

III CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES



El Rol de las Contadurías Generales en el Análisis e Interpretación de Estados Contables de los Entes Descentralizados

CRA. LEA CORTES DE TREJO

CR. LUIS COSTA LAMBERTO

Dpto. de Estudios Técnicos y Coordinación Contable

CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA
DE SALTA

1980

III CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES



El Rol de las Contadurías Generales en el Análisis e Interpretación de Estados Contables de los Entes Descentralizados

CRA. LEA CORTES DE TREJO
CR. LUIS COSTA LAMBERTO
Dpto. de Estudios Técnicos y Coordinación Contable

CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA
DE SALTA

1980

210

El control que le corresponde a las Contadurías Generales sobre los entes descentralizados se debe realizar teniendo en cuenta modernas técnicas de control que se adecúan al dinámico accionar de los mismos. Entre ellas / surge como una de las principales el análisis e interpretación de sus esta dos contables, labor que conlleva la necesaria uniformidad de criterios con tables.

Como las competencias de las Contadurías Generales sobre los entes descentralizados no son homogéneas en los distintos estados - Nación y Pro vincias - se ha estimado necesario, previa la consideración de la problemáti ca de los estados contables el enmarcar el contexto general en el cual se de servuelve la actividad de esas instituciones y puntualizar deficiencias que se verifican en el sistema de su control, desde una perspectiva integral.

No nos cabe dudas sobre la necesidad de replantear la legislación / de los entes descentralizados y particularmente de su control, función para la cual las Contadurías Generales están llamadas a cumplir un rol protag ónico.

En la búsqueda de un control mas eficiente, que cumpla con su mi sión retroalimentadora, entendemos que es necesario homogeneizar las informa ciones que servirán para la toma de decisiones. Es por esta razón que prop ciamos la adopción de modelos de presentación de estados contables que permi tirán en el futuro la necesaria uniformidad en otros aspectos que son previos a la confección de los estados contables básicos.

LOS ENTES DESCENTRALIZADOS: IMPORTANCIA, CONTEXTO Y CONCEPTUALIZACION

Antes de abordar la problemática central de este trabajo se estima necesario realizar en forma breve y previa algunas consideraciones sobre las diferencias terminológicas, semánticas y conceptuales que se verifica en la doctrina jurídico-administrativa, como así también sobre el contexto dentro del cual desarrollan su accionar los entes descentralizados, cuya actividad tiene profundas connotaciones de carácter político, social, jurídico, administrativo y económico en la vida de un Estado.

Los entes descentralizados han adquirido singular proyección e importancia en nuestro siglo, en especial las denominadas "empresas públicas", habiendo llegado a considerárselas como "... el instrumento idóneo para orientar el desarrollo económico del país hacia áreas prioritarias..." (1), siendo "... auxiliares de la política económica general del Estado..." (2) y estando concebidas "... como un medio para desarrollar políticas diversas, desarrollo, empleo, energía, ordenamiento de territorio, salarios y precios, defensa de la moneda, independencia nacional, en el cuadro de una planificación global". (3). La importancia del sector de las empresas públicas, que ocupan un lugar prioritario en los planes de gobierno lo evidencia el hecho de que en nuestro país "... hacen un aporte sustancialmente mayor al producto (bruto) que la administración nacional y las administraciones provinciales. Sus gastos e ingresos, desde el punto de vista financiero y medidos en términos absolutos, superan en proporción importante al de la administración nacional" (4)

///.

El rol protagónico de las empresas públicas en el Estado Moderno puede apreciarse en aquella concepción, por cierto extrema y que no compartimos, que sostiene "...que el Estado podría desaparecer en beneficio de una federación de empresas públicas autoadministradas...", mientras otros estudiosos preguntan "... si las empresas públicas no pudieran llegar a ser uno de los instrumentos privilegiados de la creación de un nuevo orden económico internacional" (5), habiéndoselas considerado, en no pocas oportunidades, como un Estado dentro de otro Estado.

Al decir de Robson ese fenómeno "... es la innovación más importante del siglo XX en la esfera de las instituciones fundamentales. Existen, en una u otra forma en países muy distintos de todas las partes del mundo... Caben pocas dudas de su amplio porvenir. La empresa pública ha conseguido imponerse" (6).

Existen condicionantes a la actividad del género administrativo descentralizado: en ello influyen la misión y el tipo de servicios que presta el ente, su situación de monopolio o de competencia, la interrelación que tenga con el medio socio-político -tradicción centralista y reglamentarista, influencia de los grupos de presión, la estructura del Estado (7)-, todos los cuales actúan en forma diversa en cuanto al tiempo, sentido e intensidad. Ello explica las razones de las diferencias jurídicas, estructurales y procedimentales de los entes descentralizados que reconocen como causal fundamental de su proliferación actual el incremento de las funciones del Estado, que exige estructuras y medios distintos a los clásicos.

Según Oliva de Castro (8), la administración tradicional demostró su incapacidad de adecuación a ese aumento de necesidades y se encontró con una triple disyuntiva para solucionarlas: a) La reforma administrativa, b) Distribución de las nuevas funciones entre los organismos tra-

dicionales (municipalización, provincialización, regionalización), c) Crear nuevos entes, para la realización de las nuevas funciones. Sobre las dos primeras soluciones, dicho autor considera que fueron lentas, difíciles y sujetas a reparos, por lo cual prosperó fundamentalmente la tercera, o sea aquella que permitía dar cumplimiento a las funciones del Estado por intermedio de nuevos entes que llegaron a influir en la quiebra del principio de las tres esferas (nacional, provincial y municipal).

El fenómeno de los entes descentralizados, como bien lo indica su nombre, tiene relación directa con la problemática de la centralización, desconcentración y descentralización, conceptos que están definidos en forma precisa por Gardillo (9) y Dromi (10) a los cuales nos remitimos y presenta una compleja panorámica que nos lleva a puntualizar algunos aspectos a los fines de nuestro análisis:

1 - Problemas semánticos y de conceptualización

No se desconoce los problemas semánticos y distintas connotaciones dadas a la conceptualización de autarquía y autonomía. Tradicionalmente se aceptaba la siguiente definición:

"a) "Autarquía" significa exclusivamente que un ente determinado tiene capacidad para administrarse a sí mismo. b) la "autonomía" agregaría a la característica anterior la capacidad para dictarse sus propias normas dentro del marco normativo general dado por un ente superior" (11)

Actualmente tal distinción no es aceptada por el precitado autor, quien sostiene que "... en rigor de verdad, pues, habría que entender que autarquía y autonomía significan más o menos lo mismo y pueden usarse indistintamente como sinónimos". En lo que a su obra atañe, opta por el término "autarquía".

Agréguese a lo anterior los siguientes puntos que confirman la heterogeneidad existente en el área:

- a) Sayagués Laso, el derecho uruguayo, chileno, venezolano, entre otros, utilizan el término "entes autónomos".
- b) No existe uniformidad en la terminología legal.
- c) Dromi, citando a Bullrich, estima que la autarquía es una autonomía parcial, pero agrega que la diferencia entre ambas radica en "... la circunstancia de que los entes autónomos (v.gr. provincias) titularizan poder constituyente...", en tanto que los entes autárquicos "... no ejercen poder constituyente, sino que la norma constitutiva les es impuesta". (12).

A los efectos de nuestro análisis, cabe señalar que en el desarrollo de este trabajo se utilizan las conceptualizaciones que sobre autonomía, autarquía, descentralización, entes descentralizados, entes autárquicos, entes autónomos, personas públicas (estatales y no estatales), empresas públicas y sus respectivas caracterizaciones y clasificaciones, realiza Dromi en su obra "Derecho Administrativo Económico". En lo que se relaciona con las haciendas para estatales, nos atenemos a las prescripciones del Art. 138º de la Ley de Contabilidad Nacional (y similar provincial) y hacemos caso omiso a los alcances que ese término tiene en otros países (por ejemplo México e Italia).

2 - Inexistencia del marco constitucional

No están determinadas en la Constitución Nacional (tampoco en nuestra Carta Suprema Provincial) las facultades del Parlamento o del titular del Poder Ejecutivo para crear entes descentralizados. El titular de este Poder es "... el jefe supremo de la Nación y tiene a su cargo la administración

general del país" (Art. 86º, inc. 1º de dicha norma constitucional). En virtud de este precepto, algunos autores consideraron que, con respecto a nuestra organización administrativa, el constituyente habría elegido la tónica de la centralización bajo la responsabilidad del Poder Administrador (con las únicas excepciones del Banco Nacional Art. 67º, Inc. 5º- y el Servicio del Correo - Inc. 13º de igual artículo) y, consecuentemente, todo acto de creación de entidades autárquicas debía hacerse por decreto lo que tornaba inconstitucional a las leyes que creaban dichos entes.(13)

Estimamos que, dada la norma establecida por el Artículo 136º de la Ley de Contabilidad Nacional (y similares en la Provincia) que limita las atribuciones del Poder Ejecutivo al estipular "... el Poder Ejecutivo no podrá disponer la descentralización de servicios de la administración nacional" y lo sostenido por la mayor parte de la doctrina sobre el particular, tal controversia ha sido superada, en el sentido que, para crear un ente descentralizado, la regla general es que el acto pertinente sea una ley y la excepción el decreto (como es el caso de las empresas del Estado).

3 - Inexistencia de una Ley orgánica de entes descentralizados.

No existe a nivel nacional ni provincial una ley orgánica de entes descentralizados. La doctrina preconiza la necesidad de establecerla, especialmente para las empresas públicas. En lo que hace a la esfera específica de acción de las Contadurías Generales, cabe esperar que, de concretarse su sanción, sea adecuadamente establecida su competencia, bajo la perspectiva sistémica del control, lo cual permitirá clarificar el complejo panorama que se verifica ante su ausencia (sobre este aspecto volveremos más adelante).

///.

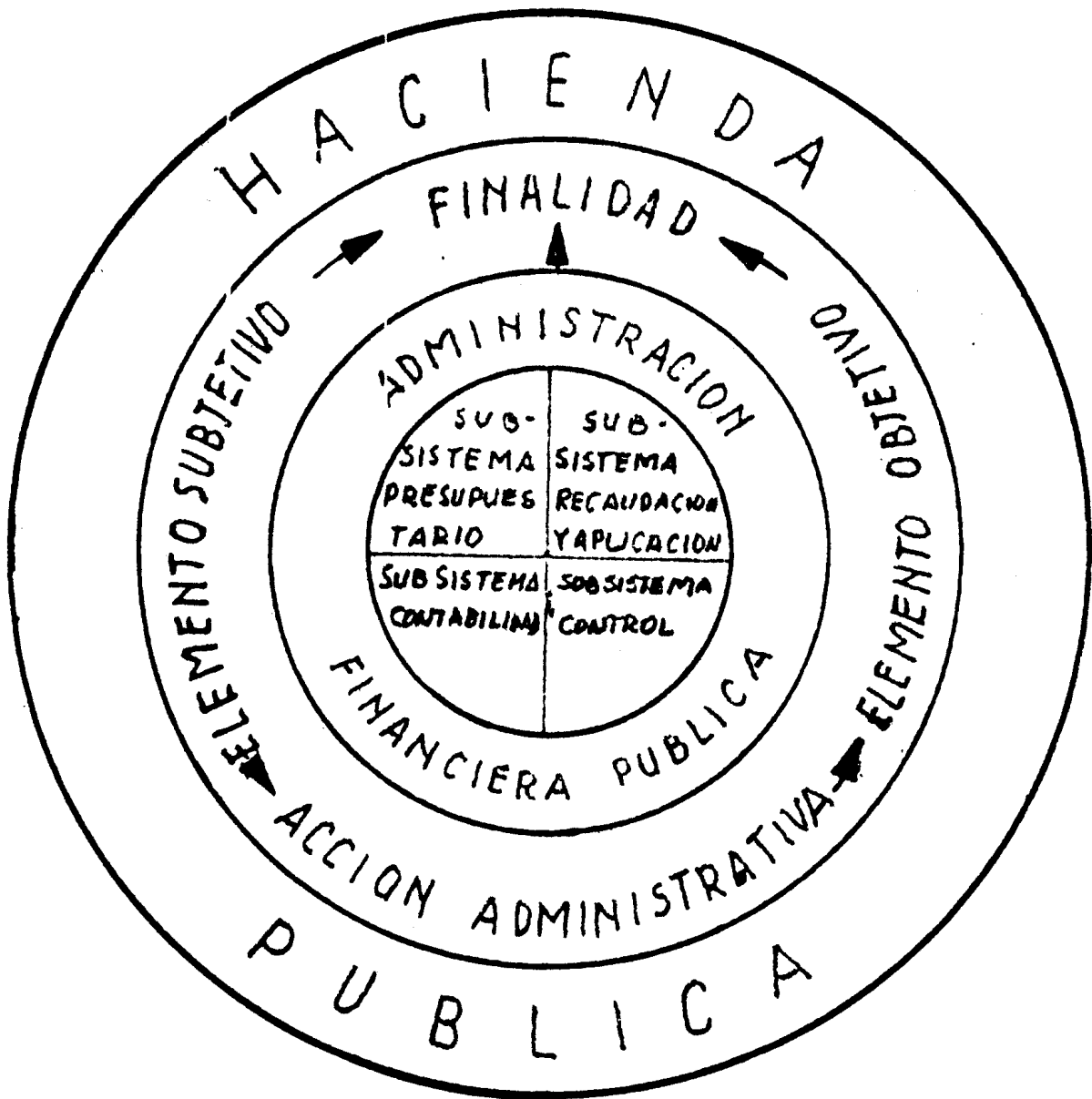
CONSIDERACIONES SOBRE LA HACIENDA PUBLICA

Toda hacienda pública comprende los siguientes elementos: a) Subjetivo: los órganos, los entes y/o las personas que invisten la representación de la sociedad política la cual les asignó determinadas funciones; b) Objetivo: los bienes económicos; c) la acción administrativa: acción del elemento subjetivo sobre el objetivo; d) la finalidad pública (14).

La hacienda pública, a su vez, involucra la administración financiera pública, entendiendo por tal a "La consecución de los recursos, el manejo de los mismos de la manera más inteligente destinándolos a los sectores que los requieren, de tal manera que se obtenga el máximo de beneficio para la comunidad y se controle el cumplimiento de esa finalidad" (15). El sistema de administración financiera está constituido por los siguientes subsistemas: a) presupuestario, b) recaudación, administración y aplicación de recursos financieros, c) contabilidad y d) control.

La relación existente entre hacienda pública, la administración financiera pública, y los subsistemas componentes se puede visualizar en el gráfico nº 1, en el cual se advierten los siguientes aspectos:

HACIENDA Y ADMINISTRACION FINANCIERA PUBLICA



La hacienda pública está integrada por los cuatro elementos mencionados y engloba como una forma de acción administrativa a la administración financiera pública que es el núcleo dinámico de aquella y está compuesta, / a su vez, de cuatro subsistemas. La importancia que en la labor de un organismo tienen los subsistemas de recaudación, administración y aplicación / de recursos, de contabilidad y de control, en principio es similar en la // hacienda central como en la descentralizada, pero, en lo que respecta al // subsistema presupuestario, desde un punto de vista más pragmático que legal se considera que tiene gradaciones. En efecto, la importancia del mismo es fundamental para el caso de la hacienda central, pero, a medida que se produce la descentralización en haciendas anexas de erogación y de producción / y se va saliendo de la esfera del derecho público y acercando al régimen // del derecho privado (empresas del estado, sociedades del Estado, etc.), su significación como instrumento de política, de gobierno, de administración y de control del ente disminuye.

Cabe señalar que entre las numerosas clasificaciones existentes de haciendas públicas, en el presente trabajo se utiliza la de Collazo quien, al tratar el complejo económico nacional desagrega a aquéllas en hacienda / central y haciendas menores anexas.

Por hacienda central se entiende al "... verdadero núcleo erogativo, punto de convergencia del todo, que atiende la mayoría de los servicios indivisibles o como tales considerados, llamada en el lenguaje administrativo administración Central. Como haciendas menores anexas se consideren / al producto de la descentralización institucional denotada por la creación de entes jurídicos inmediatos, patrimonio de afectación, recursos propios y autarquía o atribución de ser administradas por sus propios órganos, pero de acuerdo con una norma que les es impuesta...".

su vez, éstas comprenden a las haciendas anexas de erogación (son las entidades descentralizadas de carácter administrativo) y de producción (empresas del estado, sociedades del estado, entidades comerciales y/o industriales que no han sido consideradas como "empresas del estado").

Las empresas para estatales comprenden a las asociaciones del Estado o entes públicos con particulares (sociedades de economía mixta, y minoritaria) sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, las empresas concesionarias, como así también aquéllas que han recibido subsidios, privilegios o garantías, las entidades de propiedad colectiva privada sobre las cuales el Estado ejerce la tutela de su administración (cajas previsionales, obras sociales) y las entidades a que aluden las Leyes Nacionales 17.507 y 18.832.(17).

DEFICIENCIAS DEL SISTEMA DE CONTROL HACENDAL

Oportunamente se afirmó que "...existe, desde hacen varias décadas, un vacío en nuestro sistema nacional, provincial y municipal, evidenciado en la ausencia de un control de eficiencia de la hacienda pública ejercido en forma sistemática: ello significa, en otras palabras, que nuestro régimen de control, tomado en su conjunto, es ineficiente. Tal aseveración nos permite interrogar si las instituciones y mecanismos contemplados en nuestras respectivas constituciones y en la legislación de fondo que rige la materia hacendal resultan aún vigentes y, para el caso que la respuesta fuera positiva, nos obliga a buscar cuáles son los factores que han contribuido a su desvirtuación. (18).

Con posterioridad se continuó tratando el tema, manifestando: "Hemos asistido a lo largo de los últimos decenios a la aparición de una

///.

tendencia en el área del control público manifestada por un proceso de atomización de sus innumerables aristas, desde la conceptualización misma del control, hasta la de la aplicación de sus instrumentos básicos y de los alcances de las atribuciones de los organismos que lo ejercen". (19).

Lo desarrollado en dicho artículo podemos graficarlo de la siguiente forma:

LA ATOMIZACION DEL CONTROL HACENDAL PÚBLICO

ATOMIZACION
DEL CONCEPTO
DE CONTROL

CONTROL DE LEGALIDAD
VERSUS
CONTROL DE EFICIENCIA ?

PUEDE LA LEGALIDAD
AMPARAR
LA INEFICIENCIA ?

CONSECUENCIA

SISTEMA DE CONTROL
INEFICIENTE

ATOMIZACION
DE LOS INSTRUMENTOS
BÁSICOS DE LA ADMINIS-
TRACION FINANCIERA

PRESUPUESTO

NO SE RESPETAN LOS
PRINCIPIOS BÁSICOS QUE
RIGEN SU CONFECCION Y
EJECUCION.

INADECUADO INSTRU-
MENTO PARA LA TOMA
DE DECISIONES Y PARA
EL CONTROL

CUENTA GENERAL
DEL EJERCICIO

OLVIDO DE SUS OBJETIVOS
Y CARACTER INSTRUMEN-
TAL.

INADECUADO INSTRU-
MENTO DE CONTROL

DESINTERÉS PARLAMEN-
TARIO (ART. 40, 2º PARRAFO
LEY CONTAB. NACIONAL)

ATOMIZACION
INSTITUCIONAL

NUEVOS ENTES
DE CONTROL

FALTA DE CONCENTRA-
CION NORMATIVA

PARCIALIZACION DE COM-
PETENCIAS DE ENTES
DE CONTROL

INEXISTENCIA DEL ELE-
MENTO EFICAZ DE REPO-
SICION DEL SISTEMA
HACENDAL

SUPERPOSICION DE
COMPETENCIAS



En el gráfico anterior se visualizan las deficiencias del macrosistema de control hacendal y es el marco de referencia que permite interpretar la evolución del control de los entes descentralizados en nuestro país a la par que nos obliga a realizar el replanteo del área.

EL CONTROL DE LAS HACIENDAS ANEXAS DE EROGACION, DE PRODUCCION Y PARAESTATALES

En nuestro país, al igual que en otros, el control de entes descentralizados y, particularmente de las empresas públicas, está sujeto a continuas oscilaciones en función, entre otras causas, del mayor o menor grado / de intervención estatal en el sistema económico.

Esas tendencias, cabe señalar, se han dado en otros países en distintos tiempos y lugares como lo dice el hecho que en el siglo XIX "... se produjo lo que se dió en llamar "la emigración" de esas empresas del presupuesto estatal, emigración que se convirtió en una "fuga", cuya consecuencia se traducía en la no aplicación para ellas ni de una "contabilidad cameralista", ni un "control cameralista" (19). Gerloff y Newmark explicitan esas variaciones diciendo que "En todos los estados los anexos del presupuesto se convierten en empresas económicas independientes, para luego convertirse en verdaderos Estados económicos. Escaparon del presupuesto, quedando como único vínculo entre ellas y el tesoro público, la consulta presupuestaria anual y la sanción parlamentaria. Al mismo tiempo mostraban // inclinación a separarse de las instituciones de control de cuentas y hasta del control político. En algunos casos ese proceso se realizaba en forma/ tan amplia y violentamente que, algunas veces, los fondos y las empresas, / en sus distintas formas de organización (estatal, mixta, sociedad anónima, fundación, etc.) llevaban existencia ajena al presupuesto y su control y / amenazaban sobrepasar el presupuesto público. (20).

Se puede considerar que la Segunda Guerra Mundial ha marcado un hito en la concepción del control de las empresas estatales en otros países, se / inició la unificación del presupuesto, incluyendo a las mismas, y se las em / pezó a someter al sistema de administración del patrimonio, de fondos y al control presupuestario, el cual, al sufrir cambios esenciales en su estruc / turación produce resonancias en las instituciones de control, en cuanto al análisis global y desagregado del mismo.

Dicha tendencia no es la que se ha verificado en nuestro país. El control presupuestario de los aludidos entes es paralelo a la evolución de la aplicación de las leyes Contabilidad y de Obras Públicas, en las empre / sas públicas. Su estudio nos permite conocer la misma conjuntamente con las oscilaciones de la competencia de la Contaduría General de la Nación sobre estas.

Podemos decir en resumen, que la Ley de Contabilidad de la Nación en la actualidad solo resulta de aplicación, parcialmente a las haciendas anexas de erogación (entidades descentralizadas de carácter administrativo, como por ejemplo las Universidades Nacionales). En lo que respecta a las / haciendas anexas de producción, lo es suplementariamente para las empresas del estado, mientras que las sociedades del estado (Ley N° 20.706), se en / cuentran expresamente excluidas de dicho régimen legal por su artículo 6°.

En lo que se refiere a las provincias, dentro de sus respectivas / jurisdicciones, la aplicación de las leyes de contabilidad evidencian un / heterogéneo panorama que en si merece un estudio especial que escapa a la finalidad de este trabajo.

La conveniencia o inconveniencia de sujetar a los organismos de la administración estadual a las normas de la ley de contabilidad nacional o provincial respectiva ha sido un tema contravertido: por una parte se encuentran los que se inclinan por esa necesidad y, por otra, los que afirman que la // aplicación de dicha norma (y consecuentemente la intervención de los organismos de control por ella fijados) es inconveniente dada su poca flexibilidad // que implica trabas al dinámico desenvolvimiento de los entes, especialmente cuando la acción y características de éstos se acercan a las de una empresa privada al realizar actividades comerciales y/o industriales. Un ejemplo de // los fundamentos de esta última corriente se encuentra en la nota de elevación al Poder Ejecutivo Nacional del proyecto de Ley Orgánica de los Ferrocarriles Argentinos - que culminó con el dictado de la Ley n° 18360 en 1969 por la / cual se excluyó a la mencionada empresa del Estado, entre otras disposiciones, de la ley de contabilidad y de obras públicas. Algunos argumentos allá esgrimidos no resisten el menor análisis, (como por ejemplo aquél que pretende que el cumplimiento de normas legales y reglamentarias constituyen un menoscabo y sustitución de la voluntad de los administradores), pero existen otros que, a nuestro juicio, por lo reiterados y generalizados cada vez que se pretende sacar de la órbita de la Ley de Contabilidad a un ente, nos llevan a reflexionar sobre su significación y validez: son aquéllos que se refieren a la ineficacia y poca agilidad del sistema de control y a la promiscuidad de los mecanismos de control existentes.

Sobre este aspecto, consideramos que, en principio, los procedimientos y formas de control actualmente vigentes según las leyes de contabilidad, en general, (presupuestario, juicio de cuentas, de responsabilidad, etc.) no son los más idóneos para medir el cumplimiento de las metas y objetivos de un ente que tiene características diferentes a los de ^{la} administración central. De // allí que la corriente doctrinaria por la cual se postula que los montos de // los presupuestos de las empresas públicas no deben ser tomados como montos // máximos para erogar - en el caso de los gastos - sino solo como previsiones / para no improvisar, en buena medida advierte sobre las deficiencias de los / procedimientos utilizados hasta el presente.

Estimamos que los modernos procedimientos de control, como la auditoría y el análisis e interpretación de estados contables deben ocupar nuestra atención, como primordiales mecanismos de control; la rendición de la inversión de los fondos públicos debe ser efectuada sobre pautas que permitan conocer cuantitativa y cualitativamente el cumplimiento de los objetivos de la empresa en particular, dentro del contexto de política económica en general.

INEXISTENCIA DE UN ELEMENTO RETROALIMENTADOR DE LA ADMINISTRACION ESTADUAL DES CENTRALIZADA

Existen dos concepciones sobre el control: una de ellas, la que asimila el término control de fiscalización e inspección. La otra, la que considera al control como una etapa del proceso administrativo. Esta diferenciación es importante dado que, según sea la concepción que del control tengamos, es distinta la mentalidad con que se aborda esa función: en el primer caso, el control tenderá a convertirse en un fin en sí mismo, olvidando las razones por y para las cuales fue establecido, como así también su carácter instrumental. Es aquella línea que hace "control por el control mismo", prescindiendo del criterio que nos dice que se controla para garantizar el logro de objetivos.

La pérdida de la razón de ser del control trae numerosas consecuencias: se tiende al examen de los detalles, centrando la atención de los medios y se margina el de las grandes finalidades. Todo ello torna no solo ineficiente al control, sino hasta lo erige en una valla para el logro de los objetivos. No se puede pretender controles de gestión si el juzgamiento va a ser simplemente formal y legalista, en una dicotomía que ampara un sistema ineficaz de control.

El problema del control de los entes descentralizados requieren, para su cabal entendimiento, un análisis del sistema de control en particular, pero enmarcado en el sistema de la administración general del país. A esos efectos en el gráfico siguiente se ha esquematizado el sistema de control / hacendal en nuestro país sobre los entes descentralizados (con especial referencia al caso nacional y provincial), teniendo en cuenta la normativa jurídica vigente, las clasificaciones, los órganos u organismos que lo ejercen y el ámbito sobre el cual lo realizan (haciendas anexas de erogaciones, de / producción y paraestatales). Como toda esquematización la misma tiende a simplificar realidades, en pro de una visión globalizadora. A esos efectos se han marginado los casos atípicos y se ha intentado plasmar los casos generales. El esquema consta de tres partes:

1. Los Órganos y Organismos de control y el momento en que lo realizan

Sabemos que, según el momento en que se ejerce, el control es preventivo, concomitante y posterior. (si se refiere a un acto, el control es preventivo o posterior; con respecto a un proceso, puede abarcar las / tres instancias) Los siguientes son los órganos y organismos que ejercen control sobre los entes descentralizados:

- a) El Poder Ejecutivo, como jefe supremo de la Nación y responsable de la Administración General del Estado (artículo 86 de la Constitución Nacional . Similares conceptos se encuentra en las Cartas Supremas / Provinciales) Toda descentralización ejecutiva implica necesariamente centralización normativa, a los efectos de lograr un armónico desenvolvimiento de los entes bajo pautas de economía, eficiencia y eficacia en sus operaciones, pero sin perder de vista los objetivos

ESQUEMA DEL CONTROL HACENDAL SOBRE ENTES DESCENTRALIZADOS

CLASIFICACION		ORGANISMOS Y ORGANOS DE CONTROL				
		PODER EJECUTIVO	PODER LEGISLATIVO	CONTADURIA GENERAL	TRIBUNAL DE CUENTAS	SINDICAT. GRAL. EMPRESAS PUBLICO
I	SEGUN EL MOMENTO					(1)
	a) Preventivo	****	xxxx	****	****	(XXXX)
	b) Concomitante	****	xxxx	****	****	(XXXX)
	c) Posterior	xxxx	xxxx	****	****	xxxx
II	SEGUN EL ALCANCE					
	a) De Legalidad	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	b) De Gestión	****	xxxx	(XXXX)	(XXXX)	xxxx
III	AMBITO EN EL QUE EJERCEN EL CONTROL:					
	a) Haciendas anexas de erog.	xxxx	xxxx	****	****	****
	b) Haciendas anexas de produc.	xxxx	xxxx	****	****	****
	c) Haciendas Paraestatales	****	xxxx	****	****	****

xxxx Casos en que se ejerce el control **** El control no se ejerce en todos los casos (XXXX) No existe
 (1) Empresas que funcionan en jurisdicción del Ministerio de Economía.

generales del sector descentralizado y particularmente el de las empresas públicas.

En lo que respecta a entes autárquicos bien se ha dicho que no significa que su actuación "sea libre, autónoma o independiente" (21), dado que "Autarquía no es independencia" (22) y tienen carácter auxiliar porque "resulta insito e indiscutible su carácter de entidad / auxiliar e instrumental o de persona coadyuvante del Estado en su misión administrativa. Supuesto ese carácter auxiliar el concepto de / autarquía presume, desde luego, una relación de parte con el todo, / respecto del Estado" (23).

Lo anterior reafirma el rol fundamental que le cabe al Poder Ejecutivo como jefe supremo del Estado, que implica el manejo de la política económica, de empleo, de defensa y, en general, de toda la política gubernamental, ocupando un papel básico en las mismas la acción del sector descentralizado, en general y las empresas públicas, en particular. Ese rol requiere de un control eficiente que retroalimente el sistema general para la eficiente toma de decisiones del poder administrador. Del cuadro surge el control que ejerce este último, en lo relativo al momento de control. Resumiéndolo diremos que su intervención, en la fase preventiva y concomitante, no se da en todos los casos, como es lógico por las características de los entes autárquicos sino que solo se ejerce a través de la aprobación de sus respectivos presupuestos en algunos casos. En efecto, dichos presupuestos, son / aprobados, a veces, por el Poder Legislativo, otras por el Poder Ejecutivo y, en otros, por el Ministerio de Economía de la Nación en su ámbito (ver al respecto el Decreto Nacional N° 1733/80).

- b) El Poder Legislativo, que lo ejerce tal como lo puntualizaremos precedentemente por la vía de aprobación del presupuesto (preventivo), interpelaciones ministeriales (concomitante), cuenta general del / ejercicio y comisiones especiales investigadores (posterior)
- c) Contaduría General. La intervención de este organismo superior de control en la fase preventiva y concomitante del accionar de los / entes descentralizados no se configura en la generalidad de los ca^sos, a excepción de aquellos referidos a determinadas erogaciones, sobre todo de las haciendas anexas de erogación, en que es centralizada la contabilización de las mismas (v.gr. en Salta, las erogaciones correspondientes al Plan de Trabajos Públicos de la hacienda central y de las anexas de erogación se efectúa por intermedio de / la Contaduría General)

La intervención de este organismo con respecto a los entes descentralizados se da como control "a posteriori" a través de auditorías, ejecución presupuestaria, análisis de estados contables, de estados demostrativos de la gestión de las entidades descentralizadas que le deben remitir para la integración de la cuenta general del ejercicio, de auditorías, inspecciones, verificaciones, etc, siempre que las cartas orgánicas respectivas no prevean lo contrario.

- d) Tribunal de Cuentas. Su control "a priori" solo se da en el caso de algunas haciendas anexas de erogación. En principio, al no decir la ley que es anterior, concomitante o posterior se infiere que dicho ente puede ejercerlo en cualquiera de los tres momentos, sujeto a las limitaciones fijadas por las cartas constitutivas de los mismos y por los alcances del control que realiza.

- e) Sindicatura General de Empresas Públicas

El control previsto por la Ley N° 21801 de 1978 se refiere a empre

sas de propiedad total o mayoritaria del Estado, cualquiera fuera su naturaleza jurídica, que funcionen en jurisdicción del Ministerio de Economía.

El control de la Sindicatura General está concebido como control "a posteriori", según surge a través del texto legal y que se advierte particularmente en el inciso c) del artículo 4º.

2. Las instituciones y el alcance del control (cuadro Nº II)

Según sus alcances, el control se clasifica en :

- a) Control de legalidad.
- b) Control de gestión (de eficiencia, eficacia, economía, resultados, de mérito, etc.) Hemos generalizado bajo la denominación "control de gestión" a todos ellos y, al respecto, se debe aclarar que la nomenclatura y conceptos incluidos por la doctrina son muy variados: mientras los juristas, por lo general, hablan de control de mérito o merital, los contadores hablamos de control de gestión. En definitiva, se trata de un control que va a la sustancia de los actos y no solamente a la legalidad.

El control de legalidad lo ejercen todos los órganos y organismos incluidos en el cuadro anterior; Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, / Contaduría General, Tribunal de Cuentas y Sindicatura General de Empresas Públicas, existiendo una total cobertura de control de legalidad por parte de esas instituciones. Al mismo tiempo se verifica // una evidente ausencia: la del control de gestión. Es aquí donde se produce la primera manifestación del fenómeno denominado " tomatización del control hacendal público" a que aludimos precedentemente. No es tá en nuestro pensamiento descartar al control de legalidad que es ineludible, porque no se puede concebir su no cumplimiento, pero no es menos cierto que el mismo resulta insuficiente, a tal punto que, como / bien lo manifestara Dromi (24), y tal como es interpretado en muchos casos, todo hace pensar que la legalidad ampara a la ineficiencia, / criterio que—obviamente— no podemos admitir, planteando una falsa dicotomía entre ambos conceptos y permitiendo suponer que no excluye al otro, como si existiera un "control de legalidad versus control de gestión".

Vaya como un ejemplo el producido en nuestra provincia, que registra casos similares en otras es el siguiente: en la Ley de Procedimientos Administrativos de la Provincia N° 5348, su artículo 19° establece que compete al Poder Ejecutivo solo el control de legalidad sobre los entes descentralizados, salvo norma general expresa en contra.

En otras palabras, quien es el responsable de la marcha general de la administración del Estado, que incluye al sector descentralizado o / sea a las haciendas de erogación y de producción, se "autolimita" al control de legalidad (no olvidemos que en este período el Poder Ejecutivo ejerce atribuciones del Poder Legislativo).

Estimamos con respecto a ello que, no obstante esa autolimitación, / de ninguna forma se exime al Poder Administrador de la responsabilidad que le impone el artículo 129°, primer párrafo de la Constitución / Provincial como jefe de la Administración general de la Provincia.

La situación así esbozada plantea el siguiente interrogante: quién / controla en este momento la eficiencia de los organismos descentralizados si las propias cartas orgánicas no lo contemplan? En este as pecto coincidimos con lo expresado por Licciardo que, al hablar sobre control de gestión dice que " La responsabilidad principal por la gestión de las empresas del Estado, no puede separarse de la que corresponde al Poder Ejecutivo como Jefe Supremo de la Nación que / tiene a su cargo la administración general del país , que hace recaudar las rentas de la Nación y decreta su inversión con arreglo a

la ley de presupuestos de gastos nacionales, que "Hace anualmente la apertura de las sesiones del Congreso dando cuenta en esta ocasión al Congreso del Estado de la Nación ..." y que "Puede pedir a los jefes de todos / los ramos y departamentos de la administración y por su conducto, a los de más empleados los informes que crean convenientes, y ellos son obligados a darlos" (art. 86 de la Constitución Nacional). (25)

Continuando el análisis del cuadro, observamos que también corresponde al Poder Legislativo el control de gestión; ello es lógico, porque se trata del representante del pueblo que debe tener tal atribución; es a él a quien deben dirigirse en definitiva todos los otros controles.

Una pregunta que se impone : ha cumplido el Poder Legislativo óptimamente su función en este aspecto?. Con no poca inquietud verificamos que su actividad no la cumplió acabadamente, ni en la fase del control preventivo, o sea la del presupuesto, ni en la posterior del análisis y aprobación de la cuenta general del ejercicio, que incluye los estados de los entes descentralizados. El Congreso ha llegado a aprobar por ley cuentas generales correspondientes a 20 y hasta 22 años anteriores (no fué distinto el parlamento provincial). Estimamos que ese control no tiene relevancia, porque / está faltando el requisito fundamental de la oportunidad. El descuido parlamentario influyó en el desinterés que existe sobre la cuenta general, le hizo perder en buena medida su carácter de instrumento básico de control, / produciendo un estancamiento en el desarrollo de técnicas modernas de su confección, viéndose finalmente convertido en un gran detalle de cuadros / numéricos que torna insufrible su lectura y que omite el principio insoslayable de "claridad" con que debe ser realizada.

Las otras intervenciones del Poder Legislativo, en cuanto a control de los entes descentralizados, no se han caracterizado por ser sistemáticas, sino esporádicas. Las deficiencias apuntadas del accionar del Parlamento solo /

referidas a aspectos particulares, cabe señalar que se enmarcan dentro del fenómeno que doctrinariamente se ha tratado como "la crisis del parlamentarismo" que ha sido ultimamente abordado por Gonzalo Fernández de la Mora (26).

El control de la Contaduría General y de los Tribunales de Cuentas se ciñe en la práctica y en términos generales al control de legalidad.

En cuanto al control que realiza la Sindicatura General de Empresas Públicas, que se aplica, en principio, a estos entes cuando se encuentran bajo la jurisdicción del Ministerio de Economía, abarca las siguientes funciones según su artículo 4º : a) Control de legalidad (concebido / como evaluación de los actos realizados por las empresas desde un punto de vista jurídico, observándolos cuando los mismos violen disposiciones legales reglamentarias, estatutarias o decisiones de las Asambleas.)

b) Control de auditoría: definido como los análisis de control interno que resulten necesarios, verificando las normas y procedimientos contables, / con el objeto de emitir opinión sobre los estados contables evaluando la situación económico-financiera de las empresas.

c) Control de Gestión: Tiene por objeto 1) que el Directorio de la Sindicatura General de Empresas Públicas tome conocimiento general del estado actualizado así como de su problema evolución de las situaciones comerciales, operativa, económica y financiera de la empresa y del grado de cumplimiento de los objetivos y previsiones incluidos en los planes de acción y presupuestos.

2) Que dicho Directorio pueda así realizar una evaluación sobre la eficiencia de la gestión empresarial.

Lo expuesto anteriormente, no obstante su carácter sintético, nos evidencia la complejidad del panorama que nos ofrece la distinción entre control de legalidad y de gestión, dicotomía que "... nace de un equívoco que pervierte cualquier análisis que se intente efectuar" (27) dado que " Si la administración actúa con medios inconvenientes, o peca de prematuridad o caducidad (extemporaneidad) o utiliza procedimientos inaptos para el caso concreto, cabe afirmar que no ha obrado ajustada al derecho, que ha hecho mal uso de sus potestades, que ha decidido ultra vires, que se ha apartado de la provisión normativa que le atribuyó potestades administrativas públicas. Su actuar ha sido ilegítimo, antijurídico, contrario a derecho" (28), criterio que es coincidente con lo sostenido por Soto Kloss.

3. Las instituciones de control, haciendas anexas y paras estatales (cuadro III)

En el cuadro de referencia puede apreciarse el ámbito sobre el cual ejercen control los órganos y organismos establecidos para tal fin. A tales efectos utilizamos la clasificación de Collazo de las haciendas anexas y paras estatales que aludíramos precedentemente;

3.1. Control de haciendas anexas de erogaciones y de producción

El control de estas haciendas lo ejercen:

a) El Poder Ejecutivo

El control del Poder Administrador reconoce una amplia gama de matices que, a las comentadas variantes que se presentan en cuanto a los momentos y alcances del control agrega en algunos casos, la aprobación del presupuesto - ver punto 1 -, la intervención en el nombramiento del Presidente / del ente (o de miembros del directorio), como así también la realización de fiscalizaciones mediante auditorías, compulsas u otros procedimientos, por intermedio de entes específicos y organismos que apoyan su labor. En el ámbito nacional son la Contaduría General, el Ministerio de Economía (por inter

medio de las Secretarías de Estado de su área sobre las haciendas anexas de erogación y sobre las de producción-empresas públicas y algunas paraestatales, por la Sindicatura General de Empresas Públicas) y la Procuración del Tesoro de la Nación. Dada la distinta naturaleza jurídica y dependencia, no se analiza el caso de la Fiscalía Nacional de Investigaciones Administrativas.

El panorama que ofrecen las provincias también es complejo en lo que se refiere al control del Poder Ejecutivo y en no pocas oportunidades el mismo se ve limitado por las Cartas Orgánicas de los entes (y/o por la ley de / procedimientos administrativos) a un control formal de legalidad (vgr. la / Ley de Procedimientos Administrativos de la Provincia de Salta, art. 19°).

Existen en algunos estados servicios o sistemas de control de gestión dependientes de distintos niveles jerárquicos de la esfera del Poder Ejecutivo. En la Provincia de Salta, el aludido sistema fue establecido por Decreto n° 281/79 bajo dependencia de la Secretaría de Estado de Planeamiento a través de su Dirección de Organización y Sistemas e incluye a los organismos descentralizados, hecho que no fue cuestionado hasta la fecha (y que pudo generar controversias al haber sido instituido por vía de decreto un sistema que // ingresa en el área de la autarquía de éstos, que es establecida por leyes / constitutivas.)

b) El Poder Legislativo

Tiene competencia sobre las haciendas anexas de erogación y de producción, a través de: a) Aprobación de sus presupuestos (en algunos casos, / como por ejemplo las universidades nacionales, cajas nacionales de previsión, Dirección Nacional de Vialidad, etc.); b) Interpelaciones a los ministros del área a que pertenecen los entes descentralizados; c) Solicitud de

informes que crea convenientes y que pueden efectuar a los "...jefes de todas las oficinas provinciales, por su conducto a sus subalternos..." (Artículo 84º de la Constitución de Salta); d) Comisiones especiales investigadoras; e) / Análisis de los estados contables de los organismos descentralizados, que integran la cuenta general del ejercicio.

El panorama que existe, como se puede apreciar, no es homogéneo en / el ámbito nacional y provincial dado que en algunos Estados Provinciales la totalidad de los presupuestos de las haciendas anexas integran el presupuesto general respectivo, situación que no se configura en otros, como tampoco en el área nacional.

El aspecto referido al accionar y al control del Poder Legislativo ya fue abordado en el punto 2.

c) Contaduría General

La competencia de este organismo sobre las haciendas anexas tampoco ofrece un panorama uniforme, verificándose ~~de~~ distintas gradaciones y estando sus funciones limitadas, especialmente cuando no resulta de aplicación a los entes referidos la Ley de Contabilidad, no están incluidos en el presupuesto / general o su intervención no está prevista en las Cartas Orgánicas. El control de las Contadurías Generales se ve en estos casos constreñido a posteriores decisiones del Poder Ejecutivo que le asigna competencias específicas, limitadas en algunos al control presupuestario, a la aplicación de determinados procedimientos de control - como la auditoría, certificación, análisis e interpretación de estados contables, etc.

Lo anterior está corroborado por lo dispuesto por el Decreto Nacional Nº 2613/66 que, por su Artículo 1º, faculta "... a la Secretaría de Estado de Hacienda a que, por intermedio del cuerpo de contadores públicos de la Contaduría General de la Nación, practique la auditoría de los anuales y cuadros demostrativos de péridas y ganancias o de resultados de las

entidades descentralizadas v empresas del Estado, incluido Y.P.F."; por su / Artículo 3º dispone que "... En todas las oportunidades que se practique la auditoría de balance de un organismo del Estado, la Contaduría General de la Nación deberá elevar al Poder Ejecutivo, por intermedio de la Secretaría de Estado de Hacienda, el informe emitido por los contadores públicos..."; y / por su Artículo 4º autoriza "... a los contadores públicos de la Contaduría General de la Nación para que por intermedio de la Secretaría de Estado de Hacienda emitan informes, efectúen certificaciones y realicen toda clase de compulsas y peritajes contables solicitados por entidades públicas o privadas, patrimonial, económica y financiera de organismos públicos, cualquiera sea su naturaleza jurídica..."; siendo obligatoria su intervención cuando los informes, certificaciones, compulsas y peritajes sean solicitados por / instituciones crediticias o de fomento nacional o extranjera (Artículo 5º)

Cuando una carta orgánica que constituye una hacienda anexa, dispone excluir a la misma del régimen de la Ley de contabilidad respectiva se verifica, por lo general, que posteriormente el Poder Ejecutivo procede a dar atribuciones a la Contaduría General para realizar el control al tener / la misma competencia técnica específica y ser su asesora en el aspecto hacendal

La heterogeneidad de la competencia de la Contaduría General en la Nación y en las Provincias lo refleja entre otros hechos, la encuesta realizada a los efectos de lograr el "Perfil de las Contadurías Generales" que, en lo que respecta al tema que nos ocupa, arrojó los siguientes resultados:

- 1) Tiene competencia sobre los organismos descentralizados incluidos en presupuesto en la Nación y en casi la totalidad de las Provincias, a excepción de la de Santa Cruz.
- 2) Tiene competencia sobre los organismos descentralizados no incluidos en presupuesto en las Provincias de Catamarca, Córdoba, Santa Fé, Chubut, / San Juan, Salta, San Luis, Santiago del Estero y Entre Ríos.

Por el contrario, la Contaduría General no actúa sobre los referidos entes en la Nación, Territorio Nacional de Tierra del Fuego, y en las provincias de Buenos Aires, Chaco, Jujuy, Mendoza, La Pampa, La Rioja, Tucumán, / Rio Negro y Santa Cruz.

d) Tribunal de Cuentas

Este ente fiscalizador, a nivel nacional realiza control sobre / las haciendas anexas a través de sus contadores fiscales, pero ofrece también un panorama heterogéneo. En principio, ejerce control sobre: haciendas anexas de erogación - cuando están incorporadas al presupuesto general y no están expresamente excluidas del régimen de la Ley de Contabilidad -; algunas entidades regidas por la Ley Nacional N° 13653 (modificada por la N° // 15023) como, por ejemplo, el Comando de Remonta y Veterinaria y la Dirección General de Remonta y Veterinaria, la empresa Construcción de Viviendas para la Armada (COVIARA) etc, y entes descentralizados en que las Cartas Orgánicas así lo prevén. No ejerce jurisdicción sobre las sociedades del estado (Ley N° 20558). La finalización del control que el Tribunal de Cuentas de la Nación ejercía sobre las entidades estatales incorporadas a la ex Corporación de Empresas Nacionales fue dispuesta por el Decreto Nacional N° 420/74 y esta situación continuó con la Sindicatura General de Empresas Públicas hasta la fecha. La situación en las provincias tampoco presenta uniformidad.

e) Sindicatura General de Empresas Públicas

Las empresas que quedan bajo control de este organismo son aquellas que:

- a) Son propiedad total o mayoritaria del Estado (cualquiera sea su naturaleza jurídica)
- b) Que se encuentren bajo la jurisdicción del Ministerio de Economía

El régimen puede aplicarse a empresas que se encuadran en el inciso a) sin estar incluidas en el inciso b), a requerimiento de las mismas.

Comprende por lo tanto a las haciendas anexas de producción (excluyendo a los Bancos del sistema bancario oficial) y a las entidades financieras estatales, bajo jurisdicción del Ministerio de Economía, por lo cual su competencia es sectorial.

3.2. Control de las haciendas paraestatales

Se puede afirmar que, si el panorama institucional de control es complejo en el caso de las haciendas anexas de erogación y de producción, no es menor su complejidad en el caso de las paraestatales, como puede apreciarse en el cuadro precedente. En cuanto a la ingerencia que tienen las Contadurías Generales sobre dichos entes, la encuesta a que aludimos en el punto anterior arrojó el siguiente resultado:

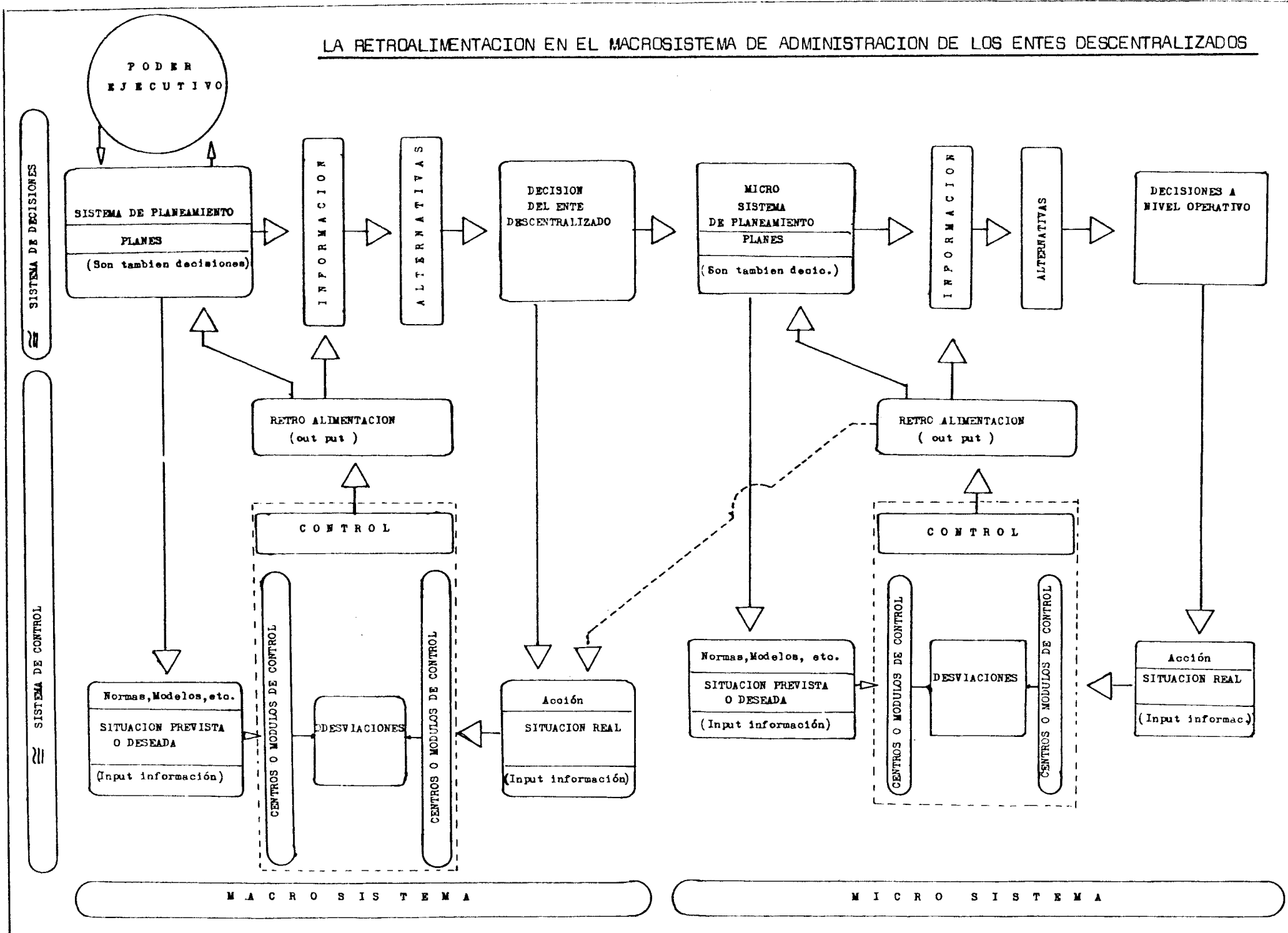
- 1) La Contaduría General actúa sobre haciendas paraestatales en las provincias de Córdoba, Chubut, Río Negro, San Juan, San Luis, Santiago del Estero, / Salta, Santa Fé;
- 2) La Contaduría General no actúa sobre las referidas haciendas en la Nación, Territorio Nacional de Tierra del Fuego, y en las provincias de Buenos / Aires, Catamarca, Chaco, Formosa, Jujuy, Mendoza, Misiones, Neuquén, La Pampa, La Rioja, Tucumán, Entre Ríos y Santa Cruz.

Si a los puntos examinados sobre el sistema de control de los entes descentralizados, los relacionamos con lo que debe ser el macrosistema general de la administración de ese sector y del microsistema de un ente particular, veremos que el elemento de retroalimentación del primero se encuentra atomizado. En otras palabras, si el Poder Ejecutivo, como responsable de la administración general del país, en este momento quiere tener un panorama general de la gestión del sector descentralizado estatal - haciendas anexas de erogaciones y de producción y de las haciendas paraestatales con las cuales se hubiere asociado - se encuentra con información que emana de distintos entes, con diversos tipos de control en cuanto al momento, alcances e instituciones que lo realizan. A su vez, la información no es procesada / bajo uniformidad normativa ni institucional lo cual, agregado a las naturales diferencias entre los sectores a los cuales pertenecen los entes que nos ocupan (agropecuario, energético, de defensa, obras públicas, etc.) dificulta la posibilidad de institucionalizar un eficiente sistema de planeamiento y la racional adopción de decisiones.

Cabe señalar que este problema que se puntualiza como una realidad para el panorama de nuestro país, no es una situación que se plantea solamente en Argentina, sino que se presenta en otros países como Francia, Italia, México, Perú, etc. alguno de los cuales han tratado de solucionarlo mediante la sectorización de los entes descentralizados, y particularmente de las empresas públicas, o bien mediante la creación de los denominados "holdings".

En el gráfico que a continuación se realiza se puede apreciar la relación entre el macro y el micro-sistema referido.

LA RETROALIMENTACION EN EL MACRO SISTEMA DE ADMINISTRACION DE LOS ENTES DESCENTRALIZADOS



- - Macrosistema : se refiere a los mecanismos y relaciones que mantiene el organismo decisor máximo; en nuestro caso el Poder Ejecutivo con el sector descentralizado.

- - Microsistema : se refiere a los mecanismos y relaciones que mantiene el sector descentralizado, en su carácter de organismos sujetos a la planificación / ción del Organismo decisor máximo; en nuestro caso los entes descentralizados y su relación con el Poder Ejecutivo.

- - Elementos del sistema (Macro y Micro)
 - Planeamiento : a los fines de nuestro trabajo, sin incursionar en el proceso de determinación de los planes, partimos del resultado final del sistema de planeamiento, es decir los planes. Solamente nos interesa señalar / que existan muchos tipos de planes, tales como: objetivos, políticos, estratégicos, procedimientos, reglas, programas, presupuestos, normas, etc.

 - Decisión : se inicia a partir de los planes aludidos, los cuales dan origen a informaciones para la toma de decisiones. Del análisis de estas informaciones surgen las alternativas y de la evaluación de éstos últimos se produce la decisión final.

 - Control : es un proceso dinámico y continuo que surge ante la necesidad / de comparar la situación prevista con la real (a través de centros o modelos de control) con el objeto de determinar las desviaciones. Estas desviaciones dan origen a la retroalimentación del sistema (Macro y Micro)

El mecanismo de retroalimentación provee de información que es utilizada por planeamiento y decisión, en general y hacendal en particular.

- Información : indudablemente es un elemento muy importante e imprescindible para cualquier sistema.

-- El mecanismo retroalimentador (tanto para el sistema Macro y Micro)
Es el producto del sistema de control y pone en movimiento a los sistemas de planeamiento y decisión.

En la organización, los sistemas de decisión, planeamiento, información y control se hallan interconectados. De esta manera, el sistema de control se constituye en el canal de realimentación del sistema de decisión.

Es así que en la teoría de la decisión se hace referencia al control por realimentación.

-- Relación entre el Macro y Micro sistema : se efectúa a través de las decisiones del Macro que constituyen el IMPUT en el sistema de planeamiento del Micro. Además el mecanismo retroalimentador del Micro (OUT PUT del sistema de control) es utilizado al considerar las situaciones reales en el Macro.

Según se observa resulta de fundamental importancia la función del control en los entes descentralizados como mecanismo retroalimentador del proceso administrativo donde el Poder Ejecutivo es el Organismo / máximo.

S I N T E S I S

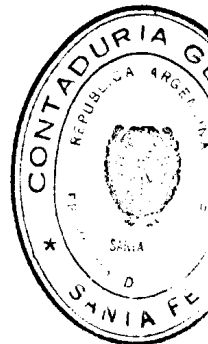
1. En la problemática de los entes descentralizado debe ser tratada previa conceptualización de los mismos dentro del contexto de la política gubernamental de un país y de su administración en particular. De la misma forma el problema del accionar de las haciendas anexas de erogaciones y de producción debe enmarcarse dentro del contexto general de la administración hacendal.
2. Son heterogéneos, cuando no confusos, los regímenes legales a los cuales están sujetas las haciendas anexas de erogación, de producción y paraestatales no solo en los aspectos jurídicos, sino en los del manejo hacendal.
3. Existen deficiencias en el sistema hacendal perteneciente al macrosistema de administración general, que se traduce en un progresivo fenómeno de atomización que abarca el concepto propiamente dicho de control, sus procedimientos y sus instituciones. Esta situación se produce al no contar con un organismo rector central de información, de control y asesoramiento del Poder Ejecutivo que homogenice la información, de por sí compleja y al mismo tiempo sea mecanismo retroalimentador - hasta el momento ausente - del macrosistema. En lo que se refiere a los entes descentralizados lo anterior se traduce en una visión parcializada, sujeta a las informaciones diversas que brindan los distintos ministerios, secretarías de estado (con las cuales guardan vinculación los mismos), las Contadurías Generales, la Dirección Nacional de Programación Presupuestaria (a través de su departamento específico), Tribunal de Cuentas, Sindicatura General de Empresas Públicas, etc. Dicha información no guarda uniformidad / en cuanto a los momentos de registración, criterios utilizados, etc. y sus estructuras son diversas, no existiendo un organismo técnico que los

unifique.

4. Un control eficaz de la gestión de los entes descentralizados en materia hacendal debe basarse, fundamentalmente, en los estados contables bási / cos según se analizará en el próximo capítulo.

5. Si bien es cierto que no es resorte de las Contadurías Generales el lo / grar un cambio del complejo panorama que en materia de control se ha ex / puesto, se estima que las mismas, dentro del ámbito de su respectiva competencia, deben tender a una unificación de criterios en cuanto a la aplicación de modernas técnicas de control, entre las cuales se encuentra el aná / lisis e interpretación de estados contables de los entes descentralizados. A tales fines, y en forma previa se deben homogeneizar algunos aspectos que a continuación se examinarán.

C A P I T U L O 2



INTRODUCCION

En el primer capítulo dejamos planteado, entre otras cuestiones, que el mecanismo retroalimentador del macro sistema de administración hace: dal se encuentra atomizado y no resulta eficiente. También planteamos que la información de entrada al macrosistema es de características muy diversas, lo cual induce a pensar en una solución a los efectos de lograr la uniformidad necesaria para centralizar la misma como base para la racional toma de decisiones y para que el control cumpla con su función de mecanismo retroalimentador.

En esta búsqueda de soluciones hacia la uniformidad de información básica para la toma de decisiones consideramos a los estados contables básicos.

En el análisis de este tema (estados contables básicos) partimos de la experiencia que nos aporta el ejercicio profesional y diferentes autores en materia de contabilidad general.

Es nuestra opinión que, las normas de presentación de estados contables vigentes, según los pronunciamientos de los organismos técnicos profesionales, cuentan con la suficiente flexibilidad y amplitud como para ser aplicados, en principio, a los entes descentralizados estatales cualquiera sea su objeto y naturaleza jurídica.

Entendemos que la confección de los Estados Contables básicos, que proponemos constituirán con el tiempo un elemento uniformador no solamente en lo referido a la exposición de la información sino a otros temas técnico-contables, por cuanto los mismos deberán ser el producto final de toda una estructura contable tendiente a brindar información que cumpla con todas las cualidades que le son propias.

El presente capítulo fue estructurado en dos partes. En la primera, consideramos a los estados contables básicos como fuente de información. En la segunda, consideramos brevemente los pronunciamientos de la FAGCE y la FACFCE sobre los modelos de presentación de estados contables.

LOS ESTADOS CONTABLES COMO RESULTADO DEL SISTEMA CONTABLE Y SU
RELACION CON EL SISTEMA DE INFORMACION.

Fowler Newton destaca que "...la contabilidad es parte integrante del sistema de información de un ente. Por dicha razón, el paso / siguiente al procesamiento de datos por parte del sistema contable es la preparación de informes contables". También considera que estos informes pueden ser de dos clases: a) los destinados exclusivamente para uso interno y b) los presentados a terceros ajenos al ente, usualmente denominados "estados contables". (1).

El informe N° 1 - Area Auditoría del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE)- expresa que el sistema contable constituye una parte sustancial del sistema de información del ente/ (2).

- Tanto el Informe N° 1 referido, como Fowler Newton al considerar la relación entre la contabilidad y la teoría de la información, se remiten al trabajo titulado "Ideas para la reformulación total de los principios de contabilidad generalmente aceptados", presentado al Ier. Congreso Nacional para Profesionales en Ciencias Económicas (Mar del Plata, 1974), concluyendo acerca de cuales serían las características, condiciones o cualidades de "toda" información y que, obviamente, son aplicables a la información contable. Por lo tanto, las cualidades de la información (Anexo 1 del Informe N° 1) son cuestiones genéricas, y por ello la teoría contable debería incorporarlas tal como se las considera en teoría de la información. (3).

Todas las opiniones son coincidentes en el sentido de que el objetivo de los estados contables es brindar información (se debe agregar que esta información debe cumplir con todas las "cualidades" de la información según la teoría de la información). Es decir, en conclusión, que no existe duda en cuanto a la "calidad" de la información en los estados contables, por cuanto debe cumplir con las cualidades de toda información.

INFORMACION BASICA CONTENIDA EN LOS ESTADOS CONTABLES Y ESTADOS

CONTABLES BASICOS

En cuanto a la "cantidad" de información básica que deben presentar los estados contables debemos señalar que la doctrina y las diferentes opiniones fueron evolucionando en el sentido de su ampliación. Es decir, que en la actualidad se considera que cada vez es mayor la cantidad de información necesaria como apoyo para la toma de decisiones y consecuentemente es mayor la información básica. Esta situación lleva a afirmar aquello que "todo centro de información implica Centro de decisión".

La calidad y cantidad de información que deben brindar los Estados Contables, conjuntamente con la tendencia actual de ampliar cada vez más la información, registra una evolución paralela a la determinación de objetivos para los diferentes estados contables. Es decir que durante el transcurso del tiempo fueron reformulándose los objetivos de los estados contables.

Para cumplir con dichos objetivos fue necesario que los estados contables comenzaran a brindar más información, e incluso, en ciertos casos, ante la necesidad de información surgieron nuevos estados.

Para reafirmar la situación expuesta anteriormente cabe recordar que durante muchos años se consideró que la información básica - que debían contener los estados contables estaba limitada a la descripción de activos, pasivos y los componentes del patrimonio del ente a una fecha dada, además de una explicación más o menos detallada de los componentes del resultado del ejercicio. Sin embargo, en los últimos años ante los mayores requerimientos de información por parte de distintos sectores, se planteó la necesidad de "ampliar" los estados contables básicos, incluyendo información en cuanto a la variación del patrimonio neto, origen del financiamiento, etc.

ESTADOS CONTABLES BASICOS

Algunos antecedentes:

En la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad (Mar del Plata 1966) al aprobarse los PCGA, no se incluyó una definición terminante en cuanto a los estados contables que deben ser presentados, pero implícitamente se refieren al "balance y estado de resultados".

- En la X Conferencia Interamericana de Contabilidad - Punta del Este, 1972-, en los debates referidos al tratamiento sobre normas relativas a la forma de presentación de Estados Contables, en base a un trabajo presentado por la delegación argentina, se arribó, en consenso general, a que los estados contables básicos son:(4)

- a) El balance general (o estado de situación patrimonial)
- b) El estado de resultados (estado de ganancias y pérdidas)
- c) El estado de evolución del Patrimonio Neto
- d) El estado de origen y aplicación de fondos (o estado de evolución de la situación financiera).

- Lo resuelto por la X Conferencia Interamericana de Contabilidad, no produjo consecuencias inmediatas -a nivel conferencias y encuentros, en Argentina- puesto que no originaron modificaciones en el sentido de ampliar los Estados Contables básicos propuestos por la VII Conferencia Interamericana (este tema no fué considerado en las siguientes Conferencias Interamericanas).

- En lo que hace a los organismos profesionales del país, se pronunciaron en el siguiente sentido:

- F A C G C E : a través del Dictamen nº 8 (ITC - 1975, en base a la Recomendación nº 8 de 1974, que fuera aprobado en reunión de la Junta Directiva del 18/10/75) consideró que los Estados Contables son los siguientes:

- a) Balance General (o estado de situación patrimonial)
- b) Estado de Resultados (o estado de ganancias y pérdidas)
- c) Estado de evolución del patrimonio neto
- d) Estado de origen y aplicación de Fondos (estado de evolución de la situación financiera)

- F A C P C E : A través de la Resolución Técnica nº 1 (CECYT)- Setiembre 1975 - consideró Estados Contables Básicos a los siguientes:

- a) Estado de situación patrimonial
- b) Estado de resultados
- c) Estado de evolución del patrimonio neto (capital, reserva y otros resultados acumulados)

d) Estado de origen y aplicación del capital de trabajo.

EL BALANCE GENERAL Y LOS ESTADOS CONTABLES - La información debe analizarse considerando a los Estados Contables en su conjunto.

En la conversación diaria al referirnos al Balance General tenemos "en mente" permanentemente sólo el caso especial del Balance del Ejercicio. Lo que se quiere recalcar es que mencionamos al Balance General y en realidad queremos referirnos a los Estados Contables, sin tener presente, que en forma estricta, el balance general o estado de situación patrimonial es solamente "uno" de los estados contables. También en la práctica diaria cuando se plantea la necesidad de tomar cierto tipo de decisiones recurrimos en forma inmediata a lo que tenemos en mente como balance general, y en realidad recurrimos al auxilio de "varios" estados contables (^{los} cuatro detallados precedentemente).

En general, se puede afirmar que el objetivo fundamental de los estados contables es brindar información para la toma de decisiones, y que esa información es dirigida hacia distintas personas o entes usuarios. La variedad de estados contables y la correlativa variedad de objetivos por los cuales se elabora cada uno, ya ha sido destacada por numerosos autores quienes han sostenido la necesidad de definir en forma más o menos precisa los objetivos de cada uno de dichos estados **contables**; también distintos autores manifiestan que no es posible que un mismo estado pueda servir para distintos fines (5) y que la información que brindan los mismos, es válida sólo cuando se considera a los estados contables

en su conjunto.

En nuestra opinión el estado contable "Balance General", individualmente considerado, no resulta suficiente para brindar información (sobre la situación económica, patrimonial y financiera) apta para la toma de decisiones, no obstante que pretende hacerlo. La misma cuestión se plantea respecto al cumplimiento de los objetivos de todos los Estados Contables si se los considera en forma independiente.

La toma de decisiones, basada en la información que brindan los Estados Contables, se debe efectuar considerando a los mismos en conjunto por cuanto existe interrelación y complementación entre las informaciones que presenta cada uno en forma individual.

ESTADOS CONTABLES BASICOS: CONCEPTO

Al decir de Verón "es indudable que resulta razonable admitir la existencia de estados contables básicos, como el balance general, estado de resultados, estado de resultados acumulados" (o estado de evolución del patrimonio neto) "y estado de origen y aplicación de fondos y estados contables complementarios como los cuadros, anexos y notas referidos ampliamente a los estados contables básicos".(6)

El trabajo presentado por la delegación argentina a la Décima Conferencia Interamericana de Contabilidad (Punta del Este, Uruguay, 1972) titulado: "Normas relativas a la forma de presentación de Estados Contables" que fuera encomendado por resolución de la Novena Conferencia de Contabilidad (Bogotá, 1970), luego de extensos debates en el seno de la conferencia donde se consideró, produjo consenso general respecto a:

- a) "La conveniencia de considerar como estados básicos, independientes de su denominación particular en cada país: el balance general, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de origen y aplicación de fondos".

El trabajo de referencia en su parte general se refiere al alcance de las normas, objetivos de la información contable, requisitos de información de los estados contables, contenido de los estados contables, estados contables básicos, balance general, estado de resultados, estado de evolución del patrimonio neto, estado de origen y aplicación de fondos presentación combinada de estados contables, presentación comparativa de los estados contables y flexibilidad de las formas de presentación de los estados contables.

En este título del trabajo conceptualizaremos brevemente a los estados contables básicos y señalaremos algunos de sus objetivos. Estamos seguros de que el pretendido alcance de este título -señalado en el párrafo anterior- originaría debates y cambios de opiniones que requerirían una consideración "in extenso" de los mismos. Sin embargo queremos dejar sentado que- no obstante lo interesante del tema y todas las cuestiones adicionales que podrían surgir- solamente vamos a referirnos muy brevemente a ellos.

Permítasenos en esta oportunidad pecar por reiterativos y expresar que la consideración de los pretendidos objetivos de cada estado contable y su comparación con el aporte a la toma de decisiones no es el objeto principal de este trabajo ya que, por otra parte, la bibliografía sobre el tema es abundante. Es por ello que- respecto de este tema- damos por sentada la importancia de los estados contables como herramienta para la toma de decisiones.

Hecha esta salvedad, pasaremos ahora a conceptualizar e indicar algunos de los objetivos de los estados contables básicos:

- Balance General o Estado de Situación Patrimonial: brinda información acerca de la situación económica, patrimonial y financiera y muy escuetamente sobre los resultados del ejercicio, informando además en ciertos casos sobre las contingencias; todo ello referido a un momento determinado de la vida del ente.
- Estado de Resultados: provee información referida a los resultados financieros correspondientes a un ejercicio del ente, demuestra el proceso de atribución -distribución- de costos e ingresos al ejercicio corriente y sucesivos, como así también pone de manifiesto los componentes del resultado. Su verdadera finalidad es determinar el resultado del ejercicio exponiendo las diversas situaciones que conformaron el mismo.

SCHMALENBACH, en su libro "Balance Dinámico", otorga mayor importancia a la cuenta de ganancias y pérdidas que al "cuadro de activo y pasivo" (7), por cuanto aquélla pone de manifiesto los componentes del resultado, atribuyéndole al balance el carácter de una cuenta auxiliar necesaria. Por tanto, entiende, no es al balance sino a la cuenta de pérdidas y ganancias a la que le corresponde la preferencia de la formalización del cierre de ejercicio.

Para KESTER, el cuadro de resultados informa también acerca de la situación económica o de explotación.(8)

La VII Conferencia Interamericana de Contabilidad aceptó la siguiente definición del Estado de Resultados, como básica: "Ganancia o Pérdida obtenida por un ente en un período económico y en el cual los ingresos y gastos se ordenan conforme a normas generalmente aceptadas, a fin de facilitar su análisis e interpretación".

En cuanto al objeto que dicho estado debe cumplir, la fórmula oficial (9) de balances dice: "El estado de resultados suministra un resumen analítico de los hechos y factores significativos que durante el período considerado dieron lugar a un aumento o disminución de los recursos - económicos netos de una empresa, excluidos aquellos cambios resultantes de distribuciones o inversiones adicionales de los accionistas".

- Estado de Evolución del Patrimonio Neto: refleja la evolución del patrimonio neto "durante el ejercicio cerrado a la fecha de dicho estado"; señalamos que las variaciones en el patrimonio neto pueden ser de carácter cuantitativo o de carácter cualitativo. Las primeras afectan la dimensión del patrimonio (ej.: resultados del ejercicio, ajustes de ejercicios anteriores, aportes o retiros de capital por parte de los propietarios), en tanto que las segundas no modifican el monto del patrimonio neto pero sí

su composición (ej: capitalización de ganancias - reservadas o no-, efectivaciones o desafectaciones de reservas, etc.)

Es decir que este estado resulta más amplio y brinda mayor información que el antiguo "estado de resultados acumulados no asignados" (que / por otro lado es más correcto que el estado de ganancias retenidas).

Según Varón, este estado: A) tiene por objeto principal exponer el destino otorgado al saldo de resultados (pérdida o ganancia) existente al / comienzo del ejercicio, B) al saldo que resulta después de asignar dicho resultado se agrega el saldo final del resultado del ejercicio, obteniéndose así el resultado (ganancia o pérdida) acumulada al cierre del ejercicio y/ C) cuando se desafectan reservas existentes al comienzo del ejercicio deben incidir antes de acumular al saldo de resultados del ejercicio anterior el saldo de resultados del ejercicio".(10)

- Estado de Origen y Aplicación de Fondos: resume las "actividades de financiación e inversión" realizadas durante el período cerrado a la fecha / de dicho estado; completa la información financiera provista por otros estados, como así también informa acerca de la evolución financiera y permite una mejor apreciación de la situación financiera.

En Argentina, el primer pronunciamiento profesional sobre este estado lo constituye la Recomendación N° 8 de la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas, que considera al mismo como "básico". Luego la Resolución Técnica N° 1 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas consideró a este estado como básico pero ofrece a la vez la alternativa de su presentación optativa.

Por su parte, la XII Conferencia Interamericana de Contabilidad // (Vancouver, Canadá -1977) tomando como base un trabajo titulado "Información que deberán contener los Estados Contables", recomendó "que a los estados contables básicos, el balance general, el estado de resultados y el estado que muestra la evolución del patrimonio neto, se agregue un estado/ que muestre el origen y aplicación de fondos".

Opina Varón que el estado de origen y aplicación de fondos "representa un estado contable básico que, partiendo de la comparación de dos // períodos o momentos de la vida de la empresa, expone el movimiento de fondos indagando su fuentes y determinando sus aplicaciones". Este autor recalca los vocablos "fondos", "fuentes" y "aplicaciones", delimitando el alcance de los mismos.(11)

Coincidimos con Fowler Newton cuando expresa que en cuanto a la "definición de los propósitos perseguidos con la presentación de este estado / y la enumeración de sus ventajas, no parecen temas en los que existan mayores controversias. En cambio, éstas existen en lo referente a la estructuración del estado y a su denominación".(12)

Si bien coincidimos en que existan controversias respecto de la estructuración del estado y su denominación, entendemos que a los fines de este trabajo no es conveniente tratar este aspecto, por cuanto existe sobre / el mismo una extensa bibliografía, y de ser así nos apartaríamos del objetivo de nuestro trabajo.

Sin embargo opinamos que, en lo que a estructura de dicho estado se refiere, los conceptos enunciados en el mismo varían según sea expuesto conforme a la Resolución Técnica N° 1 de la FACPOE o al Dictamen N° 8 de la FAGOE, y por lo tanto se deberá estar a lo dispuesto por cada uno. En cuanto a su denominación, entre todas las propuestas por los diferentes autores // que abordaron el tema, estimamos como más recomendable la de "Estado de Financiación e Inversión".

Luego de esta breve referencia a los estados contables, observamos que los mismos en realidad constituyen un complejo razonamiento / que encuentra su expresión sintética en el sistema de valores representado mediante la "presentación de estados contables".

Como medida previa al análisis e interpretación de estados contables, es necesario considerar que los mismos no pueden ser correctamen-

te interpretados cuando no se conocen : a) los términos del razonamiento que encierran; b) los principios y normas que lo rigen; c) menos aún, cuando no son considerados en conjunto sin perjuicio de la individualidad que tiene cada uno por sí mismo.

ONIDA dice que "es bien sabido que los elementos de un conjunto por el hecho de ser complementarios entre sí, no pueden como tales ser examinados separadamente. La valuación del conjunto excluye la de los elementos / y viceversa; una situación no puede confundirse con otra."

SINTESIS

En la primera parte de este capítulo nos referimos brevemente a los aspectos siguientes:

- a) Existe una relación entre el sistema contable y el sistema de información del ente, debiendo los informes contables reunir los requisitos o cualidades de toda información;
- b) Tratándose de un "sistema" contable, la información que éste brinda debe ser considerada en su conjunto y no aisladamente;
- c) Los estados contables que resultan del sistema de contabilidad de un / / ente deben ser analizados a la luz de su concepto dinámico;
- d) El concepto de estados contables básicos evolucionó tendiendo a su ampliación, debido a los mayores requerimientos en materia de información para la toma de decisiones;
- e) Deben ser considerados estados contables básicos -independientemente de su denominación- con las actuales necesidades de información, los siguientes: balance general, estado de resultados, estado de evolución del patrimonio neto y estado de origen y aplicación de fondos;
- f) Los estados contables básicos constituyen una herramienta que se torna / imprescindible para la toma de decisiones.

En la segunda parte de este capítulo consideraremos someramente los pronunciamientos de los organismos profesionales sobre el tema, con el propósito de analizar si tales pronunciamientos serían aplicables a los entes descentralizados, objetivo del presente trabajo.

PRONUNCIAMIENTOS DE ORGANISMOS PROFESIONALES SOBRE EL TEMA

Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas: en base a la labor técnica realizada por el Instituto Técnico de Contadores Públicos, cumpliendo uno de los principales objetivos de la creación del mismo tendiente a la "total y definitiva jerarquización" de nuestra profesión, se expidió respecto del tema que nos ocupa mediante el dictamen n° 1, 3, y/ 8.

Previo a la consideración de los dictámenes de referencia debe // señalar que:

El Instituto Técnico de Contadores Públicos fue creado en 1969 y // significa la concreción de una vieja aspiración de la F.A.C.G.C.E.; es un / cuerpo técnico de estudio permanente que tiene por objeto servir a la profesión en todas las cuestiones técnicas científicas relacionadas con su ejercicio, en la búsqueda de contribuir al mejor cumplimiento de las funciones/ de los Contadores Públicos en sus distintas esferas de acción.

A los fines del cumplimiento de su objeto, y de acuerdo a las normas que rigen su funcionamiento, son materia del Instituto, entre otros: las normas para la confección de Estados Contables y otras cuestiones técnicas/ vinculadas a la actividad profesional de Contadores Públicos.

En su anhelo de colaborar a la capacitación profesional, y de acuerdo a las normas internas para su funcionamiento, el I.T.C. se expidió en // los dictámenes N° 1, 3 y 8 respecto al tema que nos ocupa.

El dictamen n° 1 que se refiere a "normas específicas sobre dictámenes de Contadores Públicos referentes a Estados Contables", en la introducción/ establece que: "A los efectos de la presente norma se entiende por b) Estados Contables: el Balance General y los Estados de Ganancias y Pérdidas, de resultados retenidos y de origen de aplicación de fondos".

El Dictamen n° 3 que se refiere a "normas de auditorías generalmente / aceptadas", en la introducción punto c), repite lo establecido en el dicta-

men n° 1 expresando: "A los efectos de las presentes normas se entiende por:
...c) Estados Contables: balance general y los estados de Ganancias y Pérdidas, de resultados retenidos y de origen de aplicación de fondos"

El Dictamen n° 8 que se refiere a "normas relativas a la forma de / presentación de Estados Contables" en la parte general, en relación al alcance de estas normas, establece que: "Estas normas se refieren a la forma de / presentación de los Estados Contables mencionados en el dictamen n° 1 del / Instituto Técnico"; con posterioridad establece que dichos Estados Contables son: Balance General (o Estado de situación Patrimonial), Estado de Resultados (o Estados de Ganancias y Pérdidas), Estado de Evolución del Patrimonio Neto y Estado de Origen y Aplicación de Fondos (Estado de Evolución de Situación Financiera)

Según se observa, existe una diferencia entre el dictamen n° 1 y 3 con el dictamen n° 8 en cuanto a la "denominación" de los Estados Contables; por cuanto los dictámenes n° 1 y 3 se refieren al Estado de Resultados retenidos mientras que el dictamen n° 8 se refiere al Estado de evolución del / patrimonio neto, posición que compartimos por cuanto de esta forma se presenta información más completa. En nuestra opinión significa un avance (no sólo lo referido a la "denominación" del Estado Contable, ^{sino también} referida a la calidad y cantidad de la información que se pretende brindar con este estado.)

De esta forma se presenta la información referida a todas las causas de modificación en el patrimonio neto y no sólo los referidos a los resultados acumulados (no asignados) y la evolución de las reservas que expone el Estado de Resultados Retenidos.

FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS

RESOLUCION TECNICA N° 1 -CECYT: El art. 1 establece que el "Modelo de presentación de Estados Contables" que se acompaña la Resolución será de aplicación obligatoria para los profesionales matriculados en los Consejos Profesionales integrantes de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

COMENTARIO:

- 1.- Es de aplicación obligatoria para los profesionales matriculados.
- 2.- Tal matrícula debe ser otorgada por los Consejos Profesionales.
- 3.- Tales Consejos Profesionales deben ser integrantes de la Federación de CONSEJOS.

Del punto 1 resulta suficientemente explícito que la obligación es para "los profesionales" (tales profesionales -no interesa el ente en el que efectúen su labor profesional- deben dar cumplimiento a lo establecido por el organismo técnico que nuclea a la profesión). Además el Art. 4, Inc. B, / recomienda a los Consejos Profesionales adheridos el control de su aplicación por parte de los profesionales.

Por lo indicado en el punto 2.- también es suficientemente explícito que la matrícula profesional es la que corresponde "en" los respectivos/ CONSEJOS PROFESIONALES, por cuanto s/ ley 20488 les corresponde a los CONSEJOS PROFESIONALES el otorgar y controlar las matrículas.

Entendemos que la referencia a CONSEJO sería extensible a COLEGIO para el caso de la Provincia de Tucumán, donde es éste último quien otorga y controla las matrículas.

También el punto 3.- es lo suficientemente explícito en el sentido de que los Consejos Profesionales (donde el profesional esté matriculado) deben ser "integrantes" de la Federación de CONSEJOS.

Solamente nos queda la inquietud, en cuanto a la aplicación, respecto a los Consejos Profesionales no adheridos a la federación de Consejos.

Las consideraciones efectuadas en este punto ratifican la obligación de los profesionales matriculados en el Colegio de Tucumán por cuanto éste se encuentra adherido a la Federación de Consejos.

-.-.-.-.-.-

El art. 1 establece que el modelo será de aplicación en los entes cualquiera fuera su objeto y naturaleza jurídica.

En las INSTRUCCIONES que se adjuntan a la Resolución, en el punto 1 referido al "alcance del modelo"; se expresa que el mismo ha sido preparado teniendo en cuenta fundamentalmente las características propias de / sociedades con objeto comercial, industrial y de servicios. No obstante, / puede ser aplicado en otros entes que tuvieran distinto objeto o forma jurídica, en tanto se respeten los lineamientos principales en materia de información, contable que establece el Dto. - Ley 19650 (Art. 62 a 65).

COMENTARIO:

Se observa que:

- 1.- se refiere a los entes "cualquiera fuera su objeto"
- 2.- se refiere a los entes "cualquiera fuera su naturaleza jurídica"

Es decir que el alcance de la Resolución (en cuanto a los entes incluidos por su objeto o naturaleza jurídica) es muy amplio. En realidad podrían incluirse todos los entes, cualquiera fuera su objeto o forma jurídica, en tanto se respetan los lineamientos principales establecidos en el Dto. Ley 19650 en la parte referida a informaciones contables. (Sección IX: De la documentación y Contabilidad, arts. 62 al 65)

-.-.-.-.-.-

El art. 1 establece que el Modelo será de aplicación obligatoria con los alcances y excepciones que se prevén en la Resolución.

El art. 2 establece que se efectuarán los trámites necesarios ante los "organismos de control", para que los mismos adopten el Modelo de la Resolución. En tal caso, el Modelo tendrá el carácter de guía de expo



sición de la información sobre Estados Contables " a ser presentados ante ellos".

COMENTARIO:

Interpretamos que el párrafo: "a ser presentados ante ellos", se / refiere a los Estados Contables que se deben presentar ante los organismos de control. Es decir que este párrafo no se refiere a los Consejos Profesionales, en cuanto a que los Estados Contables deben ser presentados ante ellos, en oportunidad de la autenticación de la firma del profesional dictaminante.

El art. 3 establece que "hasta tanto se concluyan las gestiones indicadas en el art. anterior..." (se refiere a las gestiones ante los organismos de control a fin de que adopten el modelo)... "el modelo no será de aplicación obligatoria" ... (¿se pretende que los organismos de control / lo establezcan con carácter obligatorio? ¿no se contrapone la referencia / de la obligatoriedad con el sentido de guía de exposición como recomendación?) ... "en los casos en que, por disposiciones ... preexistentes la información ... deba presentarse sistematizada en fórmulas especiales. "(en este caso se plantearán dos posibilidades: 1) que sí existan disposiciones anteriores: en tal caso el Modelo de la Resolución no sería aplicable hasta que se produzca la adecuación de esas disposiciones, en el sentido de la / adopción del Modelo. 2) que no existan disposiciones anteriores: en tal caso el Modelo sería aplicable cuando las disposiciones lo adopten).

En nuestra opinión:

- a.- aplicación obligatoria: se debe entender respecto a que el profesional dictaminante obligatoriamente debe aplicar el Modelo.
- b.- los organismos de control adoptarán el Modelo como guía. Las Contadurías Generales son Organismos de Control. Además de acuerdo a sus facultades normativas podrían aplicar cualquier modelo de consideración razonable.

En este punto, debemos señalar que no tenemos conocimiento que / hasta el momento se iniciaran los trámites ante las Contadurías Generales (aludidas en el art.2).

c.- es decir que cuando dice "no será de aplicación obligatoria" se refiere a que el profesional dictaminante no estará obligado a presentar // los Estados Contables de acuerdo al Modelo - guía de la Resolución. (se / refiere a los Estados Contables a ser presentados ante los organismos de control) cuando en virtud de disposiciones preexistentes los organismos / exigen otro modelo distinto al de la Resolución.

El artículo 1 establece en la última parte, que el modelo será de aplicación "con los alcances y excepciones que se prevén en esta Resolución".

Entendemos que la referencia a los "alcances y excepciones" se encuentra desarrollada en la misma Resolución Técnica N° 1 en la parte de las instrucciones y sobre todo bajo los títulos 1.- (Alcance del Modelo) y 3.- (Flexibilidad y otros aspectos de su aplicación).

También debemos considerar el art.2 que establece ... que se realizarán los trámites pertinentes ante los "organismos de control". No teniendo conocimiento de que se efectuaran trámites ante las Contadurías Generales, entendemos que esta también se trataría de una limitación por cuanto/ no está definido el tema.

Además el art.3 dice que "hasta tanto se concluyan las gestiones indicadas en el art.2 el Modelo no será de aplicación obligatoria en los casos en que ", ... Es decir que este artículo estaría planteado la existencia // de un período de transición.

El art.4 recomienda a los Consejos Profesionales adheridos "la debida difusión de esta Resolución Técnica en el ámbito de organismos oficiales" ¿Por lo tanto se debería interpretar que la Resolución / Técnica será aplicable también a los Estados Contables de organismos oficiales?.

En la INTRODUCCION la Resolución Técnica, en una clara referencia a la importancia de los Estados Contables dice que los mismos "constituyen uno de los elementos más importantes para transmisión de información económica / sobre la situación y la gestión de entes públicos o privados, ya sean estos con o sin fines de lucro".

En los CONSIDERADOS dice que durante "el proceso de consulta los / Consejos Profesionales han hecho llegar observaciones a este proyecto, ya / fueran provenientes de grupos técnicos entidades de control los que / han sido tomados en cuenta para la elaboración final del Modelo".

SINTEISIS

Luego de la consideración de la aplicación de los pronunciamientos de los organismos profesionales en cuanto a los estados contables básicos (modelos de presentación según Dictamen N° 8 del ITC y Resolución Técnica N° 1 del CECYT), solamente nos resta señalar:

1 - En nuestro trabajo no hemos analizado dichos pronunciamientos desde el punto de vista técnico. Nuestro estudio se efectuó teniendo en cuenta la posibilidad de que las Contadurías Generales adopten alguno de los modelos, los cuales serían aplicados en los entes descentralizados con siderados en el primer capítulo.

En nuestra opinión no es necesario detenernos a considerar ambos pronunciamientos desde el punto de vista de su perfección técnica según la teoría contable, pues ambas resoluciones podrían ser criticables / (defendidas o atacadas), pero han significado un real avance técnico administrativo. Consideramos que el problema de su perfección técnica también subsiste en el Sector Privado donde, sin embargo, se acepta / que los beneficios que produce la aplicación uniforme de "modelos" cu bre en exceso todas las críticas que se les puedan efectuar. Además / todos los modelos son perfectibles y lo importante, en nuestra opi ni ãn, es contar con una base que desde el primer momento comience a / producir beneficios.

La adopción de modelos - no nos interesa por ahora si se debe tratar del Dictamen N° 8 o Resolución Técnica N° 1 - origina muy importantes beneficios.

2 - Considerando que las Contadurías Generales son organismos de control y tienen suficiente facultad como para normatizar la presentación de los estados contables de la Administración Central y de algunos entes descentralizados (según se analizó en capítulo anterior), entendemos que (dentro de su facultad normativa) pueden decidir la adopción de modelos. Repetimos que por ahora no se trata de analizar "cual" es el modelo que se debe adoptar, porque al respecto estimamos que en la // práctica se podría adoptar cualquiera, pues se debe tener en cuenta

La facultad normativa de la Contaduría General de acuerdo a los artículos 76 y 77° de la Ley de Contabilidad Nacional y 49° y 76° de la Ley de Contabilidad de la Provincia de Salta (que responde al texto unificado), y está limitado en cuanto a los entes descentralizados por lo que, al respecto, se mencionó en el capítulo anterior. En cuanto a la adopción de uno u otro modelo, recomendamos que el que se adopte sea el de aplicación más generalizada por parte de los profesionales de la Contaduría General. Es decir que por ahora, como primer paso a la uniformidad de los estados contables, recomendamos que la decisión de las Contadurías Generales en cuanto a la elección del modelo tenga en cuenta que está siendo aplicada por profesionales de su jurisdicción (caso contrario se podría plantear que el profesional que actúa en una determinada jurisdicción y que desarrolla su actividad en los sectores públicos y privados debería presentar sus estados contables en "un sector" de acuerdo a "un modelo" y cambiar el modelo en el otro sector).

3 - Al considerar la adopción de modelos de presentación de estados contables se deberá señalar la importancia de los estados contables "en su conjunto" pues los mismos forman parte de un sistema de información.

Es conveniente recalcar que los estados contables son los cuatro mencionados - independientemente de su denominación - por los pronunciamientos profesionales, por lo tanto la obligatoriedad de presentación se debe referir a los cuatro.

4 - En relación al estado de origen y aplicación de fondos debemos señalar que no obstante la utilidad que produce la información que brinda se trata de un estado que aún no fue totalmente aceptado por la práctica contable debido a las dificultades prácticas que plantea su confección para ciertos casos. Se debe tener en cuenta que para determinados entes es necesaria una estructura contable que brinde información para la confección de este estado.

P O N E N C I A

1. Recomendar a las Contadurías Generales, que dentro de las respectivas jurisdicciones y competencias:
 - 1.1. Efectúen el análisis e interpretación de estados contables básicos, como fundamental técnica de control de las haciendas anexas de erogación y de producción.
 - 1.2. La adopción de un modelo de presentación de estados contables que / será de aplicación uniforme para las haciendas anexas de erogación y de producción.

A tales efectos se considerará lo siguiente:

 - a) Los estados contables básicos - independientemente de su denominación y con las actuales necesidades de información - son: balance general, estado de resultados, estado de evolución del patrimonio neto y estado de origen y aplicación de fondos. Dichos estados deben ser considerados obligatorios en conjunto.
 - b) El modelo de presentación de estados contables que se adopte será el que resulte obligatorio y/o de aplicación generalizada por los profesionales de cada jurisdicción, en virtud de pronunciamiento de organismos profesionales técnicos en la materia.
2. Propiciar que los estados contables de las haciendas anexas de erogación y de producción, indicados en el punto 1, integren la cuenta general del ejercicio.
3. Recomendar a las Contadurías Generales, que dentro del ámbito de sus respectivas competencias intervengan - como condición previa a su aplicación - los planes de cuentas, estructuras y procedimientos de registración contables a los efectos de que posteriormente la misma pueda efectuar los análisis e interpretación de estados contables en los entes aludidos en el punto 2.

4. Propiciar la consolidación por vía legal de las Contadurías Generales, como organismo rector de control, contabilidad y asesoramiento del Poder / Ejecutivo en materia hacendal del Estado, de la administración central y descentralizada, a los efectos que se logre el adecuado mecanismo retroalimentador del macrosistema de administración general.

5. Recomendar a las Contadurías Generales para que establezcan en sus res-pectivas jurisdicciones, sistemas de capacitación de su personal en los distintos niveles, a los efectos que se propicia en el punto anterior.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) FOWLER NEWTON, ENRIQUE, Contabilidad Superior, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1978, pág. 605
- (2) Resolución Técnica N° 1, Area Auditoría, Setiembre 1975, CECYT, Considerando párrafo 4
- (3) BIONDI, MARIO; FORTINI, HERNANDO LUIS; LOPEZ SANTISO, HORACIO; LUPPI, HUGO; OTERO, ALFONSO; OUTEIRAL, LUIS E.; SLOBSE, CARLOS A. y URRIZA, JOSE, Ideas para una reformulación total de los principios de contabilidad generalmente aceptados, trabajo presentado al Primer Congreso Nacional para Profesionales en Ciencias Económicas (Mar del Plata, 1974) y reproducido en Administración de Empresas, vol. VI-A, pág. 345
- (4) Op. Cit.
- (5) LISDERO, ARTURO E., El concepto de balance en la doctrina contable, Ediciones Macchi S.A., 1973
- (6) VERON, ALBERTO VICTOR, Estados contables y libros de comercio, Editorial Abecco, 1976
- (7) Citado por LISDERO, A.E., op. cit.
- (8) Citado por LISDERO, A.E., op. cit.
- (9) VERON, A.V., op. cit.
- (10) VERON, A.V., op. cit.
- (11) VERON, A.V., op. cit.
- (12) FOWLER NEWTON, E., op. cit.

CITAS BIBLIOGRAFICAS DEL CAPITULO I

- (1): LUZ ALEGRIA, Rosa, "La evaluación en el Sector público mexicano", en Revista de la Asociación Latinoamericana de Administración Pública / (ALAP) n° 8 - 7, Página 17.
- (2): BOSIGNORE, Jaime, "El Estado y las empresas públicas en Uruguay", // ibidem, Página 81.
- (3): BRAIBANT, Guy, "Las relaciones entre el Estado y las empresas públicas", ibidem, Página 95.
- (4): LE PERRA, Alfredo, en "Memorias del Segundo Congreso Nacional de Contadurías Generales", Mendoza, 1979, Página 116.
- (5): BRAIBANT, Guy, Op. cit. Página 98.
- (6): ROBSON, William, "Industria Nacionalizada y propiedad pública" Página 30.
- (7): LANGROD, Georges, "Tratado de Ciencias Administrativa", Segunda Parte, Capítulo VI.
- (8): OLIVA DE CASTRO, Andrés, "Las empresas públicas: apuntes para su caracterización con particular referencia a España", Revista ALAP, Página 169.
- (9): GORDILLO, Agustín, "tratado de Derecho Administrativo", Tomo I, Capítulo XI -1.

- (10): DRONI, José Roberto, "Derecho Administrativo Económico, T.I.
Página 71.
- (11): GORDILLO, Agustín, op. cit., Cap. IX - 21.
- (12): DRONI, José Roberto, op. cit. Página 244.
- (13): MARIENHOFF, M., "Entidades Autárquicas sustitucionales", Jurispru
dencia Argentina, 22/12/61.
- DE VEDIA, A., "Derecho Constitucional y Administrativo", Página 440,
y ss.
- LOSADA, Salvador M., "Instituciones de Derecho Público", Página 512
y 515.
- (14): COLLAZO, Oscar J. "Administración Pública", T.I. Página 5.
- (15): INSTITUTO LATINOAMERICANO DE CIENCIAS FISCALIZADORES (ILACIF), "Fund
amento de Auditoría Gubernamental", Cap. IX - 21.
- (16): COLLAZO, Oscar J. "Sistemas Administrativos Gubernamentales Vigentes
en el País", Revista Contadores Fiscales nº ...
- (17): CORTES DE TREJO, Lea Cristina, "Necesidad de replantear la enseñanza
y la legislación de la administración y control financiero Argentino"
Revista Actualidad Administrativa nº 2.
- (18): CORTES DE TREJO, Lea Cristina, "La Atomización del control hacendal /
público", Revista Actualidad Administrativa. Nº 7/8
- (19): CORTES DE TREJO, L. y ALVARENGO DE MAGADAN, Haydeé, "El control exter
no de los Tribunales de Cuentas y su inserción en el régimen general
del control del Estado Argentino", IV Congreso Nacional de ANDECA, 1977
- (20): GERLOFF Y NEWMARK, "Tratado de Finanzas" Página 430.

- (21): MARIENHOFF, "Tratado de Derecho Administrativo", Tomo I, Página 406
- (22): HEREDIA, Horacio, "Contralor Administrativo sobre los entes autárquicos", Página 29 y S.S.
- (23): DROMI, José R., op.cit., Página 243
- (24): DROMI, José R., "Prerrogativas y Garantías Administrativas", Tomo II, Páginas 9 al 41.
- (25): LICCIARDO, Cayetano, "las normas para el control en las empresas del Estado", en Actualidad Administrativa N° 9/10.
- (26): FERNANDEZ DE LA MORA, G., "La crisis del Parlamentarismo", en revista Derecho Público, N° 27 - Páginas 53 al 81, Universidad de Chile, 1980.
- (27): DROMI, José R, op. cit., Página 37.

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I

PRIMERA PARTE: LOS ENTES DESCENTRALIZADOS; IMPORTANCIA, CONTEXTO Y CONCEPTUALIZACION

- . 1 - Problemas semánticos y de conceptualización 3
- . 2 - Inexistencia de marco constitucional 4
- . 3 - Inexistencia de una ley orgánica de entes descentralizados 5
- . 4 - Consideraciones sobre la hacienda pública 6

SEGUNDA PARTE: EL SISTEMA DE CONTROL

- . I - DEFICIENCIAS DEL SISTEMA DE CONTROL HACENDAL 9
- . II - EL CONTROL DE LAS HACIENDAS ANEXAS DE EROGACION, PRODUCCION Y PARAESTATALES 12
 - . 1 - Inexistencia de un elemento retroalimentador // de la Administración Estatal Descentralizada 15
 - 1.1 - Los órganos y organismos de control y el momento que lo realizan 16
 - 1.2 - Las instituciones de control y el alcance del control 20
 - 1.3 - Las instituciones de control, haciendas anexas y paraestatales 24
 - 3.1 - Control de haciendas anexas de erogación y de producción 24
 - 3.2 - Control de haciendas paraestatales 29
 - . 2 - La retroalimentación es el macrosistema de administración de los entes descentralizados 31
- SINTESIS CAPITULO 34

CAPITULO II

INTRODUCCION

PRIMERA PARTE: ESTADOS CONTABLES BASICOS E INFORMACION

• Los estados contables como resultado del sistema contable y su relación con el sistema de información	36
• Información básica contenida en los estados contables; estados contables básicos	37
• Estados Contables Básicos: Algunos antecedentes	38
• El balance general y los estados contables	40
• Estados contables básicos: Concepto	42
- Balance General o Estado de situación patrimonial	43
- Estado de Resultados	43
- Estado de evolución del patrimonio neto	44
- Estado de origen y aplicación de fondos	45
• SINTESIS 1º PARTE- CAPITULO II	48

SEGUNDA PARTE: PRONUNCIAMIENTOS DE ORGANISMOS PROFESIONALES

• Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas	49
• Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas	51
• SINTESIS 2º PARTE-CAPITULO II	55
POENCIA	58
CITAS BIBLIOGRAFICAS CAPITULO I	60
CITAS BIBLIOGRAFICAS CAPITULO II	63
INDICE	64