

**UNIVERSIDAD DEL ACONCAGUA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y JURÍDICAS**

**CONTADOR PÚBLICO NACIONAL**

**Alumno: Santiago Emilio Alcalino**

**Directora de Seminario: Dra. María C. Cuartara**

**Seminario: Derecho Administrativo**

**Título: Ejecución del Gasto Público y sus diferentes Etapas**

**Año: 2010**

**EJECUCION DEL GASTO PÚBLICO  
Y SUS DIFERENTES ETAPAS**

## Indice

INTRODUCCIÓN	5
CAPITULO I: EL SISTEMA PRESUPUESTARIO, CONCEPTOS BÁSICOS	6
•Reglas del presupuesto	6
•De los Egresos Públicos	7
CAPITULO II: El Gasto Publico: definición y composición.	9
•Expresión Contable de los Gastos	9
•Gastos: distintos criterios	10
CAPITULO III: CLASIFICACION DE LOS GASTOS	11
CAPITULO IV: EJECUCIÓN DE LOS GASTOS	17
•Etapas de la ejecución de los Gastos:	17
1.Crédito Autorizado	18
2.Reserva Interna – Afectación Preventiva	21
3.Compromiso	22
4.Devengado	27
5.Pagado – Liquidación del gasto (mandado a pagar)	35
CAPITULO V: EL PRESUPUESTO EN LA PROVINCIA DE MENDOZA. LA RENDICIÓN DE CUENTAS	38
CAPITULO VI: EJEMPLO DE FALLOS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DEMENDOZA	43
CONCLUSIÓN	49
BIBLIOGRAFÍA	51



## **Introducción**

El objetivo de este trabajo es analizar el Gasto Público, en sus diferentes etapas ejecutivas, y definir sus conceptos básicos y clasificaciones.

Para poder identificar cómo, en la práctica, se desvirtúa el fin perseguido por el legislador, se estudiaron diferentes fallos y dictámenes del Tribunal de Cuentas de la Provincia.

En el primer Capítulo se dan las conceptualizaciones necesarias sobre presupuesto y gasto público. En el segundo Capítulo se analiza el concepto de Gasto Público. La clasificación del Gasto Público se analiza en el tercer Capítulo. En el cuarto Capítulo se identifican y comparan las diferentes etapas de la ejecución presupuestaria en el ámbito provincial y nacional, luego se muestra lo que las leyes respectivas indican para cumplir con cada etapa.

Para finalizar se analizan algunos Fallos y un dictamen técnico del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza a efectos de demostrar cómo algunos procedimientos no se aplican al pie de la letra por parte de los funcionarios responsables. Es interesante destacar que si existiera una correcta observancia de lo que la ley indica, se reducirían notablemente las irregularidades que habitualmente se presentan en la realidad.

## Capítulo I

### **El sistema presupuestario, conceptos básicos:**

Se conoce como Presupuesto al sistema mediante el cual se elabora, aprueba, coordina la ejecución, controla y evalúa la producción pública (bien o servicio) de una institución, sector o región, en función de las políticas de desarrollo previstas en la planificación previa

El presupuesto es un plan preventivo relativo al probable curso de los ingresos y egresos de medios pecuniarios que durante un ejercicio ha de registrar la hacienda de que se trate. Así concebido el presupuesto se constituye en un excelente instrumento de gobierno, administración y planificación.

Desarrollar un presupuesto es un paso crítico en la planificación de cualquier actividad del estado. Por otra parte, la presupuestación y evaluación del desempeño están estrechamente relacionadas, ya que en el presupuesto se prevén muchos de los objetivos de rendimiento que debieran ser alcanzados por el estado en un período dado.

### **Reglas del Presupuesto:**

Regla de la generalidad (Principios de la universalidad y de la unidad): la regla de la generalidad puede enunciarse diciendo que el presupuesto debe ser único e incluir todos los gastos y recursos de la hacienda pública, sin compensación entre ellos y sin afectación particular de los segundos a los primeros. La regla de la universalidad del presupuesto se refiere a la comprensión que ha de tener el presupuesto como plan preventivo financiero del estado.

Regla de la anualidad: El presupuesto es anual. La regla de la anualidad solo tiene significación para la renovación periódica de los gastos y no para los recursos que dependen

de las leyes tributarias, de vigencia permanente mientras no se las derogue. La razón institucional que fundamenta la regla de la anualidad consiste en que las facultades de control preventivo y ulterior por parte del poder legislativo, deben llevarse a cabo de la manera mas frecuente posible.

Regla del equilibrio: Debe existir un equilibrio entre los ingresos y egresos públicos, esto es, ambos rubros deben igualarse, tanto en el presupuesto preventivo como en la cuenta general de inversión.

Regla de la precedencia: La autoridad preventiva de los gastos a practicar durante el ejercicio financiero entraña, además de una facultad, un acto obligatorio para el poder legislativo, pues no puede desentenderse de la sanción de la ley periódica de presupuesto.

Regla de la exactitud: Los presupuestos deben ser veraces y deben ser dados con la mayor exactitud que fuere factible.

Regla de la especificación: La regla de especificación de los gastos, comprendidos en las autorizaciones presupuestarias se refiere a la clasificación y designación de los partidas.

### **De los Egresos Públicos:**

Estos constituyen las diversas formas de presentar los egresos previstos en el presupuesto, con la finalidad de analizarlos, proporcionando además información para el estudio general de la economía y de la política económica que tiene previsto aplicar el Estado para un período determinado.

Los gastos realizados por el gobierno son de naturaleza diversa. Van desde cumplir con sus obligaciones inmediatas, como la compra de un bien o la prestación de un servicio determinado, hasta cubrir las obligaciones incurridas en años fiscales anteriores.

A través de la asignación presupuestaria de los gastos del Estado, este puede cubrir necesidades de algún sector de la población y así reducir el margen de desigualdad en la distribución del ingreso.

Por lo tanto, saber cómo y en qué se gasta el dinero del presupuesto público resulta indispensable y sano desde los puntos de vista administrativo y financiero y, concomitantemente, permite conocer a quienes se beneficia en forma directa e indirecta por medio de las erogaciones del Estado.

## **Capítulo II**

### **El Gasto Público: definición y composición.**

Se considera gasto público al realizado por todo ente u organización de derecho público, sea para el pago de bienes, servicios, remuneraciones, intereses, obras, o transferencias sin retribución alguna. Su objeto es un ordenamiento sistemático y homogéneo de los bienes, servicios y transferencias que el sector público requiere para desarrollar su actividad.

En principio, todo funcionario o empleado público encargado en forma permanente o transitoria de la guarda, conservación o administración de dinero, valores, efectos o especies, es directamente responsable de la administración, empleo o conservación de aquéllos (Ley N° 3799, art. 69°). Asimismo, debe considerarse en carácter de responsable a todo funcionario a cargo de las distintas personas jurídicas que, aún siendo de derecho privado, se encuentran controladas por el Estado, o a cargo de entidades de derecho público. También corresponde considerar como tales a los funcionarios a cargo de los entes cuyos recursos provienen de impuestos o aportes obligatorios aunque posean administración no estatal, el caso de las obras sociales.

#### **Expresión Contable de los gastos:**

Las autorizaciones para gastar son conceptuadas como créditos abiertos por el Poder Legislativo al Poder Ejecutivo para disponer gastos y ordenar pagos. En el momento de su apertura estas cuentas de crédito tienen saldo acreedor. La designación de la cuenta representa el concepto cualitativo por el cual se va a gastar en el período. El importe en el haber representa el límite cuantitativo de ese gasto. La ejecución del gasto se va anotando en el debe de esa cuenta hasta consumirse el saldo acreedor. Una vez clausurado el ejercicio el saldo acreedor no utilizado se cancela, no pudiendo comprometerse nuevos gastos contra ese saldo, es decir que los créditos no afectados por compromisos al cierre del ejercicio quedarán sin valor ni efecto alguno. En consecuencia, las partidas del presupuesto no pueden tener saldo deudor, ya que implicaría que se ha gastado una cantidad mayor a la autorizada.

El elemento de control de índole registral, manifestado a través de la Contabilidad de Presupuesto, presenta una doble finalidad:

- Evitar al propio PE involuntarios excesos.
- Permitir al PL verificar si el PE se mantuvo dentro de las reglas presupuestarias.

### **Gastos - Distintos Criterios**

*Según las Finanzas Públicas:* constituye gasto toda salida de fondos necesarios para el mantenimiento de servicios públicos.

*Según las Ciencias Económicas:* gasto es todo egreso numerario no compensado por una incorporación equivalente de bienes al patrimonio del Estado.

*Según la Contabilidad Pública:* gasto es toda erogación de fondos que el órgano directivo de la Hacienda Pública dispone con sujeción a:

- \* Normas de procedimiento y operatoria
- \* De fijación cuantitativa y cualitativa.

En cuanto a su ejecución, el gasto no se relaciona ni con lo establecido por las Finanzas Públicas, ni con las ciencias Económicas, ya que sólo repara en el movimiento de fondos del Tesoro y en la legalidad de la causa fuente que motiva dicho movimiento.

Causa- Fuente: 1) competencia del órgano que dispone el gasto.

2) cumplimiento de la forma del acto administrativo.

3) existencia de crédito suficiente en cuanto a concepto y monto.

## Capítulo III

### Clasificación de los gastos.

A continuación se presentan las distintas formas de clasificar el egreso (gasto) público previsto en el presupuesto:

***Clasificación Institucional:*** a través de ella se ordenan los gastos públicos de las instituciones y/o dependencias a las cuales se asignan los créditos presupuestarios, en un período determinado, para el cumplimiento de sus objetivos.

***Clasificación por Naturaleza de Gasto:*** permite identificar los bienes y servicios que se adquieren con las asignaciones previstas en el presupuesto y el destino de las transferencias, mediante un orden sistemático y homogéneo de éstos y de las variaciones de activos y pasivos que el sector público aplica en el desarrollo de su proceso productivo.

***Clasificación Económica:*** ordena los gastos públicos de acuerdo con la estructura básica del sistema de cuentas nacionales para acoplar los resultados de las transacciones públicas con el sistema, además permite analizar los efectos de la actividad pública sobre la economía nacional.

***Gastos corrientes:*** son los gastos de consumo y/o producción, la renta de la propiedad y las transacciones otorgadas a los otros componentes del sistema económico para financiar gastos de esas características.

***Gastos de Capital:*** son los gastos destinados a la inversión real y las transferencias de capital que se efectúan con ese propósito a los exponentes del sistema económico

**Clasificación Sectorial:** ésta presenta el gasto público desagregado en función de los sectores económicos y sociales, donde el mismo tiene su efecto. Persigue facilitar la coordinación entre los planes de desarrollo y el presupuesto gubernamental.

**Clasificación por Programa:** ésta presenta el gasto público desagregado en función de los sectores económicos y sociales, donde el mismo tiene su efecto. Persigue facilitar la coordinación entre los planes de desarrollo y el presupuesto gubernamental.

**Clasificación Regional:** permite ordenar el gasto según el destino regional que se le da. Refleja el sentido y alcance de las acciones que realiza el sector público, en el ámbito regional.

**Clasificación del gasto público por finalidad y funciones:** En esta clasificación, el gasto público está presentado según los diferentes servicios que las instituciones públicas le brindan a la comunidad y su naturaleza, para determinar el destino económico y social que se les da a los gastos por el estado en un periodo dado.

Finalidades de esta clasificación:

- Diferentes actividades de la administración pública, funcionamiento del Estado.
- Gasto Público Social incluye los servicios sociales que se presentan a la comunidad.
- Gasto Público en servicios económicos que comprende los bienes y servicios relacionados con la actividad económica.
- Servicios de la deuda pública, donde se imputan los gastos destinados a la atención de los servicios de la deuda

Los Gastos por finalidad se dividen en cuanto a su función:

#### ***I. Funcionamiento del Estado:***

**Administración General:** Son todos los gastos destinados al buen funcionamiento y cumplimiento de las diferentes funciones administrativas, de dirección ejecutiva, relaciones exteriores o interiores, de fiscalización, control de la gestión pública, etc

**Justicia:** Son las erogaciones en el ejercicio de las potestades judiciales

**Defensa y Seguridad:** Son acciones referidas a la seguridad de la nación, defensa de las fronteras y mantenimiento del orden interno así como el funcionamiento del sistema penal.

## ***II. Gasto Público Social:***

**a. Cultura, educación, ciencia:** Son todas las acciones del Estado destinadas a la educación en todos sus niveles de formación así como también la destinada a sectores especiales, el apoyo a la comunidad en sus diferentes manifestaciones intelectuales y la promoción de las actividades científicas y técnicas. Tiene las siguientes sub funciones:

a.1. Educación básica: acciones destinadas a la prestación de servicios educativos en los niveles inicial, primario y medio, y actividades vinculadas a la atención de problemas de infraestructura (programas nacionales para la implementación de la política educativa, funcionamiento de los establecimientos escolares, etc.). A partir de la sanción de la Ley Federal de Educación, los niveles educativos se denominan: inicial, educación general básica (EGB) y polimodal. Actualmente está en preparación una nueva ley de Educación.

a.2. Educación superior y universitaria: acciones destinadas a la educación en los niveles terciario y universitario. Incluye la capacitación del personal del Estado y de las Fuerzas Armadas y la enseñanza terciaria y universitaria brindada en unidades carcelarias y en establecimientos asistenciales y/o educacionales especiales.

a.3. Ciencia y técnica: acciones inherentes a la obtención de conocimientos o a la investigación de sus aplicaciones. Incluye investigación y desarrollo, la transferencia de tecnología, la educación de postgrado para formación de investigadores y la promoción de las actividades científicas y técnicas. Se encuentran comprendidos programas como el CONICET, INTA, INTI y, parcialmente, la CNEA.

a.4. Cultura: comprende las acciones relacionadas con las manifestaciones intelectuales y artísticas de la comunidad (bibliotecas, teatros, y cinematografía).

a.5. Educación sin discriminar: comprende acciones de conducción, administración y apoyo de las actividades educativas (actividades centrales de los Ministerios de Educación de la Nación y las provincias).

**b. Salud:** abarca todas aquellas acciones orientadas a asegurar el óptimo estado sanitario de la comunidad. Esta función incluye las siguientes subfunciones:

b.1. Atención pública de la salud: abarca la asistencia médica dirigida a las personas para la promoción, protección y recuperación de la salud. Incluye, entre otras, el control y la normalización de la atención médica, la asistencia en establecimientos de diferentes niveles de complejidad, las vacunaciones y la vigilancia epidemiológica para el control de las enfermedades, la conducción y la administración de la política de salud, etc.

b.2. Obras sociales - atención de la salud: comprende los gastos en atención médica de las obras sociales reguladas por los ámbitos nacional y provincial destinados a la población ocupada asalariada en los sectores público y privado y a los jubilados y pensionados de los Sistemas Previsionales provinciales.

b.3. INSSJyP - atención de la salud: abarca las prestaciones médicas y los gastos administrativos del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, cuyos beneficiarios son los jubilados y pensionados del Sistema Nacional de Seguridad Social.

**c. Agua Potable y alcantarillado:** acciones destinadas a controlar el medio físico, biológico y social del hombre para preservar la salud y el equilibrio ecológico. Incluye las acciones referidas a la ingeniería sanitaria, provisión de agua potable y sistemas de eliminación de excretas.

**d. Vivienda y urbanismo:** acciones inherentes a la promoción del desarrollo habitacional con el fin de posibilitar a los integrantes de la comunidad el acceso a unidades de vivienda.

**e. Promoción y asistencia social:** esta función incluye las siguientes subfunciones: promoción y asistencia social pública: comprende a) la protección y ayuda a personas necesitadas a través de aportes financieros y de entrega de ropa, víveres, alojamiento y/o manutención; b) las acciones destinadas a organismos sociales y comunitarios con el objeto de dotarlos de los medios necesarios para impulsar sus actividades en beneficio del desarrollo

social o del bien público; y c) las acciones promocionales de las actividades deportivas y de cultura física, y los gastos destinados a dar recreación y esparcimiento a la población.

**f. Previsión social:** comprende las acciones inherentes al sistema que brinda cobertura financiera a la población que ha dejado de contribuir al proceso productivo, a través de medios tales como pensiones, retiros y jubilaciones. Incluye también los gastos de administración del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones y de las cajas no integradas (v.g. cajas provinciales, del personal de las Fuerzas Armadas y de Seguridad, etc.).

**g. Trabajo:** abarca las acciones inherentes a la conciliación, promoción de las relaciones laborales, higiene y seguridad en el trabajo, los programas compensatorios y de capacitación para el trabajo. Comprende las siguientes subfunciones:

g.1. Programas de empleo y seguro de desempleo: incluye la conducción y administración de la política laboral, la fiscalización del cumplimiento de las normas laborales, la atención del seguro de desempleo, la formulación y ejecución de programas de empleo y la realización de estudios e investigaciones sobre el mercado de trabajo.

g.2. Asignaciones familiares: comprende las asignaciones pagadas a los trabajadores en relación de dependencia del sector privado (en concepto de maternidad, escolaridad, hijo, cónyuge y familia numerosa), las prestaciones pagadas directamente por la ANSES (por matrimonio, nacimiento y adopción) y el gasto administrativo del sistema.

**h. Otros servicios urbanos:** comprende la prestación de servicios destinados a satisfacer necesidades colectivas de carácter local en ciudades y pueblos, tales como alumbrado, limpieza y conservación de la vía pública y parques, recolección y tratamiento de residuos domiciliarios, cementerios, etc.

### **III. Gasto Público en Servicios Económicos:**

**a. Producción primaria:** acciones inherentes a la promoción, regulación y control de la producción agrícola, ganadera, avícola y apícola y de la explotación forestal e ictícola. Incluye las acciones para mejorar el aprovechamiento de las tierras, por medios como la

defensa contra la erosión y las inundaciones, o a través del riego. Asimismo, abarca la conservación y mantenimiento de bosques naturales y parques fiscales y la explotación de canteras y minas.

**b. Energía y combustibles:** acciones relacionadas con la producción, el transporte y el suministro de energía eléctrica y la explotación, la extracción, procesamiento y la distribución de petróleo, carbón mineral y gas natural. Incluye la formulación y ejecución de la política energética.

**c. Industria:** formulación y ejecución de la política industrial y de acciones referidas a la producción industrial a cargo del sector público, y las relacionadas con la actividad industrial del sector privado.

**d. Servicios:** comprende las siguientes subfunciones:

d.1. Transporte: acciones inherentes a la construcción y mantenimiento de la infraestructura del servicio público de transporte ferroviario, vial, aéreo y por agua, y a su regulación y control.

d.2. Comunicaciones: erogaciones vinculadas con la prestación, la regulación y el control de los servicios públicos de comunicación (radiodifusión, telecomunicaciones, y servicios postales).

d.3. Otros gastos en servicios económicos: comprende los gastos relacionados con a) la promoción del turismo; b) el desarrollo y la regulación del comercio interno y externo y de los servicios de almacenaje; c) la actividad de seguro y reaseguros y todas las referidas al sistema financiero; y d) las acciones de conducción y administración de la política económica que, por su generalidad, no se incluyen en los otros conceptos de esta finalidad.

**e. Servicios de la Deuda Pública.**

Abarca las erogaciones destinadas a atender los intereses y Gastos de la deuda pública interna y externa.

## Capítulo IV

### *Ejecución de los Gastos*

Es la utilización de las autorizaciones para gastar contenidas en el presupuesto.

El presupuesto es:

- ***Para los recursos:*** un instrumento de control financiero.
- ***Para los gastos:*** una norma limitativa impuesta por el PL al PE.

Contablemente las previsiones de gastos son créditos abiertos por el PL al PE. Las cuentas dentro del presupuesto al ser abiertas tienen saldo acreedor. La designación de la cuenta representa el concepto a gastar y el saldo al haber el monto a gastar. La ejecución de los gastos se hace al DEBE. Cuando se clausura el ejercicio se cancelan los saldos acreedores ya que el PE no puede comprometer nuevos gastos a cargo del ejercicio cerrado.

#### ***Etapas de la Ejecución del Gasto***

El proceso del gasto en la provincia de Mendoza, se inicia con la afectación preventiva del gasto ver el Artículo 6° de la Ley N° 5806: A los efectos de cumplir con lo dispuesto en el artículo 139 de la Constitución Provincial y artículos 20 y 60 de la Ley de Contabilidad 3799 y sus modificatorias, Contaduría General de la Provincia intervendrá directamente en el proceso de registro de la afectación preventiva, compromiso, devengado y liquidado, a través de los delegados, en el ámbito de la Administración Central.

A continuación analizamos las diferentes etapas seguidas a nivel Nacional y Provincial:

---

***Nación (LAF y Dto. 2666/92)***

***Provincial( Ley N° 3799)***

Crédito Autorizado	Crédito Autorizado
Reserva Interna	Afectación Preventiva
Compromiso	Compromiso
Devengado	Devengado
Pagado	Liquidación del gasto (Mandado a Pagar)
	Pagado

### Gastos

**Sistema de Caja:** el crédito se considera utilizado en el momento en que se paga el gasto.

**Sistema de Competencia:** el crédito se considera utilizado en el momento del compromiso.

### Crédito Autorizado

<i>Nación</i>	<i>Provincia</i>
* Es el crédito aprobado por el Congreso en la ley de Presupuesto.	<b>Art. 13°:</b> las operaciones para gastar constituyen créditos abiertos a los órganos administrativos para ejecutar el ppto. global del ejercicio y serán afectados por compromisos contraídos.
* Es una limitación cuantitativa y cualitativa, una limitación máxima para gastar.	Los créditos NO afectados al cierre del ejercicio quedan sin valor alguno.
* No se puede comprometer gasto par el cual no quede crédito autorizado disponible	<b>Art. 6°:</b> La promulgación de la Ley de presupuesto implicará el ejercicio de la atribución constitucional del Poder Ejecutivo para decretar el uso de las
* El saldo acreedor al cierre del ejercicio caduca, cerrándose dicho	

saldo con la cuenta “Economía de Inversión”.

**Cred .Aut – Compromiso = Econ. De Inver.**

**Art. 29 LAF:** el C.A es una autorización máxima para gastar.

**Art. 30 LAF:** promulgado el presupuesto se procede a la distribución administrativa del ppto. de gastos.

\* El dictado de este instrumento implica el ejercicio por parte del PE de la facultad de decretar la utilización de las autorizaciones para gastar y el empleo de recursos desagregado hasta el último nivel previsto en los clasificadores.

Partida para gastar	
Ejecución del gasto	Crédito Autorizado

Al 31/12 caducan.

autorizaciones para gastar y el empleo de los recursos necesarios para su financiamiento (no existe distribución, como en la Nación ya que está distribuido en la misma Ley.)

**Art. 13° bis:** Cada uno de los Poderes del Estado será responsable de la utilización de los créditos previstos en su presupuesto. Será facultad de los Poderes Legislativo y Judicial rendir cuentas de sus respectivas gestiones directamente al Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia, sin intervención de la Contaduría General o a través de ésta. En caso de rendición de cuentas al Honorable Tribunal de Cuentas en forma directa, no serán de aplicación las disposiciones de la ley N° 5806.

**Art. 8°:** El Poder Ejecutivo podrá autorizar gastos con la obligación de dar cuenta en el mismo acto a la Legislatura:

A) Para el cumplimiento de leyes electorales;

B) Para el cumplimiento de sentencias judiciales firmes;

C) En caso de epidemias, inundaciones y otros acontecimientos imprevistos que hagan indispensable la acción inmediata del gobierno, conforme lo previsto por el Art. 130 de la Constitución.

Los créditos abiertos de conformidad con las disposiciones del presente artículo

No debe existir Econ. De Inver.  
ya que no pueden  
comprometerse gastos  
para los cuales no existe  
Crédito Autorizado Disponible

deberán incorporarse al presupuesto  
general.

**Art. 39:** Cred. Aut por el PE, este  
puede disponer de autorizaciones  
para gastar en situaciones no  
incluidas en la ley de presupuesto  
para atender situaciones de  
emergencia.

Deben ser comunicadas al PL junto  
con los elementos de juicio que  
permitan apreciar la  
excepcionalidad de las situaciones.  
Se incorporan a la ley de  
presupuesto.

### Reserva Interna

### Afectación preventiva

<i>Nacion</i>	<i>Provincia</i>
<p>Pretende informar al responsable sobre la disponibilidad de C.A para realizar un gasto, tanto en concepto como en monto y reserva de ese saldo.</p> <p><u>Finalidad:</u> Dec. 2666/92</p>	<p><b>Ley 5806:</b> ídem.</p> <p>La afectación caducará al cierre del ejercicio.</p> <p><u>Finalidad:</u></p> <p>* Conocer el saldo disponible de</p>

- \* evitar costos operativos innecesarios.
- \* mejorar la eficiencia en el uso de recursos.

La Secretaría de Hacienda establece normas técnicas para un régimen de RI para registrar la tramitación previa al compromiso.

Registración:

- \* Se realiza a nivel de jurisdicción o entidad.
- \* NO afecta a la Contabilidad Central.
- \* Se efectúa cuando se autoriza el gasto por parte de la autoridad competente.
- \* Puede ser por monto de nota de pedido, por más o menos.
- \* Especifica la forma de comprar.

Todo trámite que signifique una erogación presupuestaria debe estar acompañado de la constancia por parte de la autoridad responsable de la existencia del crédito.

crédito presupuestario.

- \* Saber de antemano si existe o no crédito presupuestario para poder gastar.

**Nota de Pedido:** la realiza el responsable de la unidad ejecutora, debe contener una estimación del monto, las características de los bienes (nuevos, usados, reacondicionados, etc.), calidad de los bienes, comercialidad

Registración:

- \* Afecta la Contabilidad Central.
- \* Se efectúa con la Nota de Pedido que es anterior a la autorización para gastar. Si no se produce el gasto entonces se desafecta.

- monto estimativo del gasto
- descripción del bien a comprar.

Se efectúa con la nota de pedido, se hace o se acompaña con el volante de afectación preventiva que produce:

- \* La rebaja del crédito.
- \* Informa el saldo disponible.

## Compromiso

La ejecución de gastos abarca un proceso de varias fases. Esta dinámica se extiende desde que se establece la deuda y se afecta definitivamente el crédito presupuestario hasta quedar cerrado el ciclo por la extinción de la deuda por medio del pago.

La diferencia entre los sistemas presupuestarios se refiere al momento en que el gasto se tiene por cumplido.

1. Sistema Caja: sólo considera pagos y recaudaciones efectivas.
2. Sistema de Competencia: toma el gasto en el momento del compromiso, considera el derecho creditorio del Estado respecto a los ingresos fijados y a las obligaciones de pagar.

### **Teorías que explican el compromiso**

#### **Compromiso como causa eficiente del movimiento de fondos.**

**Compromiso:** estado, acto o hecho susceptible de producir una salida de fondos del tesoro en forma mediata o inmediata. En ese momento es cuando se produce el compromiso del crédito presupuestario y debe afectarse tal crédito. Nace con la Nota de Pedido.

Ejemplo: Decreto de nombramiento de un empleado público, es un acto de compromiso porque en algún momento se traducirá en una salida de fondos. Pero se ignora el tiempo que el empleado permanecerá en el empleo y aun más, si aceptará el cargo.

De esta forma:

Se produce el compromiso al comienzo de la dinámica del gasto, con la autorización para gastar, por lo que al momento del pago cuenta con crédito disponible y no se utiliza para otros gastos.( Ventaja)

-Se registran montos estimados y no reales.

-Puede ocurrir que el gasto no se produzca, entonces debe desafectarse(Desventaja).

#### **Teoría Civilista.**

Se asimila el concepto de compromiso al concepto jurídico de obligación. El compromiso surge cuando nace una deuda jurídicamente exigible, es decir, cuando se produce la recepción de bienes o servicios. Se ubica cuando tengo la obligación de abonar el gasto. La

ventaja que presenta es que es de suma cierta y la desventaja es que puede no tener crédito para solventarlo. Sin embargo:

\* Este razonamiento parte del error de considerar que como los dos hechos se dan juntos, son equivalentes. Esto no es así ya que puede existir deuda sin compromiso (Ej.: emisión de empréstito, la deuda aparece con la emisión pero el compromiso se refiere únicamente a los servicios financieros que vencen en el ejercicio).

\* Se afirma que la deuda es previa al compromiso entonces se llegarían a dar gastos que no pueden reputarse como tales, porque su compromiso se ha dado sin deuda anterior (Ej.: sanción de una ley otorgando subsidios, existe compromiso de gastos junto con la deuda).

\* Deudas subordinadas a plazo o condiciones. El Estado formaliza un contrato y establece que el pago se realizará cumplida determinada condición. La deuda existe a pesar de ser condicional, pero la imputación del gasto al crédito (compromiso) se efectuará si se cumple la condición dentro de un año.

### **Teoría Administrativa como concepto sui generis.**

Frente a la insuficiencia de las dos teorías anteriores, la Contabilidad Pública crea una doctrina distinta donde considera al compromiso sin tener en cuenta aspectos financieros o jurídicos.

Para Bayetto existe compromiso en relación a crédito presupuestario de ese año cuando:

- Existe la obligación de pagar una suma determinada de dinero.
- Referida por su importe, concepto y vencimiento a los créditos presupuestarios.

Esas obligaciones surgen de la constitución por autoridad competente y respetando formas legales.

Se soluciona el problema de la Deuda Pública ya que se compromete lo verdaderamente exigible en el año.

Obligaciones sujetas a plazo: es necesario el cumplimiento o el plazo para que exista compromiso.

**Compromiso antes de 1992:** es el acto de autoridad competente en el cual se decide gastar o consumir definitivamente un crédito presupuestario. Lo que se muestra es el uso del crédito presupuestario porque no importaba si el bien o servicio había ingresado. Lo único que se informaba era la obligación de hacer.

**Compromiso luego de 1992 (con la Ley 24.156):** se establece que el compromiso es el mecanismo de afectación preventiva del crédito presupuestario. No se consume definitivamente el crédito, que se consume en la etapa del devengado.

<i>Nación</i>	<i>Provincia</i>
<p><u>Ley 24.156:</u> el compromiso es un acto de autoridad competente que implica la <b>afectación preventiva</b> del crédito presupuestario.</p> <p>El compromiso no consume definitivamente el Crédito Presupuestario (eso pasa en el devengado).</p> <p><u>Dec. 2666/92:</u> el compromiso implica:</p> <p>* Origen de una relación con un tercero que en un futuro provocará una salida de fondos para cancelar deudas o invertir en el objeto determinado.</p>	<p><u>Art. 14 Ley 3799:</u> es un acto de autoridad competente en el cual se produce la <b>afectación definitiva</b> de los créditos a la realización de gastos previstos en el presupuesto.</p> <p>Se destina definitivamente entonces el compromiso es definitivo respecto al gasto y no al crédito.</p> <p><u>Art. 15 Ley 3799:</u> en el ejercicio financiero sólo pueden comprometerse créditos y gastos que encuadren en conceptos y montos de crédito presupuestario.</p>

\* Es la aprobación por funcionario competente de la aplicación de recursos por el monto y concepto determinado y la tramitación administrativa cumplida.

\* Es la afectación preventiva del crédito presupuestario y la rebaja de su importe en el saldo disponible.

\* Es la identificación de la persona física o jurídica con los cuales se establece la relación que da origen al compromiso. También a las especies y cantidades de bienes o el carácter de los gastos sin contraprestación.

INFORME N° 2 CECyT: El compromiso es el acto de autoridad competente donde cumplidas las normas de procedimiento se dispone del uso del crédito presupuestario para atender un servicio.

Es un acto administrativo interno que surge como consecuencia de una decisión tomada por autoridad competente que produce efectos internos. No crea obligación con terceros.

**Compromiso:** nace de una necesidad de bienes y servicios.

**Deuda:** nace del contrato cumplido o prestación de recursos.

Se da con la emisión de la **Orden de Compra**, cuando se notifica se perfecciona el contrato.

Los importes comprometidos no devengados serán reapropiados contra créditos aprobados en el ejercicio siguiente.

Las erogaciones no comprometidas oportunamente se cancelarán con cargo a los créditos de las partidas que corresponden al ejercicio o presupuesto del año en que se reconozcan.

### **Según las normativas:**

Nación: compromiso preventivo.

Provincia: compromiso definitivo.

En ambos: los gastos comprometidos no devengados se reapropian al ejercicio siguiente contra el crédito aprobado en el ejercicio siguiente.

Tiene lugar con la aprobación del gasto: el PE adjudica la compra a un proveedor posteriormente se manda la Orden de Compra. Aprobación a través de resolución o decreto de adjudicación.

Art. 17 Ley 3799: no podrán comprometerse erogaciones susceptibles de traducirse en afectaciones de créditos presupuestarios para el futuro, salvo:

\* **Obras y trabajos públicos:** cuya ejecución anual sea imposible o antieconómica.

\* **Provisiones, locación de inmuebles y obras o servicios:** sobre cuya base sea la única forma de asegurar

- Prestación regular
- Continuidad del servicio público

Art. 15: cuando en el presupuesto de la jurisdicción o entidad aparezcan créditos para la adquisición de bienes o servicios o contratación de obras cuyo plazo de ejecución exceda el ejercicio financiero, en cada ejercicio se debe incluirla siguiente información:

1. Recursos invertidos.
2. Recursos que se invertirán.
3. Monto total del gasto.
4. Cronograma de ejecución física.

La aprobación de los presupuestos que contengan esta información implica la autorización expresa para contratar obras y/o adquirir bienes y servicios.

- Irreemplazable colaboración técnica.
- \* Para **operaciones de crédito:** o financiamiento especial de adquisición de obras y trabajos.

- \* En los casos de **anticipo de pagos a cuenta** de adquisición de trabajos cuando sea la única forma de contratación posible o se beneficien los intereses del Estado y los bienes o servicios se fueran a proveer en el período posterior al pago.

El PE incluirá en el proyecto de cada ejercicio los créditos necesarios para atender las erogaciones anuales que se generen de acuerdo a lo autorizado.

### **Devengado**

Según Cayetano Licciardo, un compromiso no es una obligación contraída con otra persona, sino un acto administrativo en virtud del cual la necesidad de hacer una cosa da lugar al ejercicio de la competencia de un funcionario público para hacer uso de la autorización para gastar.

Pero la deuda no es efecto de la ejecución del presupuesto, porque la causa de la deuda no es el compromiso sino el contrato.

Hasta 1987 no se registraba el devengado, entonces no existe compatibilidad entre lo informado por el presupuesto y lo que informaba la contabilidad.

El sistema contable no mostraba lo que se hacía o sea, la ejecución física. Entonces surge el devengado, el cual se produce cuando existe un hecho generador según las leyes: la entrega del bien o la prestación del servicio.

<i>Nación</i>	<i>Provincia</i>
<p><u>Art. 31 LAF</u>: se considera gastado un crédito y por lo tanto ejecutable al presupuesto de dicho concepto, cuando se produce la <b>afectación definitiva</b> del crédito presupuestario, al devengarse el gasto.</p>	<p>El devengado del gasto se produce con la recepción de conformidad de los bienes y servicios.</p> <p><u>Art.12 Ley 5806</u>: la contabilidad de presupuesto además:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* Monto autorizado.</li> <li>* Comprometido.</li> <li>* Liquidado.</li> </ul>
<i>Nación</i>	<i>Provincia</i>

<p><u>Dec.2666/92</u>: implica (el <b>devengado</b>):</p> <p><b>I.</b> Modificación cuantitativa y cualitativa de la composición del patrimonio (incidencia económica/financiera).</p> <p><b>Devengado</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Recepción de bienes y servicios de conformidad.</li> <li>2. Mandado a Pagar</li> <li>3. a los 3 días se emite la Orden de Pago entonces se contabiliza el día de la liquidación (cuando se emite la Orden de Pago).</li> </ol> <p><b>Gastos comprometidos no devengados</b> se afecta automáticamente al ejercicio siguiente imputando los mismos contra crédito previstos en el ejercicio siguiente.</p> <p>* <b>Liquidación del gasto</b>: forma parte del devengado. El devengado implica la recepción de los bienes y el Mandado a Pagar, por lo que no se contabiliza una nueva etapa. (Distinto de la provincia)</p>	<p>•Devengado.</p> <p>Debe contabilizar las afectaciones preventivas de los créditos, a efectos de informes sobre disponibilidades de crédito presupuestario, previo a la autorización para gastar dispuesta por funcionario competente</p> <p>Para determinar los distintos momentos de las diferentes etapas y su documentación se utiliza la planilla anexa de esta ley.</p> <p>La <b>registración del devengado</b> se efectuará en forma simultánea con la liquidación del gasto, excepto al cierre de ejercicio que igual se contabilizan los gastos devengados aunque no se hubiesen liquidado.</p> <p>Devengado – Liquidado = Residuo Pasivo</p> <p><u>Art. 21 Ley 3799</u>: cumplimiento de la prestación o condición establecida en el acto motivo del compromiso.</p> <p>Se considera que la misma se ha devengado.</p> <p>Verificación del cumplimiento de requisitos del proceso. <b>Liquidación de gastos</b></p> <p>Determinación de la suma a pagar.</p> <p>El gasto está en condiciones de liquidarse cuando por su monto y concepto corresponde el compromiso contraído, tomando como base la documentación respaldatoria.</p>
---	--

### **Gastos devengados no pagados al 31/12**

Deuda exigible. Se cancelarán durante el año siguiente con cargo a las disponibilidades en caja y banco existentes al 31/12.

Devengado – Pagado = Deuda Exigible.

Dec. 2666/92:

\* Los **servicios administrativos** son encargados de imputar a los créditos del nuevo presupuesto los gastos comprometidos no devengados al cierre del ejercicio anterior.

\* El **resultado presupuestario** de un ejercicio, al cierre, se determina por la diferencia entre Recursos Recaudados y Gastos Devengados si el resultado es positivo, el excedente se reapropia y se incorpora al nuevo presupuesto en ejecución para financiar la reapropiación de los gastos comprometidos no devengados al 31/12.

Cumplidos los requisitos anteriores se procede a la liquidación para el pago correspondiente: \* dentro de los 5 días posteriores al devengamiento ó

\* Desde la fecha de presentación de la documentación necesaria, lo que sea posterior.

La liquidación para pago caduca al cierre del ejercicio siguiente al de su emisión.

#### **Devengado:**

**Durante el ejercicio:** se registra igual que en la Nación, junto con el devengamiento se registra la liquidación del gasto.

Liquidación: emisión de la Orden de Pago dentro de los 5 días del devengamiento o desde la presentación de la documentación necesaria (lo que sea posterior)

**Al cierre:** se registra el devengado aun cuando no se registra el gasto.

**1. Sin la orden de pago = Devengado – Mandado a pagar = Residuos Pasivos** (no se liquida al cierre). Estos residuos pasivos se determinan para individualizar al acreedor.

La liquidación de la erogación se hará con cargo a los Residuos Pasivos.

Las que no fueron liquidadas en el año siguiente al que fueron constituidas perimen, entonces corresponde reclamo del acreedor:

- Se pagan en el ejercicio que se reclaman (si existe crédito).
- Sino en el ejercicio posterior. (prever crédito).

**2. Con Orden de Pago y no pagado =**  
Mandado a Pagar – Pagado = Deuda Exigible.  
(Provincia)  
Nación: Deuda Exigible = Devengado – Pagado.

### **Mandado a Pagar**

En el sistema presupuestario de la Nación, el devengamiento incluye el mandato a pagar. En tanto en el sistema de la Provincia, es una etapa distinta formada por tres momentos:

1. Reconocimiento del gasto.
2. Liquidación del gasto.
3. Ordenamiento del Pago.

El reconocimiento del gasto es un acto solemne cuya finalidad es la comprobación de la existencia del compromiso. Implica una serie de operaciones administrativas, que agentes u órganos competentes deben realizar para verificar si se han reunido los elementos causantes de un compromiso:

- Verificación de la existencia del compromiso como fuente de obligaciones a cargo del Estado.
- Intervención de la autoridad competente.
- Cumplimiento de normas legales/ financieras y de procedimiento.
- Existencia de crédito autorizado para imputar el compromiso.

Satisfechas estas circunstancias por medio de una vista se autoriza la inscripción en la contabilidad del Estado, con lo que el gasto se considera definitivo y realizado y el crédito afectado.

Para el reconocimiento de la existencia del compromiso designa distintos órganos de control interno y externo. El órgano de control interno es la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) que depende del Poder Ejecutivo nacional. El órgano de control externo depende del Congreso de la Nación y es la Auditoría General de la Nación (AGN). Interviene principalmente el de control interno pero con fiscalización del externo.

### **Liquidación del gasto:**

Cumplida la prestación o las condiciones establecidas en el acto que dan origen al compromiso, se produce el devengamiento y, previa verificación del cumplimiento del proceso en forma regular, se procede a realizar la liquidación del gasto y la determinación de la suma a pagar<sup>1</sup>.

\* Es la etapa ejecutiva en que el funcionario competente verifica si se han cumplido todas las **condiciones para proceder al pago** y establecer la suma liquidada a abonar al acreedor del Estado.

\* Existen 2 dinámicas:

**a. Liquidación provisional:** no se tiene en cuenta al acreedor del Estado sino al presupuesto. Se efectúa para vincular el compromiso al crédito. **Finalidad:** fijar el monto del compromiso (obligación contable).

**b. Liquidación definitiva:** tiende a establecer el monto del gasto como obligación de dar suma de dinero al acreedor. **Finalidad:** transformar obligación contable en obligación jurídica.

\* Procede cuando: se verifica si el gasto se realizó según las normas legales:

- Cumplimiento de legalidad de todo el proceso de compra (expediente, O/C, oferta, nota de pedido).
- Determinación de la suma a pagar.
- Determinación de quien es el acreedor del Estado.

---

<sup>1</sup> Art. 19 Ley 3799

### **Responsables de la liquidación**

*Ley N° 5806 de la Provincia:* en la Administración Central, organismos descentralizados, cuentas especiales y otras entidades que forman parte del presupuesto general de la provincia, funciones, servicios administrativos que tienen a cargo

- a) Liquidar erogaciones y cuando corresponda ordenar su pago.
- b) Preparación de anteproyecto de presupuesto de su jurisdicción y monto.
- c) Registración, gestión patrimonial e informar a CGP sobre altas, bajas y existencias al cierre.

### **Ordenamiento del pago**

Es el documento mediante el cual la autoridad competente ordena realizar el pago del gasto determinado al servicio del Tesoro.

\* Empieza a tener importancia el acreedor o proveedor.

\* La deuda del estado se convierte en deuda del Tesoro.

\* Se reconocen 2 funciones:

- a) Es un mandato impartido por autoridad competente al servicio del Tesoro para que de salida fondos del Estado por el monto y concepto establecido en el documento respectivo.
- b) Constituye un documento de crédito que muestra quien es el acreedor del Estado y la suma que se le debe abonar.

**Orden de pago** es un instrumento formal y solemne donde se formaliza la salida de fondos del Estado. La misma es emitida por el servicio administrativo correspondiente y debe contener:

- Nota de orden de pago.
- Fecha de emisión y vencimiento.
- Imputación presupuestaria.
- Beneficiario.

- Suma a apagar (en número y letras).
- Procedencia para efectivizar el pago.
- Afectación que eventualmente graven el importe a pagar.
- Plazo para hacer efectivo el pago.
- Número de registro del compromiso.
- Concepto general del pago.
- Otros requisitos.

### **Ordenadores**

**Primarios:** autorizan para gastar

**Nación** = Presidente y JGM

**Provincia:** Gobernador.

**Secundarios:** ordenan las salidas de fondos, hacen la orden de pago con cargo Tesorería.

**Nación:** las ordenes de pago, libradas con cargo a la Tesorería General de la Nación, las ordenes de pago internas de los Ministerios y la Secretaria General de la Nación, deben ser firmadas por:

- Secretario o Subsecretario del que depende el servicio administrativo o funcionario equivalente.
- Jefe de los servicios administrativos.
- Jefe de la unidad de registros contables (contador)

**Provincia:** servicios administrativos, Jefe de los Servicios administrativos.

El jefe de los servicios administrativos y sus delegados pueden hacer reparos. Esto es cuando no firman porque falta determinado elemento, luego pasa al contador para que firme él o la persona en quien delegó, entonces la Tesorería debe pagar.

**Art. 6° Ley N° 5806:** la Contaduría General de la Provincia interviene directamente en el proceso de registro de la afectación preventiva, compromiso, devengado y liquidado, a través de los delegados en el ámbito de la administración central.

**Caducidad:** *Prov.:* 31/12 del año siguiente al de su emisión; *Nación:* año de ingreso a la Tesorería.

- Tanto la O/P en la provincia como en la Nación tienen caducidad (= pierden valor cancelatorio).
- Tienen un efecto administrativo: caduca O/P entonces debe volverse a instrumentar el pago. No significa la extinción de la deuda (en la provincia).

**Provincia:** la liquidación del pago caduca al cierre del ejercicio siguiente al de su emisión. La parte no cumplida se refleja en una cuenta de pasivo, cancelándose como cargo a dicha cuenta.

Reclamo del acreedor: dentro del término fijado por ley para la prescripción. Podrá:

- a) Pagarse en el ejercicio en que se produzca el reclamo (sólo si existe de crédito).
- b) Preverse crédito para el presupuesto posterior.

**Nación:** gastos devengados no pagados al 31/12. se pagan con cargo a las disponibilidades del ejercicio anterior.

1. No se prevé en “Otras erogaciones- deuda flotante-amortización de la deuda”
2. Sólo se hace un registro patrimonial.

### Pago del Gasto

<i>Nación</i>	<i>Provincia</i>
<u>Art. 32:</u> el registro del pago se efectúa a los efectos de reflejar la cancelación de la obligación asumida.	<u>Art. 40 Ley 3799:</u> con relación a los créditos presupuestarios se debe contabilizar:
<u>Dec. 2666/92:</u> el registro del pago se	• monto autorizado y

efectúa en la fecha que:

- Se emite el cheque
- Se formalizan las transferencias a las jurisdicciones.
- Entrega de fondos o valores.

### **Responsables del pago**

**Sistema de Tesorería:** es el conjunto de órganos, normas y procedimientos que tienen por finalidad o intervienen:

1. en la recaudación de ingresos.
2. en el pago de gastos del sector público.
3. en la custodia de disponibilidades que se generan.

**TGN:** será el órgano rector que coordinará el funcionamiento de las distintas unidades o servicios de Tesorería que operan en el Sector Público Nacional.

### **Competencia**

•Centraliza recaudación de recursos de la Administración Central y los distribuye entre las tesorerías jurisdiccionales para que se efectúe el pago de las obligaciones (cada jurisdicción tiene su propia caja. La UNC como organismo descentralizado recauda pero no deposita).

Art. 77: funcionará una tesorería central

modificaciones, compromiso, devengado y liquidado.

NO establece registración del pago (distinto de la Nación). Pero si se establece en la contabilidad de fondos y valores donde se registran las entradas y salidas del Tesoro, provengan o no de la ejecución del presupuesto.

Art.12 Ley 5806: para determinar el momento de las distintas etapas del gasto y la documentación que la respalda, se recurre a la planilla anexa:

Momento: pago

Doc. Respaldatoria: Recibo.

### **Responsables del pago**

**Tesorería General de la Provincia:** y tesorería de los organismos descentralizados.

- Centralizan el ingreso de fondos.
- Cumplimiento de las órdenes de pago.
- Custodia de fondos y valores a su cargo.

### **Tesoro de la Provincia**

Está formado por los fondos, títulos, valores puestos a su disposición, ingresados mediante operaciones de recaudación o de otra naturaleza.

en cada jurisdicción de la Adm. Central.

Funciones:

1. centraliza recaudación de distintas cajas de su jurisdicción.
2. cumple con pagos autorizados por sus servicios administrativos.
3. reunir fondos puestos a su disposición.

Art. 78: los fondos que administran las jurisdicciones y entidades se depositan en cuantas del sistema bancario a la orden conjunta de:

- \* Jefe del servicio administrativo.
- \* Tesorero o funcionario equivalente.

### **Tesorero: responsabilidades**

1. Centralizar los recursos o cualquier otro ingreso del Tesoro Provincial, percibidos por organismos del Estado que tengan a su cargo la recaudación.

2. Abonar al acreedor o representante legal toda liquidación para pago que le fuera remitida, con la autorización del contador general o de organismo descentralizado.

3. Pasar a la Contaduría General u organismo descentralizado parte diario de movimiento de fondos.

Art. 59: el tesorero librará los valores o cheques para atender las obligaciones de la Adm. Central y Org. Desc. Contra cualquier banco o persona según:

- La programación de caja fijada por el Ministerio de Economía.
- Funcionario en quien delegar esa función.

Los *gastos comprometidos no devengados*, tanto en la Nación como en la Provincia, se afectarán al siguiente ejercicio contra los créditos puestos para el mismo. Por eso se dice que el compromiso es definitivo respecto al gasto y no al crédito, porque pasa de un ejercicio al otro a cargo de los créditos de ese ejercicio.

*Nación*

*Provincia*

**Gasto devengado no pagado al 31/12:**

deuda exigible. Se cancela en el ejercicio siguiente con cargo a las disponibilidades existentes al 31/12.

**Resultado del ejercicio positivo:**

Recursos Devengados – Gastos Devengados. Se reapropia al ejercicio siguiente para atender gastos comprometidos no devengados al cierre del ejercicio anterior.

Devengado – Mandado a Pagar = Residuos Pasivos.

Mandado a pagar – Pagado = Deuda Exigible.

En la Nación el mandado a pagar no se registra.

•**Reconocimiento del gasto:** verifica la existencia del compromiso. El compromiso se transforma en obligación contable.

•**Liquidación del gasto:** verifica condiciones para cumplir con el pago. Determina suma a pagar.

•**Ordenación del pago:** Deudas del Estado, deudas del tesoro.

## Capítulo V

### El Presupuesto en la Provincia de Mendoza. La rendición de cuentas.

La Ley N° 3799, de Contabilidad de la Provincia de Mendoza, es la que establece el marco legal del sistema presupuestario provincial. La Ley especifica que regirá los actos u operaciones de los que se deriven transformaciones o variaciones en la hacienda pública,

quedando comprendida en la misma los órganos administrativos centralizados, descentralizados del Estado y Municipalidades (art. 1°).

Su articulado define los distintos conceptos referidos al presupuesto general, su estructura, procedimiento y la ejecución presupuestaria.

Asimismo, la Ley N° 3799 establece la normativa necesaria para la fijación y recaudación de los recursos de cada ejercicio. Es interesante destacar, también, que es la Ley de Contabilidad la que establece el régimen de contrataciones del Estado Provincial.

Respecto del tema específico de la registraciones contables, la Ley de Contabilidad Provincial especifica un concepto fundamental desde el punto de vista registral de las operaciones del Estado, al indicar que todos los actos u operaciones comprendidos en la misma deben hallarse respaldados por medio de documentos y registrarse contablemente de modo que permita la confección de estados contables que hagan factible su medición y juzgamiento (art. 38°). En el mismo sentido, más adelante expresa que la Contaduría General de la Provincia confeccionará el Plan de Cuentas y determinará los instrumentos y formas de registro, los Libros y documentación de contabilidad serán guardados en la Contaduría General con estricta reserva. Los Organismos Descentralizados, Cuentas Especiales y Otras Entidades deberán registrar las operaciones aplicando el Plan de Cuentas elaborado por la Contaduría General de la Provincia (art. 45°).

Por otra parte, y respecto del tema de la fiscalización de las operaciones del Estado, la Ley enuncia que la Contaduría General de la Provincia ejercerá el control interno de la gestión económico-financiera de la administración central y entidades descentralizadas, a cuyo efecto tendrá acceso directo a todo tipo de documentación y registro referidos al ámbito de su competencia, en uso de las funciones que tiene establecidas y las técnicas usuales de control (art. 60°). Es decir que el órgano de auditoría interna establecido legalmente es la mencionada Contaduría. Asimismo, la Contaduría determinará los responsables y reglamentará los requisitos que deban cumplimentarse para el resguardo de los documentos contables.

Otro aspecto relevante al que se refiere la Ley N° 3799, es el referido a la rendición de cuentas que es el procedimiento por el cual toda repartición, organismo o persona que, por Ley, Decreto o Resolución del Poder Ejecutivo Provincial fuere la encargada de percibir o administrar caudales públicos, está obligada a rendir cuenta justificada de su inversión, de acuerdo con las prescripciones de la Ley (art. 63°). Así, todo funcionario o empleado público

encargado en forma permanente o transitoria de la guarda, conservación o administración de dinero, valores, efectos o especies, es directamente responsable de la administración, empleo o conservación de aquéllos, subsistiendo la responsabilidad hasta tanto se apruebe la correspondiente rendición de cuentas siendo, asimismo, responsable de las certificaciones que realice, sin que pueda el uno aducir como excusa el error cometido por el o los que le precedieron en el trámite (arts. 69° y 70°). Debe observarse con relación a los conceptos precedentes que, los mismos, configuran indubitablemente la caracterización específica del “responsable”, es decir del obligado a rendir cuenta, en la Administración Pública Provincial y Municipal.

Cabe preguntarse ante quien se debe la obligación de rendir cuentas. La misma Ley lo indica al establecer que la administración central, los organismos descentralizados y las municipalidades, rendirán cuenta en la forma establecida en la Ley, ante el Tribunal de Cuentas de la Provincia (art. 64°). En este punto convendría acotar que, si bien el mecanismo de rendición es a través de las distintas Reparticiones que al final del ejercicio ( que está estipulado el 31 de diciembre de cada año) presentan las rendiciones ante el citado Tribunal, la responsabilidad administrativa de las rendiciones son personales, es decir en la cabeza de cada funcionario o agente del estado. Las sanciones y cargos que puede aplicar por parte del órgano de contralor externo, son personales. Por ende, toda multa o cargo que imponga el Tribunal deben ser soportados por los responsables y no por la Repartición u Organismo de que se trate.

El régimen al que debe circunscribirse el procedimiento de la rendición de cuentas está previsto en la Ley N° 1003, que es la Ley orgánica del Tribunal de Cuentas de Mendoza.

En dicho dispositivo legal se establece el procedimiento de las rendiciones y se expresa que el examen, aprobación o desaprobación de todas las cuentas referentes a la percepción e inversión de caudales públicos, estará a cargo de una entidad autónoma denominada Tribunal de Cuentas, con la jurisdicción, facultades y responsabilidades que le fija la Constitución de la Provincia y demás atribuciones y deberes contenidos en la Ley (art. 1°). El Tribunal de Cuentas se compone de un Presidente y cuatro Vocales. El Presidente debe ser abogado y deberá reunir las condiciones que se requieren para ser miembro de la Suprema Corte, mientras que los Vocales deberán ser Contadores Públicos de la matrícula, con diez años de ejercicio profesional como mínimo (art. 2°).

Las cuentas rendidas por la administración, y por todos los funcionarios responsables de la Provincia, sólo podrán ser definitivamente aprobadas o desaprobadas por el Tribunal de Cuentas; y en consecuencia, su Fallo será el único que exonere de todo cargo a los responsables (art. 11°). Por medio de los Fallos, el Tribunal resolverá todos los asuntos sometidos a su fallo, por mayoría de sus miembros, el cual está obligado a ser publicado en el Boletín Oficial de la Provincia (art. 16°). Respecto de los responsables, los Fallos pueden ser aprobatorios o condenatorios. Estos últimos pueden derivar en sanción de multas o aplicación de cargos, que es la obligación de devolver los importes no justificados (arts. 41° y 42°) .

Los Fallos del Tribunal son inapelables y habrá contra ellos el recurso de inconstitucionalidad y de revisión, por ante la Suprema Corte de Justicia de la Provincia (art. 50°).

El Tribunal tiene el deber de verificar si las erogaciones que permiten funcionar la Administración se han adecuado a las previsiones presupuestarias; como consecuencia de ello el presupuesto se constituye en instrumento esencial del control público en sus diversos aspectos (juridicidad, eficiencia, eficacia, economía<sup>2</sup>).

Como instrumento de control, no puede olvidarse que el presupuesto financiero del Estado constituye el parámetro de formulación de la cuenta general; la cuenta atraviesa todos los sistemas y el sistema presupuestario desarrollado a nivel de información contable se constituye en el imput del análisis de la contabilidad pública. Si ese instrumento carece de certeza (incumple las reglas de la generalidad consecuencia del principio de unidad y universalidad, precedencia y exactitud), los controles preventivo, concomitante y posterior se diluyen por carecer de un imprescindible nivel de acceso informativo.

La Constitución de Mendoza, siguiendo el modelo democrático establecido con uniformidad de criterios en el mundo occidental, ha otorgado al Poder Legislativo la facultad de fijar el presupuesto general de la Provincia y, con ello, determinar las autorizaciones para gastar que corresponden por área y finalidad a los distintos poderes públicos<sup>3</sup> el órgano

---

<sup>2</sup> Dictamen Técnico N° 5 Aprobado por Acuerdo N° 4034. TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE MENDOZA

<sup>3</sup> Constitución de la Provincia de Mendoza - art. 99, inc. 3

administrador está sujeto, en sus inversiones, a las determinaciones<sup>4</sup> presupuestarias y es deber del Contador General de la Provincia formular oposición a toda orden de pago que no se ajuste a las autorizaciones presupuestarias<sup>5</sup>. Sin perjuicio de ello, quedan contempladas las situaciones de urgencia (inminencia, y carácter imprevisible e impostergable) y necesidad (carácter inevitable e insustituible) que justifiquen gastos no previstos presupuestariamente.<sup>6</sup>

La Constitución ha determinado un régimen de subordinación de la Administración a las autorizaciones presupuestarias para gastar (proyectar el presupuesto y establecer su límite cuantitativo).

El gasto público obedece a un sistema de contabilidad determinado por pasos procedimentales: el compromiso, el devengamiento, la liquidación y el pago. Si dichos pasos no son obedecidos en las diversas etapas de la ejecución, pueden producirse excesos en la inversión que violan las limitaciones del presupuesto general en materia de gastos.

El sentido del presupuesto es prever. La contabilidad que se ajusta a las necesidades del presupuesto es “preventiva”, es por ello que no puede remediarse el exceso en la ejecución de las partidas presupuestarias mediante incrementos o transferencias dispuestas a posteriori de su irregular ejecución.

---

<sup>4</sup> Ibidem - art. 128º, inc. 8 y concordantes

<sup>5</sup> Ibidem - art. 139º

<sup>6</sup> Ibidem - art. 130º

## **Capítulo VI**

### **EJEMPLOS DE FALLOS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS**

#### **FALLO N° 15.317 <sup>7</sup>**

B.O.: 21/09/2009

Mendoza, 8 de julio de 2009.

VISTO en el Acuerdo de la fecha el expediente N° 251, Letra "A", en el que se tramita la rendición de cuentas correspondiente a la gestión administrativo-financiera y patrimonial cumplida por la MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE MENDOZA durante el ejercicio 2.006, del que

---

<sup>7</sup> Se exponen únicamente los aspectos mas relevantes del citado fallo.

**RESULTA:**

Que, tanto la Revisión como la Secretaría Relatora, sugieren mantener subsistentes los reparos que se tratan a continuación. El Tribunal, analizadas las observaciones en cuestión, compartiendo el informe de la Revisión, resuelve aplicar la sanción de multa a los responsables<sup>8</sup>, en virtud de los procedimientos administrativos irregulares que se detallan:

**5. Abonos: Expedientes Nros. 26403-T-2006 y 5857-T-2006:** Se adquirieron Tarjetas Mendobus Laboral para cubrir las necesidades de las distintas dependencias del municipio, durante los meses de enero y abril de 2006. Los gastos fueron imputados a la partida viáticos, pasajes y movilidad. No se aportaron las constancias de recepción por parte de los beneficiarios ni identificación de los mismos. Las erogaciones se efectuaron por los montos de \$ 2.970,00 y \$ 3.825,00, respectivamente.

Los responsables sólo indican que fueron entregadas al personal del municipio a efectos de cumplir con sus labores.

El Tribunal, analizadas las contestaciones, entiende que no se puede determinar un perjuicio cierto para el municipio. No obstante, incurrieron en un procedimiento irregular en la entrega de tales bienes al no haber conformado la recepción por parte de los beneficiarios, cuestión que deviene de fallas en el sistema de control interno del sector. Así, el Tribunal no pudo valerse de la documentación respaldatoria que acreditara la entrega a los beneficiarios.

Son responsables el Contador General (actuante en su oportunidad) por no haber establecido un sistema de control<sup>9</sup> y el Tesorero por no haber exigido los recibos pertinentes<sup>10</sup>.

**10. Locaciones de Servicios:** Se detectaron falencias en los contratos de la muestra analizada, tales como: a) falta la firma del funcionario municipal en las facturas (conformidad de la prestación), facturas sin fecha, incompletas, remarcadas en el monto y en la fecha, con tachaduras en lo datos que la integran, etc.; b) comprobantes respaldatorios del gasto otorgado por otros proveedores distintos al co-contratante (farmacia, veterinaria, inmobiliaria, etc); c) importes de contratos que no coinciden con el monto facturado, falta de firma del co-contratante; d) agentes con dos contratos en el mismo sector.

---

<sup>8</sup> Art. 42 de la Ley N° 1003 y modif.

<sup>9</sup> Art. 60 de la Ley N° 3799.

<sup>10</sup> Art. 55 de la Ley N° 3799.

Además, la Revisión indica que los agentes contratados que se detallan en el Informe Complementario (fs. 1147/1162) figuran en la página de AFIP como contribuyentes sin impuestos activos y con baja de oficio por Decreto N° 1299/98. Además, se verificó casos en que tales situaciones subsisten en los contratos vigentes al mes de agosto del 2007.

Los responsables sólo aportan explicaciones que no permiten justificar las deficiencias detalladas, indicando que el procedimiento utilizado para el pago de los contratos de Locación de Servicios tiene un circuito diferente a los demás pagos, por lo que se evidencia un procedimiento irregular.

El Tribunal entiende que se han producido importantes deficiencias en el manejo de los contratos de locación. El desorden administrativo expuesto demuestra falta de control, situación que es atribuible al Contador Municipal (actuante en cada caso). No se dio total cumplimiento a lo establecido por la Ley N° 3799, arts. 20, 37 y 60.

Asimismo, el Tribunal resuelve dar vista a la AFIP con copia del listado de proveedores (Contratos de Locación de Servicios) que no estaban, durante el ejercicio 2006, regularmente inscriptos para poder facturar prestaciones.

## **EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA**

### **RESUELVE:**

**Artículo 4°** - Aplicar multa de **DOS MIL PESOS (\$ 2.000,00)** a cada uno de los siguientes responsables: Cdores. XXX y XXX (Contadores Municipal), de conformidad con lo expuesto en el Considerando II, en lo referido a las observaciones **5.** y **10.;** y de **QUINIENTOS PESOS (\$ 500,00)** al Cdor. XXX (Tesorero), de conformidad con lo expuesto en la observación **5.** del mencionado Considerando; y emplazarlos en treinta (30) días a contar desde su notificación para que depositen dichas sumas en el Banco de la Nación Argentina, Cuenta Corriente N° 628-02371-81 Sucursal 2405 a la orden de "Hon. Tribunal de Cuentas - TC AUR". Los montos depositados por los conceptos señalados deberán ser girados por el Tribunal a la Dirección General de Rentas en el plazo previsto en el Acuerdo N° 3098.

**FALLO N° 15.253** <sup>11</sup>

B.O.: 19/06/09

**Mendoza, 20 de abril de 2009.**

**VISTO** en el Acuerdo de la fecha el Expediente N 353, Letra “A”, en el que **CONTADURÍA GENERAL DE LA PROVINCIA – HOSPITAL JOSÉ NÉSTOR LENCINAS– JURISDICCIÓN 08 – UNIDAD ORGANIZATIVA 07** rinde cuentas de la gestión administrativo-financiera y patrimonial correspondiente al ejercicio 2007, del que

**RESULTA:**

1) Que la mayor parte de la documentación, libros y demás antecedentes que constituyen esta cuenta registró su ingreso al Tribunal, remitida por Contaduría General de la Provincia el 30/4/2008, según consta a fs. 139 de los presentes autos. Posteriormente, se recibieron elementos faltantes requeridos oportunamente por el Tribunal. Los mismos motivaron a declarar no presentada la cuenta el 14/5/2008, según constancia de fs. 147.

**CONSIDERANDO:**

**V.** Que las razones que fundamentan la formulación de la observación **6. Deficiencias en Rendiciones, punto a)** fueron las siguientes:

- De la revisión de la documentación acreditativa de rendiciones por gastos en combustibles y de reparación de vehículos, se detectaron facturas sin los remitos o vales que justifiquen las referidas erogaciones por un monto de \$ 2.464,55, cuyo detalle es efectuado a fs. 167 del informe de la Revisión.
- Además, se observó que las Órdenes de Compra de gas oil y GNC Nros. 930, 932, 991, 1012, 1013 y 1014, cuyo monto asciende a \$ 260,04, no se encontraban incluidas en ninguna Rendición correspondiente al ejercicio 2007 ó 2008.

Del análisis de las contestaciones de los responsables, respecto de las Órdenes de Pago que ascienden a \$ 260,04, observadas dentro del **punto a)**, la Revisión informó que han sido registradas en el ejercicio 2008. Por lo tanto, aconseja salvar este aspecto del reparo, criterio

---

<sup>11</sup> Se exponen únicamente los aspectos mas relevantes del citado fallo.

que el Tribunal comparte. Así lo resuelve, pero instruye a los responsables a fin de que los gastos devengados durante un período sean registrados en el ejercicio en que se producen.

Con relación al otro aspecto del reparo definido en el **punto a)**, los responsables explicaron que *“Si bien se verificó que existen facturas de carga de G.N.C. y gas-oil, y reparación de vehículos sin respaldo de remitos y vales que justifiquen el gasto, los mismos estaban avalados por el Director y la Administradora quienes eran los que firmaban los cheques y facturas de conformidad a la carga o a la realización del trabajo. ”*

No obstante las contestaciones de los responsables, la Revisión considera que estos gastos no han sido justificados con los comprobantes exigidos por la Resolución 850/95, por lo que sugiere mantener la observación subsistente como erogación sin justificar.

La Secretaría Relatora expresó que: *“Si bien los gastos de que se trata no han sido documentados de la manera establecida por la Resolución 850/95, sí se ha justificado la erogación mediante las facturas pertinentes, por lo que esta Secretaría Relatora entiende que los responsables han incurrido en un procedimiento administrativo irregular al no justificar dichos gastos mediante el procedimiento y los comprobantes exigidos por la Resoluc. 850/95, por lo que aconseja aplicar a los responsables la sanción **MULTA**, que prevé el art. 42 de la Ley 100...”*

Causas similares a las planteadas precedentemente, que se refieren a irregularidades detectadas en el Sector Movilidad y el incumplimiento de lo normado por la Resolución 850/95, fundamentaron la observación **3. Deficiencias en el Sector Movilidad.**

La Revisión considera que las falencias detectadas en la confección de hojas de ruta, informes mensuales, el mecanismo utilizado para el control de la prestación del servicio de los móviles y el consumo de combustibles, son indicativas de fallas en el Sistema de Control Interno. Por ello, y ante el incumplimiento de lo establecido por la Resolución aludida, aconseja mantener subsistente el reparo como un procedimiento administrativo irregular.

El Tribunal, en función de los argumentos esgrimidos por la Revisión y la Secretaría Relatora, y compartiendo los mismos en cuanto al incumplimiento de la normativa legal vigente y, teniendo en cuenta, además, que tales falencias fueron observadas e instruidas en el Fallo N° 15071, de fecha 7/5/2008, correspondiente al ejercicio 2006, resuelve aplicarle la

sanción prevista por el art. 42, primera parte, de la Ley N° 1003 a la responsable directa de tales falencias, por haber incurrido en procedimientos administrativos irregulares, lo que será contemplado en la parte resolutive de este pronunciamiento.

Asimismo, reitera a los actuales responsables la instrucción impartida en el Fallo citado, instándolos al cumplimiento de la Resolución N° 850/95 del Ministerio de Salud, que establece un ordenamiento en el Área de movilidad a través de la implementación del Manual de Procedimiento de Movilidad.

## **EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA**

### **RESUELVE:**

**Artículo 4°:** Aplicar multa a la responsable Sra. XXX (Administrador) una multa de CUATROCIENTOS PESOS (\$ 400,00), por los hechos referidos en el Considerando V, y emplazarla en treinta (30) días a contar desde su notificación para que deposite dicha suma en el Banco de la Nación Argentina, Cuenta Corriente N° 628-02371-81 Suc. N° 2405 Mza. a la orden de "Hon. Tribunal de Cuentas- TC AUR", y para que remitan al Tribunal los respectivos comprobantes del depósito. Los montos depositados por el concepto señalado deberán ser girados por el Tribunal a la Dirección General de Rentas, en el plazo previsto en el Acuerdo N° 3098.

## Conclusión

Constituye “Gasto Público”, toda aquella las erogación realizada por el Estado a nivel nacional, provincial y municipal, que deba ser destinado a tareas de Educación, Salud, Seguridad Social, Urbanización, Vivienda, Desarrollo Regional, Agua Potable y Alcantarillado, Asistencia Social, Superación de la Pobreza, etc.

En nuestro sistema de gobierno, el Estado debe garantizar que los ingresos de las rentas públicas no provengan de impuestos injustos o desigualitarios, o permitir que se gasten las rentas de la Nación o la Provincia, o que sean invertidas, por decisión y sin autorización del órgano respectivo en representación del pueblo.

El Poder Legislativo debe controlar que el presupuesto sea constitucional en la manera en que se recauden los ingresos, así como también en que los gastos sean razonables de acuerdo a lo establecido en la norma que los ordena anualmente, por lo que la Ley de Presupuesto debe adecuarse a lo que establece la Constitución y no lo contrario.

La Constitución Nacional, en sus artículos 4° y 16°, establece el principio de igualdad al establecer que el Gobierno Federal debe proveer los gastos de la nación con fondos del Tesoro Nacional, a través de contribuciones que serán impuestas por el Congreso en forma equitativa e igualitaria a la población y que esa igualdad es la base de dichos impuestos y cargas públicas.

El déficit presupuestal y el endeudamiento público determina que el Estado caiga en situación de cesación de pagos por falta de recursos para abonar los servicios de la deuda.

Es por eso que, si se respeta la norma que establece que dado el caso que se incremente el presupuesto de gastos previsto previamente en el presupuesto debe contar con el financiamiento respectivo, esas situaciones se pueden evitar.

El régimen de presupuesto debe verse más que como un régimen legal, como una herramienta financiera que marca la dirección política que asumirá un gobierno. Cuando los gastos son utilizados indiscriminadamente para atender a necesidades que no son prioritarias

se pierde el fin que busca el Estado. El gasto público cada vez es mayor y, si no se obtienen los recursos genuinos necesarios para poder hacer frente a esas obligaciones o no se controlan los gastos irregulares o no justificados, se termina en déficit, debiendo sacrificar ciertas opciones y recurrir a otros medios de financiación que puede ser contraproducente a los intereses de la comunidad.

Es por ello que, concomitantemente, debe asignarse cada vez mayor importancia a los organismos y mecanismos de control. Hay que analizar permanentemente la posibilidad de modificar y mejorar el control de los diferentes agentes intervinientes en la elección y decisión sobre la afectación o no de los gastos.

Muchas veces hemos observado que el destino del gasto público se puede basar en intereses particulares, lo que a largo plazo desvirtúa el fin de beneficiar al Estado y a la sociedad. Se puede obrar de acuerdo a motivaciones de carácter individual o particular (como es el caso de la elección de oferentes en no pocas licitaciones o contrataciones del Estado), y es en este punto donde cobran relevancia todos los mecanismos administrativos y constitucionales de resguardo de los intereses colectivos. Para hacer frente a esas desviaciones no es sino a través del Presupuesto, su registración y el control de los gastos de sus partidas, que puede lograrse la salvaguarda de la sociedad.

**BIBLIOGRAFIA**

- ATCHABAHIAN, Adolfo, **Régimen Jurídico de la Gestión y del control en la hacienda Pública. Tratado sobre la Ley 24156 y las de Contabilidad y de Obras Públicas**, 1ra. Edición, (Buenos Aires, Depalma, 1996) 803 pag.
- BIELSA, Rafael, **Principios de Derecho Administrativo**. (Frigerio Artes Gráficas, Buenos Aires, 1965) 563 pag.
- MENDOZA, **Código Fiscal de la Provincia de Mendoza**, Versión 2009
- **Constitución de la Provincia de Mendoza**
- TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE MENDOZA, **Dictamen Técnico N° 5**-Aprobado por Acuerdo N° 4034.
- DROMI, Roberto, **Derecho Administrativo**, (Buenos Aires, Ciudad Argentina, 2004) 1630 pag.