

Consejo Profesional en Ciencias
Económicas de la Provincia de Buenos
Aires

**Comisión de Profesionales en Ciencias Económicas del
Ámbito Municipal**

**Consideraciones a los Criterios Prácticos de Aplicación a la
Reforma de la
Administración Financieras del Ámbito Municipal**

Ponencia Elaborada por: Dr. Gabriel Enrique Bernini

Puán, 17 de Abril de 2009

Introducción

Durante el mes de Diciembre de 2008, los Municipios fueron notificados, por parte del H. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Bs. As., de criterios de compatibilización para el RAFAM.

La Comisión de Profesionales en Ciencias Económicas del Ámbito Municipal, fue convocada a participar en el análisis del documento para optimizar el mismo.

Es así que es necesario comenzar a abordar aquellos temas contables innovadores y trascendentes con el objeto optimizar su aplicación.

Temas a Analizar

Inversiones Temporarias

El documento emitido por el H.T.C., concluye en este tema lo siguiente:

- *“Las inversiones temporarias, no constituyen ni un gasto cuando se constituyen, ni un recurso cuando se recuperan a excepción de los intereses ganados.*
- *Contablemente se refieren a operaciones permutativas del activo, pudiendo generar resultados, solo por la renta obtenida, que puede haberse percibido, o podrán devengarse, por la valuación de los intereses ganados.*
- *El impacto en los resultados, es nulo en el caso de los movimientos por el valor nominal de la constitución y recupero del plazo fijo, tanto a nivel contable (por ser una operación permutativa del activo), como a nivel presupuestario (por ser una disposición transitoria de fondos, utilizando aplicaciones financieras y fuentes financieras, que quedan al margen del resultado presupuestario).*
- *Que deben constar los fondos dispuestos de ésta forma transitoria, entre las disponibilidades, a los fines de demostrar el saldo de los movimientos financieros del ejercicio, en virtud de que constituyen Disponibilidades Restringidas, imputadas como inversiones en el activo, pero transitoriamente, dado que en algún momento se dispondrán para financiar gastos municipales.”*

Al ser fondos ociosos, se invierten transitoriamente en el marco dispuesto en la Ley 13.164. Hasta la emisión de los Criterios Prácticos, era común darle un tratamiento extrapresupuestario a estas operaciones.

La opción presupuestaria lo considera como aplicaciones y fuentes de fondos. Estas operaciones no se incluyen en la etapa de percibido, ya que los fondos ingresaron anteriormente, ni devengado pagado ya que no hay un egreso del tesoro. Tenemos una disponibilidad de característica restringida, que está orientada a la obtención de una renta en el corto plazo.

El tratamiento presupuestario consiste en incluir en el Cálculo de Recursos una cuenta de Inversiones Financieras Temporarias, donde se registrará el capital reembolsado y otra por los intereses donde se contabilizará la renta. En el presupuesto de gastos se incorpora una sección denominada Operaciones del Tesoro por las aplicaciones realizadas.

En materia de valuación no existen diferencias entre los criterios presupuestario y extrapresupuestario.

En cuanto a la exposición de las operaciones, en el tratamiento presupuestario, según el momento de ejecución que se considere podemos ver lo siguiente:

- a) Inicio del ejercicio. Si existe una operación originada en el ejercicio anterior con vencimiento en el presente, tenemos en el Activo
 - una Disponibilidad restringida
 - un crédito por los intereses a cobrar
- b) Durante la ejecución del presupuesto. Por las operaciones nuevas que se constituyan y por las que se originaron en el ejercicio anterior que se renuevan en el presente existe:
 - En el Presupuesto de Gastos, el total de aplicaciones realizadas en el Rubro Operaciones del Tesoro.
 - En el Cálculo de Recursos, en el Rubro Inversiones Financieras Temporarias el total del capital reembolsado y en la cuenta de Intereses la renta percibida.
 - En el Activo la Disponibilidad restringida
- c) Al final del ejercicio,
 - Si todas las operaciones vencen el 31 de Diciembre se igualan los valores de la Fuente Financiera operativa en el Cálculo de Recursos en el Rubro Inversiones Financieras con la Aplicación Financiera existente en el Presupuesto de Gastos en el Rubro Operaciones del Tesoro. La cuenta Intereses expondrá la renta percibida en el período.
 - Por las operaciones que no vencen el 31 de Diciembre, tenemos en el Activo
 - una Disponibilidad restringida

- un crédito por los intereses a cobrar

Tratamiento de Registros de Compromiso al Cierre

Los Criterios Prácticos de Aplicación al RAFAM, establecen en este título lo siguiente:

“Nunca se deben anular los registros de compromiso que no se encuentren devengados al cierre del ejercicio, en virtud de que constituyen un compromiso asumido con terceros, y que se encuentra pendiente el cumplimiento de parte de estos últimos, de su obligación contractual.

Los mismos se continuarán en la gestión del gasto normalmente, siendo que por el criterio de apropiación de gastos al ejercicio, no serán considerados gastos del ejercicio cerrado, a pesar de que su existencia persiste en el tiempo, y se encuentren plenamente vigentes.

Los gastos que se encuentren en ésta etapa, serán considerados gastos del ejercicio venidero, para lo cual se deberán reapropiar al mismo a través de un Decreto del Intendente, que debería dictarse durante los primeros días del ejercicio siguiente (Art. 42 del de las Disposiciones de Administración aprobadas por Decreto 2980/00).

Conviene referir lo que la doctrina contable entiende como Compromiso. Bayetto considera:

“Se entiende que hay compromiso frente a los créditos del año, cuando existe la obligación de pagar suma determinada de dinero, referible por su concepto, importe y vencimiento, a esos créditos, y siempre que esas obligaciones hayan sido constituidas o reconocidas por autoridad competente y respetando las normas legales. Si la obligación se halla subordinada a condición, es necesario que ésta se cumpla para que el compromiso se formalice.”

El Decreto 2.980/00, recepta esta definición y en su artículo 40º, Apartado B, Punto 2 determina.

El compromiso implica:

- *el origen de una relación jurídica con terceros que dará lugar, en el futuro, a una eventual salida de fondos, sea para cancelar una deuda o para su inversión en un objeto determinado.*

- *La aprobación, por parte de un funcionario competente, de la aplicación de recursos por conceptos e importe determinados, y de la tramitación administrativa cumplida.*
- *La afectación preventiva del crédito presupuestario que corresponda, en razón de un concepto, y rebajando su importe del saldo disponible.*
- *La identificación de la persona física o jurídica con la cual se establece la relación que da origen al compromiso, así como la especie y cantidad de los bienes o servicios a recibir o, en su caso, el carácter de los gastos sin contraprestación.*

Así concluimos que la norma sigue pacíficamente a la doctrina.

Al cierre del ejercicio nos encontramos con decidir, que hacer con los compromisos que no se han devengado, ya que como la doctrina sostiene, *“no se ha producido la tradición de la cosa...”*.

El primer antecedente de reapropiación lo encontramos en el ámbito nacional en la Ley de Contabilidad nº 12.961, cuyo antecedente inmediato es un anteproyecto que el Sr. Contador Mayor de la Nación Don Otto D. Rasmussen, que en su carácter de Presidente de la Contaduría General de la Nación, elevó al Ministro de Hacienda con nota de fecha 23 de Junio de 1946.

Esa norma exigía que para que un gasto sea reapropiable 2 condiciones:

- a. que el gasto sea legítimamente comprometido en el anterior.
- b. que el gasto no hubiese sido imputado definitivamente.

La Ley 24.156 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional, continúa en este sentido.

El Decreto 2.980/00, sigue a la Ley 24.156, al permitir que los compromisos no devengados sean reapropiados al ejercicio siguiente. El artículo 42º de aquel establece:

Los gastos comprometidos y no devengados al 31 de diciembre de cada año se afectarán al ejercicio siguiente, imputándolos a los créditos pertinentes disponibles para ese ejercicio, para lo que deberá mediar decreto del Intendente.

La incertidumbre generada en los profesionales es determinar físicamente que es más apropiado para la aplicación del Art. 42º, con esos compromisos, en las únicas 2 situaciones posibles:

1. Dejarlos en el ejercicio de origen y darlos de alta en el próximo.

2. Anularlos en el ejercicio de origen y darlos de alta en el próximo.

Al adoptarse la opción detallada en 1., es conveniente analizarla en función de los principios de contabilidad.

En cuanto a la valuación de los actos ninguno genera distorsión. Tampoco forman parte del resultado.

En cuanto a la exposición, al emitir el estado de Ejecución del Presupuesto de Gastos, nos encontramos que difieren las columnas de Compromiso y Devengado, generando confusión en aquellos que no conocen la materia. Más aún, cuando el sistema expone una columna de autorizado contra compromiso y otra de economía/exceso. Indudablemente esto es consultado al Contador Municipal, al momento del estudio de la Rendición de Cuentas por los Srs. Concejales, dada la desorientación que produce.

Se entiende que la postura representada en 1, se optimizará si en el estado de Ejecución del Presupuesto de Gastos, se elimina la columna que relaciona el crédito autorizado con el compromiso ya que puede generar falsas interpretaciones en usuarios de los estados contables. Es indudable que procede una modificación del Estado de Ejecución Presupuestaria. La misma podría darse de 2 maneras:

1. Emisión de un Estado que se utilice durante la ejecución del ejercicio donde existan columnas que expongan:

- Crédito Autorizado
- Modificaciones
- Crédito Vigente
- Compromiso
- Devengado
- Pagado
- Economía/Exceso
- Crédito Vigente vs Compromiso

ya que indudablemente, con ese formato se convierte en una herramienta valiosa de administración financiera.

2. Emisión de un Estado que exponga la ejecución del ejercicio al cierre, donde existan columnas que muestren:

- Crédito Autorizado
- Modificaciones
- Crédito Vigente
- Devengado
- Devengado no Pagado
- Pagado
- Economía/Exceso

así se exponen las operaciones modificativas de la hacienda que el generan resultado, objeto de estudio en la rendición como en el juicio de cuentas.