las funciones o áreas que comprenden los cargos públicos en orden a los planes o actividades del Estado o a las misiones y funciones que establecen las estructuras para las unidades principales de la organización administrativa.

La violación o falta de concreción de las misiones y funciones o falta de realización de los planes y programas solo da lugar a sanciones morales y, excepcionalmente, puede originar responsabilidad jurídica.

Las Leyes de Contabilidad tratan de dos tipos de responsabilidades diferentes. La responsabilidad contable, y la administrativa.

La primera comprende una multiplicidad de deberes relativos al cuidado, administración o disposición de bienes o valores pertenecientes al Estado Provincial o por los que éste debe responder, siendo el objeto de esa relación el que esos fondos o bienes sean ingresados al patrimonio del Estado Provincial o sean aplicados a los fines impuestos por la ley.

En cuanto a la responsabilidad administrativa, comprende todas las situaciones por las cuales se causa un daño jurídico como consecuencia de la violación de deberes específicos de comportamiento impuesta a esa relación, en forma preconstituída, durante la prestación de actividades a cargo del vinculado en esa relación.

La Contabilidad del Estado Provincial no sería completa, si la registración escritural no brindara también los elementos para asegurar la responsabilidad de los agentes de la administración.

Contabilidad de Responsables

En otros términos, junto a las contabilidades presupuestarias y patrimonial, debe existir una tercera rama contau

ble, la contabilidad de responsables, consistente en un repertorio de cuentas corrientes, en el cual debe llevarse cuenta a todos los funcionarios intervinientes en el manejo de bienes del Estado.

76 Encontramos tres tipos de responsables obligados a rendir cuenta: 1) responsables por recaudación; 2) responsables por inversión; 3) responsables por el manejo de bienes patrimoniales.

, En esta contabilidad se deberá abrir cuenta a cada una de las cajas recaudadoras a fin de comprobar el ingreso de las facturaciones emitidas, además se abrirá cuenta a cada uno de los agentes pagadores, es decir, a todos cuantos reciben fondos para aplicarlos a determinados pagos.

Finalmente, se abrirá cuenta a cada uno de los encargados del manejo de bienes muebles, esto es, de efectos y especies.

En resumen la contabilidad de responsables se propone llevar cuenta a cada responsable de la administración del Estado, de las sumas que éste ha recibido, para aplicarlas a un fin determinado y de las que ha recibido directamen

te por diversos conceptos (recaudaciones por facturaciones o sumas de terceros..

Sobre la base de esas sumas se practican los cargos en las cuentas de los responsables, las cuales también registrarán los descargos producidos por sumas pagadas, debidamente documentadas, y por los fondos devueltos a las tesorerías correspondientes.

La información que necesita la contabilidad de responsables acerca de los importes entregados y recibidos por los agentes, se la proporciona la contabilidad general.

Además, a fin de considerar las anotaciones en la contabilidad de responsables, contribuyen a ello los registros de la contabilidad de presupuesto y patrimonio.

Empresas y Sociedades del Estado Provincial

Los entes que prestan servicios de saneamiento y energía eléctrica y tienen conformación jurídica con las características de empresas y sociedades del Estado Provincial, pueden adoptar en el dictado de sus propias normas administrativas, la organización del subsistema de contabilidad de respon

sables, de acuerdo a los preceptos vertidos anterioremente.

Además del subsistema pergeñado las empresas y sociedades adoptan para sus sistemas de Administración e Información, el subsistema de Contabilidad por Areas de Responsabilidad.

Cualquier sistema contable puede estar diseñado para suministrar información sobre los resultados del ente considerado en su conjunto y sobre el desempeño de algunas unidades operativas. El sistema no informa sobre los resultados de todas las unidades operativas porque esto supondría obtener un resultado por cada individuo que actúa en el ente; lo que tendría un costo injustificable. En la práctica, lo común es que se obtengan datos relativos a los ingresos y costos imputables a las diversas gerencias de la empresa.

Algunas empresas distribuyen también los costos e ingresos a los diversos departamentos que dependen de las gerencias y muy pocas llevan el análisis a niveles inferiores.

La contabilidad por áreas de responsabilidad pretende no sólo determinar los resultados atribuibles a cada unidad operativa sino también clasificar tales resultados

por áreas de responsabilidad.

Esto implica que todo costo, ingreso, ganancia o pérdida, es objeto de una doble clasificación:

- a) Por unidad operativa, de acuerdo con el sector al que corresponde la función que generó el resultado;
- b) Por área de responsabilidad, según a quién haya correspondido su aprobación;

Cuando el presupuesto de la empresa ha sido preparado considerando las mismas unidades operativas y áreas de responsabilidad previstas por el sistema, contable, la contabilidad por áreas de responsabilidad puede combinarse con el control presupuestario. En tal caso, el análisis de las variaciones entre los montos proyectados y los reales puede discutirse con los responsables de las mismas.

Esta posibilidad de discusión es una de las más importantes ventajas de la adopción de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad.

2.8. Subsistema de Control :

Concepto

Para que las empresas y organismos de saneamiento y energía eléctrica puedan cumplir con la responsabilidad a su cargo, deben contar en forma estable con una sana estructura económico-financiera. La misma no debe ser afectada por razón alguna, so pena de alterar el proceso normal de financiación de la empresa; deteriorar su expansión y redundar en pérdidas de efecto multiplicador para la economía global.

Además la prestación del servicio en las condiciones así definidas debe ir necesariamente acompañada por una permanente y efectiva acción de eficiencia, afín de hacer realidad el principio de justicia y razonabilidad del precio que el usuario abona por el servicio.

Para ello, la gestión empresarial debe tener cada vez mejores atributos y calidades, conociendo y aplicando los instrumentos más aptos para su pleno ejercicio y para su efectivo control.

Vamos a partir entonces por conceptualizar el control, no

asignándole importancia por sí mismo, sino adjudicándole mayor valor como medio de dirección eficiente, es decir, como etapa final indiscutiblemente necesaria para que el circuito de administración, que comienza en el planeamiento, quede adecuadamente intergrado.

Por otra parte, al margen de la natural existencia del control para una mejor gestión de todo tipo de empresas u organismos, el mismo adquiere relevancia particular para el caso de los servicios de saneamiento y energía eléctrica, dado que su dinámica propia, por sí y como multiplicadora de otras actividades y el desarrollo general, supone también responsabilida-des agregadas en lo empresario y en lo social.

Como sustancia del control mismo, podemos considerar los instrumentos más aptos para el control de la gestión empresarial. Los mismos encuentran su fundamentación en un sistema contable-financiero adecuado que pueda brindar información - presupuestaria y el análisis de la misma, las proyecciones de resultados y de evolución patrimonial y el ejercicio de auditoría de control y operativa.

Organizar el subsistema de control, supone utilizar instrumentos aptos y considerar los sistemas de información pa

ra que la acción gerencial transforme informaciones en decisiones, sea cual fuere su nivel, nos lleve a analizar la exteriorización de esa acción a través de los indicadores de la gestión, ya sean de uso interno, como externo. Es éste aspecto de la mayor importancia para el análisis de los propios resultados como para la comparación interempresaria.

Diversas son las necesidades que originan la implantación de un subsistema de control como el sugerido. A veces un cambio en la conducción general o una progresiva mejora de la organización hacen la conveniencia de su empleo sin descartar - en otras oportunidades, que forma parte de los requisitos mínimos que sugieren los organismos de créditos internacionales para el otorgamiento de préstamos.

El papel que asume el control en la dirección actual surge de la misma complejidad y multiplicidad de tareas por cumplir en la empresa y en la necesidad de delegar poderes a todos los niveles jerárquicos, frente a lo cual, sólo a través del control de gestión, puede preverse y organizarse una coincidencia armónica y positiva de todo esos poderes, que hacen de la empresa un todo racional y equilibrado.

Organizar el subsistema de control de la gestión empresa

ria puede estar rodeado de distintas variantes, según que el control tome un determinado aspecto de la gestión o se pretenda imponer un sistema integrado. Por supuesto que la organización del mismo está íntimamente vinculado a los objetivos del manejo empresarial, unido al mismo el producto final informativo de ese control, explicitando su objetivo final.

Se entiende en general, que el control ejercido de una u otra manera, debe de ser tal, que pueda brindar información por excepción y sólo aquella necesaria para decidir, es decir, que se señalen los hechos no previstos y cuando previstos, se alejen del resultado esperado excediendo las tolerancias fijadas.

Se puede dar como ejemplos útiles algunos tipos de organización de control estructurados en la siguiente forma:

a) control dado exclusivamente por el subsistema presupuestario y un servicio de auditoría interna, apoyándose en el control externo anual referenciado por el dictamen de auditoría correspondiente;

b) aplicación exclusiva de sistemas de presupuestación, acompañada por un proceso de reorganización de la administración financiera;

c) Partiendo de los subsistemas del sistema contable -financiero, referidos a contabilidad general y presupuestación y del ejercicio de ciertos procesos de rutina para las varias etapas administrativas (procedimientos de control interno), este tipo de control contable se complementa con un sector específico de organización y métodos y/o sistema de computación de datos con el procesamiento electrónico de los mismos, todo esto, complementado con los servicios de auditoría interna y externa;

d) Pasando ya a las etapas superiores de la organización del control, pueden estructurarse gerencias de control de gestión con sistemas integrados de información para cada una de las áreas de actividad, partiendo siempre del concepto de que todo dato contable debe ser válido para una doble utilización:

- a) como valor para la contabilidad propiamente dicha;
- b) como instrumento para la gestión y su control en cada sector interesado.

Finalmente es interesante considerar para el diseño del subsistema de control, que éste puede ser simultáneamente válido o por lo menos en todo lo posible, para los distintos tipos de control a que la gestión de las empresas suministra

18
doras de servicios de sanemamiento y energía eléctrica se en encuentran sujetas, esto es: al control interno (para hacer mejor la gestión y evaluarla debidamente), al control externo (que podrá variar según la estructura y situación jurídica de la empresa y control de las autoridades competentes (en beneficio del interés social de la prestación).

Instrumentación del subsistema

Las experiencias recogidas tanto en el sector público como en el privado permiten establecer la importancia del presupuesto y su control, para el mejor manejo de la gestión. Al respecto puede señalarse que ese instrumento básico para una gestión controlada, constituye, en la mayoría de los casos, el campo en el cual se trabaja principalmente y él aparece en todos los casos, con mayor o menor alcance aún en los casos de aplicaciones parciales del control de gestión.

La faz final de toda la gestión presupuestaria, descansa en la tarea de control presupuestario, que debe tener entre sus características rapidez y eficacia, para que los sucesos que exceden de la realidad prevista, puedan ser conocidos de manera de posibilitar las necesarias decisiones correctivas que correspondan.

Así planteada la operatoria, adquieren particular importancia la evidencia de las variaciones y su explicación, es decir, el análisis de las causas poniendo énfasis en el valor que para la acción futura significa la experiencia pasada

Dentro de un sistema de control que, cuente con una gestión presupuestaria integrada y con un proceso previo de adaptación del sistema contable, que posea las características conceptuales de contabilidad gerencial apta para evaluar la gestión y tomar decisiones, es importante el rol que asumen los estados proyectados de resultados y de evolución de la estructura patrimonial.

La preparación de los estados indicados, juega un papel participativo informante para el control y como expresiones numéricas que posibilitan encauzar los márgenes positivos y negativos que resultan de la administración de la empresa, sirviéndonos de punto de comparación para realizar el control de esa gestión. Ellos asumen el papel preponderante para demostrar la proyección futura de la empresa y para posibilitar una mayor justificación de su existencia, sea en lo técnico, lo económico y lo financiero.

Otro de los instrumentos, que interviene para complemen-

tar la función de control, es la auditoría, cuyo contenido y alcance ha debido también evolucionar para tener una participación adecuada en el proceso administrativo.

A la auditoría económica-financiera, de autenticidad y veracidad de documentos y registros contables y de controles patrimoniales se le adicionan conceptos de auditoría operativa.

Como medio de control y organización dentro del subsistema, lo dicho tiene específica referencia a lo que se conoce como auditoría interna, que tiene su origen, como consecuencia de la necesidad de que el más alto nivel de responsabilidad, cuente con un sector cuya preocupación específica sea precisamente el control interno en toda su gama.

Es evidente, que dentro de un subistema de control, debe necesariamente incluirse la auditoría interna, con todas las connotaciones explicitadas y con tendencia a cubrir conceptos de auditoría gerencial, con un definido criterio de auditoría también preventiva, como manera de cuidar la imagen del organismo empresario y salvaguardarlo de todo aquello que tiene que ver con prácticas ilícitas, mal planeamiento, medidas inadecuadas y cualquier otro tipo de quehacer inconveniente.

2.9. Normatización del Sistema

Las normas básicas que rigen al sistema contable-financiero, están dadas por:

I) La legislación nacional y provincial sobre la materia:

Dado la gama de figuras jurídicas diversas, que abarca el espectro de organismos de saneamiento y energía eléctrica, las normas legales y complementarias pueden resumirse así:

- Ley Nacional de Contabilidad,
- Leyes Provinciales de Contabilidad,
- Reglamentación a la Ley Nacional de Contabilidad,
- Reglamentaciones de las Leyes Provinciales de Contabilidad,
- Normas complementarias a las leyes y reglamentaciones nombradas,
- Leyes de Empresas y Sociedades del Estado;
- Código de Comercio, Ley de Sociedades Comerciales;
- Disposiciones complementarias de contadurías Generales, Tribunales de Cuentas y Sindicatura de Empresas;
- Disposiciones complementarias de organismos públicos de control como: Inspección General de Justicia, Comisión de Valores, Dirección General Impositiva;

- Disposiciones de Organismos Jurisdiccionales técnicos de control, según las características del sector considerado ya sea de saneamiento o energía eléctrica;

II) Dictado expreso de normas profesionales contables emanadas de: resoluciones, resoluciones técnicas, dictámenes, recomendaciones, etc., dictadas por organismos nacionales y/o provinciales como: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Instituto Técnico de Contadores Públicos, Centro de Estudios Científicos y Técnicos y Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

III) Puntualizadas las normas vigentes según la figura jurídica del ente y el ámbito geográfico de actuación, habrá que pasar a considerar la instrumentación de normas contables y administrativas internas, para adaptarlas a esas normas legales y profesionales en vigor y procurar complementarlas con el cuerpo de doctrina que forma la base de los procedimientos y con la teoría contable, que en la mayoría de las situaciones lo justifica.

La estructura preliminar de esta normalización del sistema, los constituyen los planes de cuentas.

Por razones obvias, las cuentas constituyen elementos irremplazables del sistema contable. Por ello es imprescindible contar con una lista de cuentas que permita sistematizar las imputaciones contables.

El plan de cuentas no es solamente una enumeración de las de la contabilidad de la empresa. Para merecer las características de plan debe agrupar las cuentas según un criterio determinado, y debe explicar la trayectoria de las partidas a través de la contabilidad, es decir, indicar los dos términos de cada asiento.

Por lo demás, el plan de cuentas abarca, en condiciones más desarrolladas además de las cuentas de la contabilidad por partida doble, incluso ciertas anotaciones estadísticas, etc, que quedan fuera de la contabilidad propiamente dicha, pero que solamente funcionan en relación con ella.

Además, las necesidades organizativas imponen la existencia de reglas contables definidas. Cuando las mismas se presentan por escrito, estas reglas y el plan de cuentas conforman lo que se denomina "manual de cuentas", "manual técnico" o "manual de procedimientos contables".

El detalle, extensión y naturaleza de las instrucciones a incluir en estos manuales, dependerán de las necesidades específicas de cada ente considerado, entre otros factores, por el grado de división del trabajo contable y el nivel de calidad del personal que forma parte del sistema contable.

Es así entonces, que los elementos componentes de los manuales explicitados, pueden incluir instrucciones para el manejo de cada cuenta, para la contabilización de determinadas operaciones y para la numeración de asientos, explicaciones sobre el significado de cada saldo, controles a practicar, listas de asientos repetitivos, numeración y modelos de los mismos, etc. Todo esto complementado por un "manual de formulación", adaptado a los procesos de entrada, salida y almacenamiento de datos.

3. Organización y funcionamiento del sistema
contable financiero.

3.1. Integración de los Subsistemas

La integración de los subsistemas desarrollados, se relaciona a los procesos decisorios en los niveles gerenciales.

Se busca con la integración de los mismos, compartir las decisiones tomadas y que se produzca en la operatoria rutinaria, una suerte de control concomitante que redunde en beneficio de la organización empresarial.

Se procura entonces, con la integración propuesta, que las cuestiones principales surjan de la interacción de varias decisiones individuales como de órganos directivos, ejecutivos y de consulta.

El sistema contable-financiero propuesto, se compone de tres subsistemas centralizadores, que se nutren fundamentalmente de la vida de los restantes y se integran a éstos por la misma naturaleza operacional.

Estos subsistemas son el de: Contabilidad General, Contabilidad de Responsables o por área de responsabilidad y el de control.

Los restantes se integran entre sí y con los centralizadores de la siguiente manera:

- El subsistema de contabilidad de costos, se integra con los demás subsistemas y se producen los siguientes intercambios de información:

- 1) Con el subsistema de contabilidad patrimonial, recibirá información relativa sobre las cantidades y valores de los materiales, insumos y suministros consumidos. Además, la información sobre la depreciación que se deberá aplicar al costo.

- 2) Con los subsistemas de contabilidad general y contabilidad de presupuesto, con objeto de obtener información sobre provisiones que se deben imputar a los costos y sobre los movimientos de gastos devengados.

- El subsistema de contabilidad de presupuesto, se integra con los demás subsistemas y se producen los siguientes intercambios de información:

- 1) Con el subsistema de contabilidad de administración

financiera, se intercambia información para control de cobros y pagos presupuestados y derechos de cobros a corto plazo.

Además por salidas originadas en el pago de servicios de amortización e intereses de deudas e ingresos de capital por nuevos créditos contraídos, a mediano y largo plazo.

2) Con el subsistema de contabilidad patrimonial, se realizará intercambio de información relativa a: ingresos por ventas de materiales y bienes de uso y a su vez gastos referentes a compra de materiales, insumos y suministros e incorporaciones de bienes de uso.

3) Con el subsistema de contabilidad general, entregará a éste, la información que procesa para reflejar las repercusiones financieras de la ejecución presupuestaria.

- El subsistema de contabilidad de patrimonio, se integra con los demás subsistemas y se producen los siguientes intercambios de información:

1) Con el subsistema de contabilidad de administración financiera, suministrará información relativa sobre bienes ingresados, a efectos de la contabilización de la obligación

respectiva. Además informará los ingresos operados y a operar se por venta de bienes.

2) Con el subsistema de contabilidad de presupuesto, se relacionarán las altas registradas en el período referentes a inversión en bienes de uso y compra de materiales, insumos, suministros con las respectivas previsiones presupuestarias.

Del mismo modo con los ingresos registrados por bajas.

3) Con el subsistema de contabilidad de costos, al que proporcionará información referida a: consumos de materiales, insumos y suministros en los procesos de producción de servicios y algún tipo de obra; -amortizaciones del activo fijo,- para el cargo al costo respectivo.

4) Con el subsistema de contabilidad general, a este subsistema fluye toda la información referente al movimiento y existencia de bienes, incluso la de partidas con implicancia económica, como son las amortizaciones del activo fijo y antecedentes referentes a bajas de bienes, por ventas, desuso o rechazo.

- El subsistema de contabilidad de administración finan-

ciera, se integra con los demás subsistemas y se producen los siguientes intercambios de información:

1) Con el subsistema de contabilidad de patrimonio, se produce una corriente de información relativa a la autorización de pagos de facturas por bienes recibidos de conformidad y anticipos a proveedores y contratistas.

También se entabla vinculación en el caso de venta de bienes al contado ó con crédito a corto plazo.

2) Con el subsistema de contabilidad de presupuesto, relación que nace en la circunstancia de ingresos y gastos presupuestados que generan derechos y obligaciones a corto plazo y de los que debe enterarse convenientemente la contabilidad de presupuesto, como así también los ingresos y gastos realizados en efectivo.

3) Con el subsistema de contabilidad general, quien recoge información de competencia del subsistema de administración financiera, para procesarla y pasar a tener el estado de situación de fondos.

3.2. Integración del sistema con los otros sistemas de la organización .

El sistema contable-financiero, forma parte del sistema empresario, que es una integración de distintos sistemas interdependientes.

La información contable es utilizada como apoyo por los demás sistemas de la organización, y así como influye, es influido por los otros sistemas del ámbito administrativo y operativo.

La administración intenta combinar los recursos de un ente, para posibilitar el logro de sus fines, cuya consecución es necesaria para satisfacer tanto a quienes intervienen en el ente, como a algunas personas u otros entes, que interactúan con el mismo.

La gestión administrativa implica, entre otras tareas:

- a) la toma de decisiones,
- b) la ejecución de las mismas;
- c) el control de los resultados.

Por su parte, tomar decisiones requiere contar con información proporcionada por los controles, sobre lo actuado, como relativa al contexto mismo.

Entre quienes proporcionana tales informaciones, está la contabilidad captando y procesando datos referidos a la evolución del patrimonio del ente.

El sistema contable-financiero, se convierte así, en un subsistema del sistema de informaciones de una organización y en tal carácter sirve a todas las fases del proceso administrativo.

En consecuencia establecer la integración del sistema contable-financiero, con los otros sistemas de la organización es explicitar las relaciones interactuantes entre el uno y los otros, definiendo el tipo de informaciones que deben recibir y proporcionarse.

Vinculaciones con el Sistema de Informaciones

Obviamente, todos los subsistemas del sistema contable-financiero se vinculan estrechamente e interactúan para que las comunicaciones e informaciones internas y externas cumplan

con los fines propuestos.

La información provista será entonces de tipo presupues-
tario, financiero, patrimonial y costos, referida al ambito -
institucional y sectorial, con el fin de atender a las necesida-
des de la administración interna y el control legal de dichas
organizaciones, así también como a los terceros interesados
en el conocimiento de los resultados.

Vinculaciones con el Sistema de Recursos Materiales

Las altas y bajas de bienes registradas en el período de-
ben relacionarse con el uso de los créditos presupuestarios -
referentes a compra de materiales, insumos, suministros y bie-
nes de activo fijo.

Como así también a la valorización de esos bienes referidos
a consumos, cálculo de amortizaciones y resultados emergentes
de la baja de los mismos por ventas.

Relacionado con operaciones de compras, se tratará de equi-
librar el flujo de fondos disponibles, con el programa de pagos
previstos.

Vinculaciones con el Sistema de Recursos Humanos

En forma periódica, el Sistema de Recursos Humanos, necesita evaluar la forma en que los empleados llevan a cabo sus tareas.

La información contable puede ayudar en este proceso de evaluación, aunque no resulta fácil obtener una base adecuada para juzgar el rendimiento de una persona, tan solo con la información resultante de los registros contables.

Vinculaciones con el Sistema de Planificación y Programación Presupuestaria

Se expresaba en "1.4. El Sistema en el marco del sector", que cuando se produce una alteración en el equilibrio económico-financiero debido a nuevas y cambiantes situaciones del entorno económico-social nacional, los sectores y las empresas se ven afectadas.

Para amortiguar las situaciones cambiantes económico-sociales que influyen en los sectores tratados, es aconsejable que en la planificación de los mismos se utilice información del sistema contable-financiero de las empresas u organismos

que lo conforman.

Es así que la planificación y el sistema contable, interactúan de modo que la planificación es usuaria del tipo de información que suministra la contabilidad, y a su vez - ésta debe estructurar sus métodos y procedimientos informativos para cubrir las necesidades de planificación.

En cuanto al presupuesto y la contabilidad, ésta última se transforma con las cifras recibidas de aquél, en estado - proyectado en el tiempo, lo cual la convierte en instrumento de control preventivo, tomando a su vez la estructura presupuestaria como plan de cuentas, para expresar su ejecución y hacerla comparable a su formulación.

A su vez el presupuesto recibe de la contabilidad información histórica y comparable a la formulación anterior del mismo, para establecer los desvíos operados e instrumentar - por esa vía, el control concomitante y a posteriori de la ejecución presupuestaria.

Vinculaciones con los Sistemas de Comercialización y Pro
ducción

Al sistema de comercialización se le suministrarán datos referidos a operaciones de ventas, planeamiento y promoción de ventas de servicios, costos publicitarios y de distribución para un adecuado análisis y característica del mercado.

La vinculación con el sistema de producción se operará vía subsistema de costos, informándose de la valorización de los materiales utilizados y todos los demás elementos del costo incurrido en la producción, para la prestación de los servicios.

3.3. El proceso informativo

Toda empresa u organismo es un sistema, una integración de distintos elementos independientes, pero que ejercen entre si influencias recíprocas, donde se hace evidente que, para la coordinación de ese sistema se requiere una adecuada comunicación entre las partes.

La comunicación, puede ser definida formalmente como un proceso mediante el cual las premisas decisorias se transmiten de un miembro de la organización a otro. Es evidente que no puede existir organización sin comunicación, porque en ese caso no hay posibilidad de que el grupo influya en el comportamiento del individuo.

No solo es absolutamente esencial para la organización la comunicación, sino que la disponibilidad de técnicas especiales de comunicación determinará, en gran parte, la manera en que pueden y deben ser distribuidas a través de la organización, las funciones decisorias.

De tal forma, surge la necesidad de contar con un sistema que posibilite obtener información para toma de decisiones,

respetando la necesaria coordinación que el sistema exige.

Resulta así la necesidad de clasificar y adecuar el tipo de información al nivel de decisión o sea que la información operativa de rutina, que en la mayoría de los casos constituye la base para adoptar decisiones programadas, debe tener un contenido determinado, destinado al nivel que toma decisiones, en tales procedimientos de rutina. Será totalmente distinta de la información excepcional, que tendrá que nutrir a los niveles gerenciales más altos, para adoptar decisiones no programadas.

La información constituye uno de los recursos para la me jor administración empresarial.

Ultimamente se ha introducido un nuevo elemento en las empresas, el uso del computador, que obliga a un progresivo esfuerzo para su utilización y usufructo como instrumento básico de información y mejor administración.

Dentro del "proceso informativo" el sistema contable es el ejemplo más notable de una un id ad cuya función es con se guir información interna. El sistema contable, forma parte

del sistema de información de una organización, y como tal sirve a todas las fases del proceso informativo.

Las funciones de la unidad típica de la contabilidad, han sido muy ampliadas, más allá de la simple comprobación de fidelidad. Empléase con mucha frecuencia, en la actualidad, como una fuente de información para determinar si los gastos se ajustan al plan establecido en el presupuesto.

Se emplea también como base para el análisis de costos, que, a su vez, contribuye a las decisiones futuras de los ejecutivos.

La información contable, se ha convertido por estos conceptos, en uno de los más importantes instrumentos en la revisión de las operaciones por parte de los niveles gerenciales.

Además de producir información para la toma de decisiones para la administración interna y permitir el control de legalidad en el manejo de bienes y fondos, en el caso de los organismos de la administración pública, produce información para terceras personas ajenas a los organismos y empresas.

Este tipo de informes contables suele recibir el nombre de estados contables.

Dado que la contabilidad suministra información necesaria para la toma de decisiones y el control, los informes contables de uso interno deberían ser emitidos con una periodicidad tal que su empleo pueda efectuarse cuando aún existe oportunidad para ello. Puede decirse que una información es oportuna cuando todavía está en condiciones de afectar la toma de alguna decisión.

Lo ideal, dentro de la organización empresarial, sería contar con informes contables que cubrieran intervalos mínimos. En la práctica esto sólo ocurre con respecto a la información cuya disponibilidad diaria es imprescindible, en tanto que el resto de la información de uso interno se prepara a intervalos más amplios, que no deberían ser superiores al mes.

En cuanto a los estados contables para uso externo, las leyes, reglamentos y disposiciones en vigencia, coinciden en que se produzcan anualmente.

3.4. Organización básica del sistema

Conceptos preliminares

El contable es un sistema, y por lo tanto está constituido por un conjunto de elementos interrelacionados.

Dichos elementos interactúan y los resultados que producen actuando en conjunto no son idénticos a los que eventualmente podrían generar si lo hicieran independientemente.

Es decir, el comportamiento de cada parte del conjunto tiene un efecto sobre las propiedades o el comportamiento del conjunto como un todo:

Además, ninguna parte tiene un efecto independiente sobre el todo y si se formara algún posible sub-grupo, cada uno a su vez tiene un efecto y ninguno puede tener un efecto independiente, sobre el todo. Por lo tanto, los elementos no pueden ser organizados en subgrupos independientes.

Resulta de sumo interés efectuar un intento por identificar los elementos que lo integran o por lo menos los que desde el punto de vista operativo tienen más importancia. Puesto que para que el sistema contable funcione adecuadamente y provea información que satisfaga los requisitos de: oportunidad, cla

ridad, objetividad, prudencia, racionalidad, certidumbre, integridad, esencialidad, aproximación a la realidad, irremplazabilidad, verificabilidad y comparabilidad, es necesaria su adecuada organización.

Componentes de un sistema de contabilidad

Es corriente imaginar que un sistema de contabilidad está constituido simplemente por los elementos materiales que lo integran. En realidad consiste también en el cuerpo de doctrina que forma la base del procedimiento, y en la teoría que en una situación determinada lo justifica.

Además deben tenerse en cuenta, los requerimientos de los usuarios de la información producida y también las restricciones de carácter económico y el hecho de que el funcionamiento del sistema y el de los elementos que lo constituyen se encuentra afectado por el funcionamiento de otros elementos integrantes del mismo.

En resumen, tomando en consideración nociones ya vertidas se puede agregar que los componentes operativos de un sistema de contabilidad que conforman la estructura básica de

su organización, están representados por:

a) Forma en que se deberá producir el ingreso de los diversos comprobantes a los subsistemas contables.

Estos datos de entrada al sistema, se pueden originar en operaciones con terceros, internas a la administración o referentes al contexto o sector específico en el cual opera el ente empresario.

b) Procesos contables, referidos a la metodología de registro de las operaciones. Los procesos definirán la manera en que los datos serán ordenados, clasificados y registrados. El sistema debe organizarse dentro del marco de las disposiciones legales, profesionales y técnicas recomendables, prescriptas dentro de los principios de contabilidad generalmente aceptados, con una adecuación especial, en algunas oportunidades, teniendo en consideración las particulares, características de los entes (Organismos "centralizados", "descentralizados", "empresas y sociedades, del estado").

c) Plan de cuentas, que responda a los lineamientos considerados en b), es decir, indicación de las cuentas que deben

existir para permitir una elaboración sistemática del material numérico que es la finalidad de la contabilidad, y cómo deben cooperar estas cuentas, por una parte, en las anotaciones corrientes, y por otra, en el cierre, tanto en el del ejercicio anual como en los de cortos periodos (cierre mensual, cierre trimestral).

d) Los datos procesados conforman la salida del sistema en forma de información. La manera de presentación configura el problema de exposición de la información contable.

El tema de las características de la información contable a presentar, puede estudiarse desde el punto de vista de a) especificación del problema, b) medición y/o cuantificación de las operaciones, c) transmisión y comunicación del proceso de la información a los usuarios, y d) recepción y reacción de los usuarios ante los mensajes transmitidos por el sistema de información.

e) Medios de registros a emplear. Sin que signifique desconocer la existencia de otras clasificaciones existentes, se pueden considerar las siguientes formas de procesamiento de datos: I) Manual, II) Semimecánico, III) Mecánico directo sin electrónica, IV) Mecánico directo con electrónica, V) Mecánico

indirecto y VI) Electrónico.

Los medios de registro empleados para el procesamiento de datos contables abarcará las etapas de clasificación de datos, registro, cálculo y almacenamiento, las que no necesariamente deben presentarse en el orden expuesto.

La elección de la forma de procesamiento depende de diversos factores, entre los que se destacan las necesidades - de información del ente, la confiabilidad deseada, el volumen de datos a ser procesados y el costo operativo de cada sistema.

f) Los controles a practicar sobre la entrada de datos al proceso, la salida de cada proceso particular y los saldos periódicos y las constancias que deben dejarse de su reálización.

g) Instrumentación y normatización de los componentes descriptos (a) a f)), desarrollados en manuales: técnicos, de operaciones, de formularios, etc.

h) Tareas a asignar a cada persona integrante del sistema

contable, redacción de un Manual de Organización, Misión y Funciones y estructura institucional del Sistema Contable-Financiero.

A handwritten signature in dark ink, appearing to read "El Director", written in a cursive style with a long horizontal stroke at the end.

Fe de Erratas:

Página -1- Donde dice: El primer aspecto que se desea destacar es que, buena parte de aquello hace a la gestión de empresas u organismos en general, es válido para todo tipo de organización industrial o comercial, - habida cuenta de las diferencias estructurales específicas que separan a unas de otras.

Debe decir: El primer aspecto que se desea destacar es que, buena parte de aquello que hace a la gestión de empresas u organismos en general, es válido para todo tipo de organización industrial o comercial, habida cuenta de las diferencias estructurales específicas que separan a unas de otras.

Página -39- in-fine y 40 Donde dice: 1) Un cálculo a corto plazo del resultado de la actividad económica del período, es decir, un análisis de las causas y fijación de responsabilidad con respecto al resultado. 3) Control del cálculo; 4) Control de las existencias de materiales adquiridos;

Debe decir: 1) Un cálculo a corto plazo del resultado de la actividad principal;

2) Control de la actividad económica del período, es decir, un análisis de las causas y fijación de responsabilidades con respecto al resultado;

3) Control del cálculo;

4) Control de las existencias de materiales adquiridos;