



Criterios Metodológicos para la registraci3n de Proyectos administrados en forma directa -Obras por Ejecuci3n Propia

Descripci3n del problema:

Hasta la fecha, las obras por administraci3n propia se imputaban en la partida 'Construcciones' correspondiente a la clasificaci3n del gasto por objeto. Este criterio era utilizado en el presupuesto tradicional, donde la diferenciaci3n con las obras por contrato se realizaba mediante imputaciones internas administrativas (ítems paralelos).

La implementaci3n del presupuesto por programa no supone la utilizaci3n de una clasificaci3n del gasto suplementaria o adicional, sino interdependiente con otras.

En el clasificador econ3mico de erogaciones, en los Gastos de Capital, se establece que corresponde imputar dentro de la Inversi3n real directa a todos los gastos reflejados en la categoría programática "proyecto", cuando sea administrado en forma directa (ejecuci3n propia), tales como los materiales y factores de producci3n, incluida la mano de obra.

En resguardo de la consistencia técnica que debe existir entre los distintos clasificadores presupuestarios y la interacci3n de los distintos sistemas que componen la administraci3n financiera gubernamental (presupuesto; patrimonio; compras y contrataciones; contable; recursos humanos; etc) se presentan los elementos conceptuales que servirán de fundamento para la registraci3n presupuestaria y contable de los proyectos por producci3n propia y su exposici3n de acuerdo al carácter econ3mico del gasto.

Conformaci3n de la partida presupuestaria

De acuerdo a lo establecido en la reglamentaci3n del Artículo 11º de la Ley 2141 de Administraci3n Financiera y Control, toda partida del presupuesto de gastos de los organismos de la Administraci3n Provincial, deberá estructurarse en las siguientes *categorías programáticas (programa, subprograma, proyecto, obra y actividad)*. A diferencia del presupuesto tradicional que sólo valorizaba los insumos en que se gastaba, la técnica del presupuesto por programa permite vincular las distintas acciones presupuestarias relacionando la producci3n y/o provisi3n de bienes y servicios con las políticas públicas provinciales.

Asimismo, para demostrar la incidencia econ3mica y financiera de su ejecuci3n, se establece que los gastos se presentarán ordenados por las siguientes clasificaciones: a) *Institucional*; b) *Objeto del gasto*; c) *Econ3mica*; d) *Finalidad y Funciones*; e) *Fuentes de Financiamiento*; f) *Localizaci3n geográfica*; g) *Tipo de moneda*.

El gasto de la categoría programática: 'Proyecto'

El clasificador por categorías programáticas es de tipo analítico o primario y se utiliza para el registro único de las transacciones reflejando las acciones presupuestarias. Los elementos distintivos de la categoría programática "Proyecto" son los siguientes:

- Denomina a una propuesta de inversi3n real mediante la generaci3n de un bien de capital, destinado a crear, ampliar o modernizar la capacidad de oferta de bienes o servicios determinados (rutas, centros de salud, escuelas, obras de agua potable, etc).
- Corresponde a la fase de construcci3n o producci3n previa. Se abre en el presupuesto cuando se tiene que asignar recursos para dar comienzo a la ejecuci3n de la inversi3n y desaparece cuando el **activo fijo producido** está en condiciones de uso.

La categoría programática "proyecto" podrá administrarse o ejecutarse:

- 1) **en forma directa (producci3n propia o ejecuci3n propia)** por el organismo provincial que resulte responsable de la ejecuci3n de los fondos;
- 2) **en forma indirecta (mediante la ejecuci3n por contratista)**, bajo la supervisi3n de un organismo ejecutor de obra del sector público,

Cuando **la incorporaci3n de un activo fijo al patrimonio del sector público** resulta de un proceso de producci3n, ejecutado directamente (producci3n propia) o indirectamente mediante la ejecuci3n por contratista, bajo la responsabilidad de un centro de gesti3n, corresponde utilizar la categoría programática **"proyecto"**.



Así definida, esta categoría programática presenta las siguientes connotaciones:

- El producto de un "proyecto" es un bien de capital y siempre resulta de un proceso de producción controlado por un único centro de gestión, a través de dos modalidades:
 - sea por su propia ejecución, ó
 - por la supervisión que ejerce cuando la ejecución está a cargo de terceros.
- Su registración es consistente con la de la formación bruta de capital fijo imputada en las Cuentas Nacionales; por lo tanto, su expresión monetaria se considera parte de la inversión real del Sector Público Nacional.
- El producto resultante es capaz de satisfacer las necesidades o cumplir el propósito propuesto en su formulación, sólo en el momento en que se finaliza la ejecución o implantación y equipamiento, quedando en condición de producir los bienes o prestar los servicios para los cuales fue concebido.

Aspectos normativos útiles para interpretar su registración

La reglamentación del Decreto Nº 206/09 del FONDO FEDERAL SOLIDARIO -que tiene por objeto financiar obras que contribuyan a la mejora de la infraestructura sanitaria, educativa, hospitalaria, de vivienda y vial en ámbitos urbanos o rurales-, establece como procedimiento para regular la información que deben suministrar todas las jurisdicciones provinciales. En el Artículo 4º de dicha norma¹ se definen los siguientes conceptos:

Obra de Infraestructura: Las obras comprenden a los trabajos que deben realizarse para ejecutar un proyecto de inversión real destinado a construir un bien de capital que posibilite la creación, ampliación, modificación o modernización de la capacidad de provisión de bienes o servicios. La incorporación del bien de capital, resultante del proyecto de inversión, podrá administrarse en forma directa —producción propia— por el organismo provincial que resulte responsable de la ejecución de los fondos; o, también, a través de terceros, los cuales son supervisados por dicho organismo.

En el caso de tratarse de **proyectos de producción propia**, los gastos a incorporar dentro de las obras incluyen a aquellos asociados a dicha producción, tales como los materiales y factores de producción, incluida la mano de obra, así como la adquisición de bienes de capital que formen parte del primer equipamiento que se haga con motivo de la realización del proyecto de inversión.

Este concepto también se encuentra en el Manual de Clasificaciones Presupuestarias del Sector Público Provincial vigente en la Provincia de Neuquén, dentro de la definición de Inversión Real Directa: *..."Incluye los gastos por materiales y factores de producción, incluida la mano de obra, si se producen bienes por cuenta propia."*

Registro de los Proyectos por Producción Propia en el Sistema de Presupuesto

Para interpretar los criterios que fundamentan el registro de proyectos de inversión real por producción propia o ejecución propia, es necesario analizar la clasificación económica de los gastos asociados a ellos.

El clasificador por carácter económico es de tipo agregado o derivado. Su codificación corresponde a la estructura del Sistema de Cuentas Nacionales y existe una correspondencia con los clasificadores por objeto del gasto y por categoría programática, de tipo analítico o primario, que se utilizan para el registro de las transacciones. Dentro de este esquema de cuentas económicas, se consideran gastos de capital a aquellos que se encuentran dentro de la categoría programática "proyecto" de todas las funciones, cuando se realiza por "producción propia"². A continuación se presenta el cuadro metodológico utilizado para elaborar dicha clasificación, del que se extrae la parte correspondiente al caso de estudio:

¹ Resolución Conjunta 157/2009, 25/2009 y 1735/2009 de Secretaría de Hacienda, Secretaría de Interior y Secretaría de Obras Públicas de la Nación

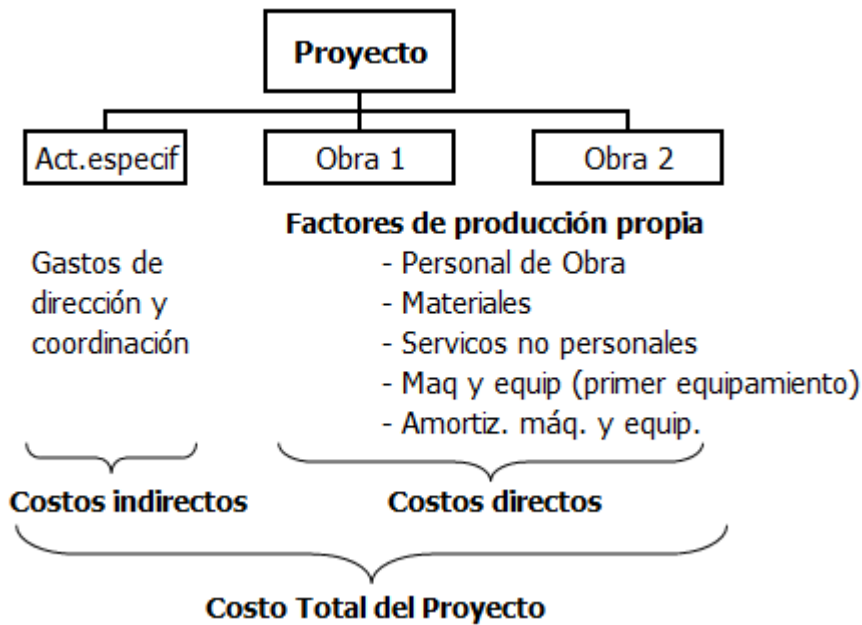
² Ver pág. 124 del Manual de Clasificaciones Presupuestarias del Sector Público Provincial



Clasificador Económico de Gastos (Derivado) Metodología de elaboración		
CÓDIGO	DESCRIPCION	CORRESPONDENCIA CON EL CLASIFICADOR POR OBJETO DEL GASTO
2.2	Gastos de Capital	
2.2.1	Inversión real directa	
2.2.1.1	Formación bruta de capital fijo	
2.2.1.1.1	Edificios e instalaciones	412
2.2.1.1.2	Construcciones del dominio privado	421
2.2.1.1.3	Construcciones del dominio público	422
2.2.1.1.4	Maquinaria y equipo	431-4313
2.2.1.1.6	Producción propia (corresponde imputar como "producción propia" a los gastos reflejados en la categoría programática "proyecto" de todas las funciones	
2.2.1.1.6.1	Remuneraciones	
2.2.1.1.6.2	Bienes y servicios	
2.2.1.1.6.2.1	Bienes de consumo	200
2.2.1.1.6.2.2	Servicios no personales	300-713-718-723-728
2.2.1.1.6.3	Impuestos indirectos	381
2.2.1.1.6.4	Depreciación y amortización	820
2.2.1.1.6.5	Intereses capitalizables	711-716-721-726-730
2.2.1.1.6.6	Arrendamiento de tierras y terrenos	325
2.2.1.1.6.7	Derechos de bienes intangibles	326

Como puede observarse en el cuadro precedente, a pesar de que todo gasto público se estructura por categoría programática, el único caso que se especifica es el correspondiente a “proyecto” cuando éste se realiza por ‘producción propia’. Los gastos clasificados por objeto y que se incluyen dentro de esa categoría programática, se consideran gastos de capital dentro del clasificador de carácter económico. Sin embargo, no contemplan la partida ‘Construcciones’ Inciso 4 – Partida Principal 2. La razón de ello es que no puede haber duplicación. Si la producción es propia debe reflejar los factores de la producción utilizados.

En la estructuración del presupuesto por categorías programáticas, el ‘proyecto’ está conformado por un conjunto de actividades (dirección, planificación, estudios, inspección, fiscalización, etc.) y obras (elementos o unidades físicas) que componen la unidad productiva, siendo todas ellas, parte del costo total de la inversión³.



En el esquema precedente se observa las actividades de apoyo y los gastos que contribuyen a la formación de un activo fijo producido, para el caso de los proyectos de inversión por “producción propia” o “ejecución propia”.

³ Ver pág. 72 ‘Aspectos teóricos y conceptuales del presupuesto por programa’ – El Sistema Presupuestario en la Administración Nacional de la República Argentina.

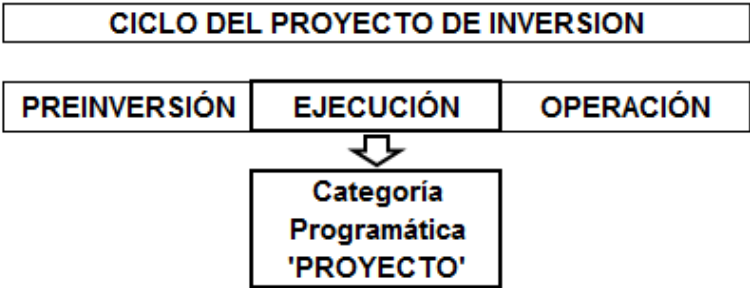


Cuando el Estado realiza obras de infraestructura por ejecución propia, los gastos a incorporar dentro de la categoría programática 'Obra' contienen materiales y factores de producción, personal de obra, así como la adquisición de bienes de capital que formen parte del primer equipamiento, debiéndose reflejar cada una de esas imputaciones en los demás sistemas de administración financiera gubernamental (sistema de compras y contrataciones de insumos, de patrimonio, de recursos humanos, etc.)

Modelo de registración de OBRA POR ADMINISTRACION PROPIA

Programa	PRG	___	CONSTRUCCION DE VIVIENDAS E INFRAESTRUCTURA HABITACIONAL					
Proyecto:	PRY	___	OBRAS DE INFRAESTRUCTURA HABITACIONAL BÁSICA Y MEJORAMIENTO AMBIENTAL					
Obra:	AES	___	DIRECCIÓN Y COORDINACIÓN TÉCNICA					
Fin	F.F.	Econ	Inci	Ppal	Ppar	Spar	Denominación	Importe
		22	GASTOS DE CAPITAL					
			1				Gasto en personal	
				10			- Personal permanente	
			3				Servicios no personales	
				4			- Servicios técnicos y profesionales	
Programa	PRG	___	CONSTRUCCION DE VIVIENDAS E INFRAESTRUCTURA HABITACIONAL					
Proyecto:	PRY	___	OBRAS DE INFRAESTRUCTURA HABITACIONAL BÁSICA Y MEJORAMIENTO AMBIENTAL					
Obra:	OBR	___	18 VIVIENDAS DE 2 DORMITORIOS EN DEPARTAMENTO HUILICHES					
Fin	F.F.	Econ	Inci	Ppal	Ppar	Spar	Denominación	Importe
		22	GASTOS DE CAPITAL					
			1				Gasto en personal	
				10			- Personal permanente	
				23			- Personal mensualizado para ejecución de obra	
			2				Bienes de consumo	
				5			- Productos químicos, combustibles y lubricantes	
				6			- Productos de minerales no metálicos	
				7			- Productos metálicos	
			3				Servicios no personales	
				4			- Servicios técnicos y profesionales	
				9			- Otros servicios	
			4				Bienes de Uso	
				3			- Maquinaria y Equipos (primer equipamiento)	
			8				Otros Gastos	
				2			- Depreciación y Amortización	

En cambio, cuando se ejecuta a través de terceros, dentro del costo de la obra se encuentran todos los factores de producción de los contratistas. Por lo tanto, como el proceso de producción no fue realizado por el Estado, ese gasto se refleja en la partida 'Construcciones' Inciso 4 – Partida Principal 2. De acuerdo a los conceptos extraídos del Sistema Presupuestario de la República Argentina, corresponde reflejar en el Sistema de Presupuesto a los gastos incurridos en la etapa de ejecución:





En la etapa PREINVERSIÓN se imputan los gastos asociados al análisis de prefactibilidad y de factibilidad del proyecto, así como los que deben erogarse en todo proceso de licitación y adjudicación de un proyecto. Estos gastos, no forman parte del costo de ejecución del proyecto, es decir, no se capitalizan y por lo tanto, no se asignan a la categoría programática 'Proyecto' en términos de la técnica del Presupuesto por Programas.

El argumento para ello es que podría ocurrir que, más allá de los estudios previos, luego el proyecto no se lleve a cabo, con lo que si se capitalizaran tales gastos de preinversión, se estaría sobreestimando la inversión pública.

En el presupuesto, los gastos asociados a la etapa de preinversión y de operación no se imputan a la categoría programática proyecto. De este modo, la categoría programática proyecto se abre en el momento de asignarse recursos para ejecutar el proyecto de inversión y se cierra cuando finaliza la producción del bien de capital.

De esta manera, las áreas de estudios y proyectos, arquitectura y direcciones de planeamiento, son costos administrativos fijos. El elemento distintivo es que debe existir una obra concreta en la participen desde que empieza la obra y hasta su terminación (asignación de crédito presupuestario).

Registro en el Sistema de Compras y Contrataciones

La adquisición de los materiales y servicios necesarios como factores de producción deben corresponderse con la imputación de la naturaleza del gasto (clasificación por objeto), la cual debe vincularse con el catálogo de bienes del sistema de compras.

Por ejemplo: Inciso 2 – Bienes de consumo – partida principal 6 – Productos de minerales no metálicos – partida parcial 5 – Productos de cemento, cal y abesto.

Asimismo, la adquisición de estos insumos por parte del Estado guardará consistencia con la identificación del código del Proveedor, a diferencia de las obras por contrato que tiene identificación del código del Contratista.

PROYECTOS POR PRODUCCION PROPIA (Obras por Adm. Propia)
Vinculación del Sistema de Presupuesto con Compras y Contrataciones

Clasificación por Objeto del Gasto

Inci	Ppal	Ppar	Descripción
2			Bienes de consumo
2	6		Productos de minerales no metálicos
2	6	5	Cemento, cal y yeso
2	7		Productos metálicos
2	7	4	Estructuras metálicas acabadas
3			Servicios no personales
3	4		Servicios técnicos y profesionales
3	4	1	Estudios, investigaciones y proy de factibilidad
4			Bienes de Uso
4	3		Maquinaria y Equipos (primer equipamiento)

Tramitación de adquisición de materiales y factores de la producción (incluida la mano de obra) y el primer equipamiento del 'Proyecto' a través del Sistema de Compras y Contrataciones

Vinculación de la partida presupuestaria (Clasificación por Objeto) con el Catalogo de Bienes y Servicios y Precios de Referencia



Registro en el Sistema de Patrimonio y en el Sistema Contable

La categoría programática 'Proyecto' denota un proceso de inversión real mediante la generación de un bien de capital destinado a la prestación de bienes o servicios e implica la incorporación de un activo fijo al patrimonio del sector público.

Presupuestariamente abarca la etapa de construcción, con créditos asignados desde el inicio de la ejecución y hasta encontrarse en condiciones de operación. Durante ese período, los gastos incluidos dentro de la categoría programática 'proyecto' se acumularán al valor de la inversión. En el Sistema de Patrimonio se registra como 'Obra en Curso' y en el Balance del Sistema Contable se expone en el rubro Activo No Corriente, dentro de los Bienes de Uso, con la denominación indistinta 'Construcciones en proceso' u 'Obras en Proceso',

Los gastos de personal, bienes de consumo y servicios no personales incluidos en la categoría programática 'Proyecto' son activables, en la acepción de que forman parte del Activo (por eso se excluyen de los gastos corrientes y se computan como gastos de capital). Por ende, en el clasificador económico se consideran Gastos de Capital a aquellos reflejados dentro de la categoría programática 'proyecto' cuando es administrado por producción propia.

Registro en el Sistema de Patrimonio y Contable		
(Contabilidad acumulativa - stocks)		
Cta	Scta	Descripción
181	0	Obra en Curso
181	1	Obra en Curso de Dominio Privado - Por Contrato
181	2	Obra en Curso de Dominio Público - Por Contrato
181	3	Obra en Curso de Dominio Privado - Por Adm. Propia
181	4	Obra en Curso de Dominio Público - Por Adm. Propia

La deuda flotante relacionada a esos proyectos de inversión real, encuentra consistencia en las partidas contables del pasivo:

- Deuda con Contratistas
- Deuda con Proveedores de Obra por Administración

Primer equipamiento incluido en la categoría programática 'proyecto'

Tanto los proyectos administrados en forma indirecta (por terceros) o en forma directa (por producción propia) pueden incluir dentro del valor de la inversión inicial los bienes de capital necesarios para encontrarse en condiciones de prestar bienes y/o servicios. Así, por ejemplo, la 'CONSTRUCCIONES DE POSTAS SANITARIAS EN COMUNIDADES MAPUCHES' que se ejecutan como Obras por Administración Propia, requerirán la incorporación de mobiliario y equipamiento:

Como se detallara anteriormente, para su adquisición a través del Sistema de Contrataciones previsto en la Ley 2141 de Administración Financiera y Control, es necesario individualizar y vincular la naturaleza específica del gasto (clasificación por objeto) con el catálogo de bienes. Algunos revestirán el carácter de inmueble por accesión y se registrarán como parte de la obra, mientras que otros bienes muebles tendrán una identificación separada, pero su afectación patrimonial será a la categoría programática 'proyecto' a la que pertenecen.

Exposición en la Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento (AIF)

Esta cuenta surge de relacionar la clasificación económica de los recursos públicos con la clasificación económica de los gastos públicos, permitiendo apreciar los resultados financieros y sus efectos o implicancias patrimoniales.

En lo que refiere específicamente a la exposición del gasto correspondiente a la obra por administración propia o de ejecución propia, debe adoptarse el criterio de agrupamiento analizado en el esquema del clasificador económico para los Gastos de Capital, que combina la clasificación de la categoría programática 'proyecto' -cuando es por producción propia- y su correspondencia por objeto del gasto.

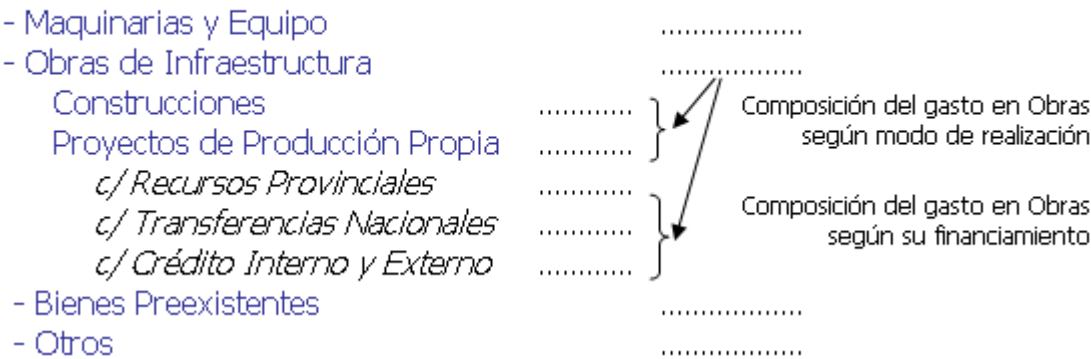


La partida 'Construcciones' (clasificación por objeto) no contempla la totalidad del gasto. Téngase presente que la categoría programática 'proyecto' está conformada por actividades (gastos de dirección, planificación, estudios, inspección, fiscalización, etc.) y obras (gastos destinado a elementos o unidades físicas) que componen la unidad productiva, siendo todas ellas, parte del costo total de la inversión. Este criterio no sólo es abarcativo de las obras en su totalidad, sino que es consistente con el tratamiento de 'Obra en Curso' del sistema de patrimonio y del sistema contable y, también con lo dispuesto en la Ley 687 de Obras Públicas.

Al respecto, se ha mencionado dentro los aspectos normativos, que los organismos nacionales denominan 'Obras de infraestructura' a los proyectos de inversión real que pueden ser ejecutados por producción propia o a través de terceros.

V. GASTOS DE CAPITAL

. Inversión Real Directa



La Obra Pública (proyectos de inversión real con impacto económico y social) amerita tener una apertura de análisis, en razón de su cuantía significativa; su naturaleza plurianual y la estructura de su financiamiento, es decir, la necesidad de analizar la utilización de recursos genuinos provinciales, transferencias nacionales (no automáticas) y el uso del endeudamiento.

De esta manera, la Inversión Real Directa presenta sus componentes separados de acuerdo a su naturaleza y se puede exhibir el total de obras realizadas (Obras de Infraestructura).

Los 'proyectos por producción propia incluyen planes de viviendas, centros de salud, escuelas, etc utilizan factores de producción locales como mano de obra y materiales del lugar, y utiliza financiamiento como el Fo.Na.Vi; fondos nacionales como 'Plan Más Cerca' y Programa para Pobladores Aborígenes y Rurales.

Los modelos de presentación son estándares de referencia. De hecho, la misma Dirección Nacional de Coordinación Fiscal, requiere información que resulte de utilidad para complementar su análisis, para posteriormente elaborar series estadísticas más sintéticas.

La Resolución Nº 33 del Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal sugiere distintas aperturas de recursos y gastos en el esquema de presentación para el esquema Ahorro-Inversión-Financiamiento. Sin embargo, la apertura de gastos de capital sólo tiene en cuenta su objeto, cuando en realidad, debería guardar compatibilidad con la clasificación económica que incluye la categoría programática 'proyecto' cuando éstos son de producción propia. Pero justamente, los factores de esa producción propia que se detallan en el clasificador económico para los proyectos de producción propia no contemplan el objeto del gasto Inciso 4 – P.Principal 2.

V. GASTOS DE CAPITAL

. Inversión Real Directa

- Maquinarias y Equipo
- Construcciones
 - . c/ Rentas Generales
 - . c/ Recursos Afectados
- Bienes Preexistentes
- Otros



Como puede observarse también, la terminología de 'Recursos Afectados' es un agrupamiento ambiguo que abarca distintos tipos y clases de recursos (ingresos provinciales genuinos, uso del crédito, etc.), impidiendo identificar la naturaleza vinculada al financiamiento de la inversión. Asimismo, el término 'Rentas Generales' tiene poca incidencia significativa, por tratarse de recursos de libre disponibilidad, los cuales se encuentran mayormente utilizados para financiar el consumo gubernamental.

En razón de que la cuenta AIF se presenta en forma comparativa (base devengado y base caja), con el propósito de establecer la consistencia de ambos resultados financieros y validar la variación de la deuda flotante, entre los flujos del gasto devengado y pagado, el sistema contable cuenta con partidas patrimoniales del pasivo:

En el caso de las obras ejecutados por contrato:

- Deuda con Contratistas
- Deudas por Garantía (fondo de reparo, etc)

En el caso de proyectos por producción propia:

- Deuda de Proveedores de Obras por Administración

De este modo, existe una vinculación y validación entre los sistema de presupuesto y contable.

Correspondencia del Sistema de Presupuesto con el Sistema de Inversión Pública

Como condición previa a cualquier tratamiento informático que agrupe la categoría programática 'Proyecto', resulta necesario resaltar que existen sólo cuatro clases de proyectos de inversión pública que se tipifican de la siguiente manera:

- 1 CREACION: Son aquellos proyectos que implican una nueva unidad productora o generadora de bienes y servicios.
- 2 AMPLIACION: Son aquellos proyectos que implicarán un aumento de la capacidad instalada de las unidades productivas existentes.
- 3 MEJORAS: Son aquellos proyectos orientados a aumentar la eficiencia y productividad de la producción de bienes o servicios.
- 4 REPOSICION: Son aquellos proyectos destinados a reponer los bienes de capital totalmente depreciados, obsoletos o destruidos.

Este elemento distintivo resulta de utilidad para la elaboración del presupuesto de cada organismo ejecutor de obras, quedando la categoría programática circunscripta sólo a éstas. Ningún gasto de conservación o mantenimiento puede tener el atributo 'PRY' (proyecto).

En este sentido entonces, la categoría programática "proyecto" denomina a una propuesta de inversión real mediante la generación de un bien de capital, definido como una unidad de producción mínima autosuficiente y destinado a crear, ampliar o modernizar la capacidad de oferta de bienes o servicios determinados. En suma, el producto presupuestario de ese proceso de producción contenido bajo la categoría programática "proyecto" es una unidad productiva de bienes y servicios, por ejemplo, un hospital, un dique, una escuela, una carretera, etc.

Cuando la incorporación de un activo fijo al patrimonio del sector público resulta de un proceso de producción, **ejecutado directamente (producción propia) o indirectamente mediante la ejecución por contratista**, bajo la responsabilidad de un centro de gestión, corresponde utilizar la categoría programática "proyecto". En cambio, cuando la incorporación de un activo fijo se realiza directamente por su adquisición, sin que medie ningún proceso de producción previo a su puesta en uso, corresponde considerarlo como un insumo.

Está conformado por un conjunto de actividades (dirección, planificación, estudios, inspección, fiscalización, etc.) y obras (elementos o unidades físicas) que componen la unidad productiva, siendo todas ellas, parte del costo total de la inversión.