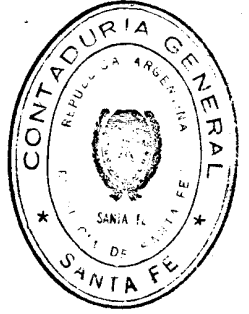


III CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES



Pautas para la Reforma de la Ley de Contabilidad

Cr. Luis Marcelo Arzelán - Cra. Lea Cortés de Troje - Cr. Gustavo Enrique Wierna

1980

III CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES



Pautas para la Reforma de la Ley de Contabilidad

Cr. Luis Marcelo Arzelán - Cra. Lea Cortés de Trejo - Cr. Gustavo Enrique Wierna

1980

ew

PAUTAS PARA LA REFORMA A LA LEY DE CONTABILIDAD

El tema, "Pautas para una reforma de la Ley de Contabilidad", presupone, en su título, que las reformas son necesarias. Pero nos preguntamos: queremos reformar la Ley por la reforma en sí misma, o es que hay un trasfondo, hay una serie de razones que fundamentan la necesidad de modificar la Ley de Contabilidad?. ¿Cuál es el motivo de la reforma? Qué es lo que se reformará?. Dejando de lado otros interrogantes también válidos como la oportunidad de llevarla a cabo, la amplitud que debe tener y el considerarla dentro del marco global de lo que es la administración pública, diremos que al propiciar la reforma, es lógico suponer que se efectuará buscando brindar un mejor servicio // con la óptica centrada en que la administración del Estado es un medio y no un fin y que el fin del Estado surge de los objetivos de conducción política. La administración será, así, la forma de plasmar normas y de registrar el cumplimiento de esos fines.

El Estado debe buscar satisfacer las necesidades / basadas en las reglas que conocemos en auditoría como las de las tres E, que en forma concisa y de acuerdo a Rubén / Cardón, en "Orientación del Control Público Hacendal Moderno", pueden ser definidas como sigue: Eficiencia, rendimiento efectivo sin desperdicio innecesario de recursos; / efectividad, logro de los objetivos y metas programadas; / economía, operación al costo mínimo posible. Las Leyes de contabilidad vigentes en el orden nacional y en los órdenes provincial no son fruto de la improvisación, sino que

...///

nacen y se perfeccionan con el transcurso del tiempo, tratando de lograr ser instrumentos aptos. Este "debe ser" de la Ley a veces choca con voluntades que buscan logros espectaculares transgrediendo la Ley misma y, entonces, es común que se formen en estas voluntades conceptos de que las prescripciones legales son normas que traban el accionar. Un estado no puede fincar el concepto de beneficio en lo material principalmente, sino ante todo en lo moral, y en tal orden de ideas es exacta la afirmación de Greca de que la sociedad siempre resultará más beneficiada con el constante cumplimiento de las leyes y de las normas que lo rigen. Lo ético debe estar encima de lo material. Uno de los fines esenciales del Estado debe consistir en lograr la vigencia de un orden de vida basado en las más puras aptitudes morales, tal es la opinión que nos da el maestro Marienhoff(1).

¿Existe necesidad de una reforma de la Ley de Contabilidad?. Es indudable que la Ley de Contabilidad, no obstante considerarse en términos generales una buena ley, necesita ciertos ajustes, por una parte, permitiendo una cierta elasticidad en normas rígidas y, por otra, fijando posiciones rígidas en situaciones que existen verdaderas violaciones a la Ley de Contabilidad, cuando el texto de la misma permite diversas, y en algunos casos, contrarias interpretaciones.

En primer lugar es necesario dejar aclarado que el contenido de la Ley de Contabilidad excede el marco meramente contable y se extiende a un aspecto más amplio, le-

...///

gislando en materias financieras, patrimoniales y económicas. El primer análisis de las Leyes de Contabilidad en general, nos lleva a la comprobación de que no hay una coordinación en los aspectos de que trata, o sea que no ha sido dictada con una visión global, totalizadora y sistémica de las áreas que la integran faltándole, por lo tanto, coherencia.

Sin perjuicio de ello, no podemos dejar de puntualizar que a veces los malos resultados no son producto de la aplicación de la ley que nos ocupa, sino un resultado de violaciones a la misma.

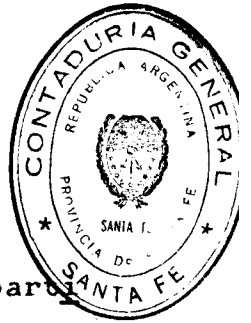
En efecto, muchas veces las demoras en los procedimientos y tramitaciones, la inseguridad en las registraciones, en la información, falta de resultados exactos, / etc., son una consecuencia de la no observancia de dicha norma legal o de la aplicación de otras que se contraponen a la misma, pasando a esbozar alguna de ellas.

VICIOS EN LA APLICACION DE LAS LEYES DE CONTABILIDAD.

a) Normas que rompen el principio de universalidad:

Las cuentas especiales y las cuentas de terceros.

Han proliferado en los últimos años de manera tan sorprendente, que actualmente se da la paradoja que, si analizamos algunas cuentas generales de ejercicios, comprobamos, sin exagerar, que lo que antes era extraordinario, ha pasado a ser lo ordinario y viceversa, tanto en canti-



...///

dad como en importancia, por el volumen de las partidas que representan una gran proporción del presupuesto total. Significa esto que todas las cuentas o partidas con una afectación específica, que debieran ser lo extraordinario y lo intrascendente por su significatividad, han ido proliferando aceleradamente en los últimos años, hasta pasar a ocupar posiciones de vanguardia.

Esto trae consecuencias: a) una mayor complejidad de los trámites, en lo que respecta al circuito de comprobantes, registraciones contables, habilitación de nuevas cuentas bancarias, etc., que el tratamiento de dicha cuenta implica, por la necesidad y obligación de su individualización, al no estar sujetas al tratamiento común que se le da a los fondos / sin afectación. En resumen las cuentas con afectación significan un incremento de las tareas administrativas en las fases de percepción, registración y rendición; b) Existen rubros de erogaciones bastantes inelásticos como son los gastos del funcionamiento. Si las afectaciones van en aumento / veremos que con el tiempo se pueden tornar ilusorias las decisiones financieras que pueda tomar un Poder Administrador. Ello está relacionado con otro principio fundamental que es el de la unidad de caja: las cuentas con afectación, y su lógica secuela, los fondos con afectación, que los convenios / imponen en todos los casos, provocan una gran dispersión de fondos que, en épocas de endeudamiento sobre todo por parte de los estados provinciales, puede atentar con la utilización racional del dinero.

b) Normas que rompen el principio de anualidad:

Las Leyes de Contabilidad nacional y provincial con-

...///

tienen disposiciones uniformes en materia de anualidad, disponiendo que el ejercicio será anual y contendrá para cada ejercicio financiero la totalidad de las autorizaciones a gastar. Cuando la Ley de Contabilidad establece que el ejercicio financiero comienza el 1° de enero y finaliza el 31 de diciembre, no está simplemente fijando una fecha sino institucionalizando un principio fundamental y básico que, por otra parte, es aceptado universalmente no sólo en el sector público sino en el sector privado, que tiende a mostrar la gestión en un lapso uniforme para que, entre otras cosas, sirva de elemento comparativo y de control de la misma.

Las diferencias conceptuales y la excesiva flexibilidad con la que se trata este tema, es el motivo principal de la pérdida gradual del principio de anualidad. No se trata simplemente de que entre la Nación y la Provincia y entre éstas, no haya uniformidad en el tratamiento de la apropiación de los gastos, sino que en la mayor parte de los casos, dentro de una misma provincia o dentro de un ministerio, los diferentes servicios administrativos no manejan de manera uniforme este concepto, con la lógica consecuencia de que a raíz de las diferentes interpretaciones, las cuentas de inversión al deteriorarse el principio de anualidad, no reflejan la verdadera gestión habida de un ejercicio financiero.

c) Falta de coherencia y dispersión entre las normas complementarias o reglamentarias de la Ley de Contabilidad.

El caso de las leyes de presupuesto que contienen disposiciones específicas o veladas que se contraponen a disposiciones de la Ley de Contabilidad o vulneran principios de /

...///

universalidad o de unidad de caja, se va generalizando siendo comunes las disposiciones contenidas en las mismas que / configuran excepciones al régimen de contrataciones, que / crean cuentas con afectación o disponen la utilización de / fondos de manera distinta al régimen general.

No existe, en general, un cuerpo orgánico y coherente de disposiciones donde se establezca el procedimiento para ejecutar el presupuesto en su totalidad, o sea que, si / bien las diferentes Leyes de Contabilidad contienen la disposición de que la aprobación del presupuesto constituye créditos abiertos a los órganos administrativos, para ejecutar el mismo, en la realidad tal disposición es a veces ilusoria o ineficaz tomada en forma literal, pues, para gastar se debe / tener en cuenta una cantidad innumerable de disposiciones aisladas que, en la mayor parte de los casos, se aplican subjetivamente, pues dependen de la buena o mala interpretación/^{que} de ellas puedan efectuar los ejecutores del presupuesto y que difieren no sólo a nivel nacional o provincial, sino hasta el nivel de grandes o pequeños servicios administrativos. Para a severar lo dicho, tomemos algunos ejemplos selectivos. Para nombrar un empleado, ¿qué exige la Ley de Contabilidad?, que exista crédito presupuestario, pero para nombrarlo en realidad, ¿es suficiente el cumplimiento de este simple requisito o cumplir con una serie de leyes, decretos, resoluciones, etc. de una complejidad tan tremenda, que a veces abruman a los / que tienen que hacerlo?. Para comprar bienes, también la Ley de Contabilidad exige la existencia de partida suficiente, pero esto es lo más simple; lo complejo es cumplir las disposiciones que generalmente se establecen en un cuerpo denominado

régimen de compras y contrataciones. Si vamos a efectuar una obra pública, ¿hay algo más simple que lo que exige la Ley de Contabilidad?, o sea de que exista partida suficiente, o que en algunos casos la obra esté en un plan analítico de obras. Sin embargo, ¿conoce alguien un procedimiento más complejo que el de la tramitación de una obra pública?. Si necesitamos que un funcionario salga en comisión, aparte del crédito suficiente que exige la ley, ¿no tenemos acaso que cumplir con todo un régimen de viáticos bastante complejo por cierto?. Si por necesidades de servicio necesitamos que el personal a nuestro cargo trabaje en horas extraordinarias temporalmente, ¿qué nos exige la Ley de Contabilidad?, que exista la partida específica y ésta sea suficiente; pero, ¿es así de fácil, o para ordenar el gasto tenemos que cumplir con una serie de normas cambiantes o dispersas y en todos los casos compleja?

Sabemos perfectamente que cada rubro de erogación, es motivo de que haya que cumplir disposiciones que, regulen esa erogación, pero lo grave es que podemos afirmar que esas normas no están dispersas, no forman un cuerpo orgánico ni tienen el mismo nivel dentro de la escala de valores jurídicos: algunos casos, para realizar una erogación que nos autoriza la Ley de Contabilidad, tenemos que cumplir disposiciones contenidas en leyes específicas; en otros casos, una simple circular o un simple memorándum, hace que la realización del gasto sea posible o imposible.

De lo anterior surge que no siempre es la Ley de Contabilidad la que traba o dificulta la acción, sino las disposiciones de diverso carácter jurídico, la falta de coherencia, oportunidad, y en algunos casos de sentido común, en su aplicación es cual configura una verdadera maraña que rodea a la Ley de Contabilidad haciéndola responsable de situaciones no siempre a ella imputables.

La Ley de Contabilidad trata lo que puede comprender / varias leyes orgánicas, tomando en su conjunto lo concerniente a / presupuesto, a cuenta general del ejercicio, servicio del tesoro, / gestión de los bienes del Estado, contrataciones, registro de operaciones, Contaduría General, Tribunal de Cuentas, responsables, juicios de cuentas, juicios administrativos de responsabilidad, ejecución de las resoluciones condenatorias del Tribunal de Cuentas y disposiciones referidas a las entidades descentralizadas y haciendas paraestatales.

Debe definirse si una ley debe mantener la estructura actual o si, por el contrario, deben dividirse en leyes específicas, a los efectos de la organización de la Administración, así la Ley de Contabilidad debe constreñirse específicamente a lo que haga a la organización de la hacienda pública, dejando de lado capítulos tales como Contrataciones que debieran regirse por una ley / especial. La Contaduría General y el Servicio de Contabilidad, como el ejercicio del control interno sobre el resto de la administración, tanto centralizada como descentralizada, debe obedecer a una

...///

ley orgánica separada de la Ley de Contabilidad. Lo que atañe al Tribunal de Cuentas, los cuentadantes, el juicio de cuentas, el juicio administrativo de responsabilidad y ejecutoriedad de las resoluciones del Tribunal de Cuentas, tendría que ser materia de una ley orgánica aparte? El control interno estaría en la ley orgánica de la Contaduría General y el control externo en la ley orgánica del Tribunal de Cuentas?

Es conveniente efectuar un análisis de la filosofía de la ley en lo que respecta a los agentes de la Administración Pública y a las contrapartes del Estado en los contratos administrativos, ya que la aplicación de las normas legales parecieran / suponerse que se dictaron partiendo de la premisa de que el empleado público es un delincuente en potencia al cual hay que enmarcar con un rígido esquema legal para evitarle la tentación de delinquir y que, el contratante del Estado es un ente (físico o / jurídico) que sólo lo mueve el afán de lucro y no la contraparte necesaria y el colaborador indispensable para que, por medio de / los contratos administrativos, el Estado pueda cumplir sus fines.

La función del Estado es la de brindar un servicio, la de la Ley de Contabilidad la de reglar que ese servicio se cumpla dentro de un marco jurídico y atendiendo a los conceptos de eficiencia y eficacia. La administración del Estado tiene forzosamente que ser dinámica puesto que obedece a un Estado que por misión debe satisfacer necesidades crecientes e ilimitadas con medios limitados. Siendo estas necesidades cambiantes ya que se generan / por propio dinamismo de la sociedad a la cual el Estado debe servir.

Un encuadre legal rígido puede traer aparejado de que la norma legal tienda, en el corto plazo, a no adecuarse a los fines del Estado y produzca el choque entre la decisión política que tiende a hacer para satisfacer las necesidades y el poder adminis

...///

trativo que, aplicando el marco legal, frena ese accionar cuando existe un exceso de reglamentarismo. La Ley de Contabilidad debe, en consecuencia, mantener principios rectores que puedan tener / vigencia en el tiempo y eliminar situaciones reglamentarias que se dicten para regularizar o aclarar situaciones de hecho nacidas de una política de coyuntura.

En lo referente a instituciones jurídicas y normas, es elocuente la opinión del doctor Eduardo Soto Kloss que dice: "Cuidado pues, con los trasvasijos institucionales, y mirar demasiado lo que suceda fuera descuidando la legislación propia; como los injertos en medicina a veces terminan con la vida misma. Desastrosas suelen ser las consecuencias de las copias o traslados de sistemas o instituciones, pues el Derecho es fruto directo de la naturaleza humana, que si bien es la misma donde se encuentre, está fuertemente condicionada por las tradiciones vernáculas, la idiosincracia nacional, la cultura general, la moral social: son ellas las que van plastificando el sistema jurídico dándole sus características. Adecuarse a ello es sabiduría del legislador: copiar de otros países suele ser expediente fácil, pero tarde o temprano la inadecuación al ser nacional aparece, y a veces muy pronto, originando ese divorcio, tan típico de las sociedades culturalmente subdesarrolladas, entre el derecho legislado y el derecho vivido".(1)

Para plasmar la existencia de una institución o su modificación, se hace necesario siempre un estudio interdisciplinar a los efectos de que dicha institución sea receptada por el medio en el cual se inserta, ya que el cuerpo social es distinto entre un país y otro, en el caso argentino, dentro del mismo país, la situación de Capital Federal difiere con la de la Provincia de Buenos Aires, Santiago del Estero, la región NOA y la Patagonia, /

(1) SOTO KLOSS, Eduardo -Contratos de la Administración. Caracteres y Diferencias - En Primer Congreso Nacional de Derecho Administrativo - pág. 65 - Mendoza 1977.

...///

que tienen matices y connotaciones propias y que deben regirse / por disposiciones que, naciendo del espíritu del sistema federal, contemple las distintas situaciones sociales, económicas y cultu_{ra}les que el Estado debe servir.

-Régimen Presupuestario

En lo que hace a presupuesto, teniendo presente la evolución constante del régimen presupuestario, la Ley debe conte_ner un artículo similar al que observamos en las leyes de conta_bilidades provinciales que siguieron el proceso de reforma del año 1971/72 y que disponen que el presupuesto adoptará en su es₋tructura las técnicas adecuadas para demostrar el cumplimiento / de las funciones del Estado, los organismos que la tengan a su / cargo y la incidencia económica de los gastos y recursos, de es₋ta forma be sucesivos presupuestos podrán darse las clasificacio_nes internas que, de acuerdo al momento en que se viva, sean con_venientes sin entrar en colisión con disposiciones de una ley or_gánica.

Si bien anteriormente dijimos de que la Ley de Conta_bilidad carga con culpas que no son propias sino que hacen éstas de disposiciones de distinto carácter jurídico que configuran u₋na verdadera maraña que rodea a la ley, haciéndola responsáble / de situaciones que no siempre a ella son imputables, creemos que en materia de ejecución presupuestaria no debe innovarse, tan so_lo debiera cuidarse de que éstas no sean constantemente altera₋das por otras disposiciones legales o por disposiciones interpre_tativas que constriñen la aplicación de la ley.

La Ley de Contabilidad de la Provincia de Salta, Decre_to Ley 705/57 modificada por Ley 4514 ha eliminado, como varias leyes de otras provincias, la intervención previa de las órdenes de disposición de fondos por el Tribunal de Cuentas, por entender

...///

que es una medida de control preventivo que no tiene una fundamentación sólida sino que genera un trámite más que no hace a la eficiencia del control, sino que tiende a responsabilizar gratuitamente al órgano ~~de control externo~~ en una función de gestión de la administración activa y por la cual el Tribunal de Cuentas, por medio de sus Contadores Fiscales, está comprometiendo su opinión sin tener todos los elementos de juicios necesarios y si buscarse tenerlos antes de proceder a la intervención de las órdenes de disposición de fondos, crearía una maraña más en el manejo de la administración, produciendo demoras a veces insalvables.

Al respecto, es conveniente acotar que el Artículo 71 de la ley 22.207 -Ley Universitaria- dispone que el Tribunal de Cuentas de la Nación fiscalizará las inversiones de las Universidades Nacionales, con posterioridad a la efectiva realización del gasto, a cuyo efecto se rendirá cuenta trimestral documentada de la ejecución de su presupuesto, en la actualidad y por aplicación del artículo 30 de la Ley de Contabilidad vigente, el Tribunal de Cuentas sigue la política de la intervención previa de las órdenes de disposición de fondos, aunque una ley posterior para una clase de entes haya dispuesto otro tipo de control.

-La Cuenta General del Ejercicio

La Cuenta General del Ejercicio se sostiene únicamente en las contabilidades que la misma instituye, sin entrar a considerar otras actividades que mantiene el Estado y que no se reflejan en forma directa en las previsiones presupuestarias o movimientos del tesoro(2), o sea que no responde a un concepto de universalidad del total del espectro administrativo del Estado.

(2) PEREZ COLMAN, Luis - Comentario de la Ley de Contabilidad, pág. 58 - Editorial Ciencias de la Administración - 1980.

...///

La Cuenta General del Ejercicio tiene su nacimiento / en disposiciones constitucionales. Es facultad del Poder Legislativo sancionar el presupuesto de la Administración votando los / créditos necesarios para que el Estado cumpla con sus finalidades y es facultad de este mismo Poder aprobar o desechar la cuenta / que recibe del Poder Ejecutivo. Existe una estrecha relación entre la Cuenta General y el Presupuesto, toda vez que la primera es una consecuencia del segundo que permite al legislador efectuar una de sus funciones primordiales: la de control, por lo que debe existir una correspondencia entre la Cuenta y el Presupuesto de / cada año. Las leyes de contabilidad determinan que la Cuenta General será preparada por las Contadurías Generales indicando normalmente los estados que la forman.

Para que la Contaduría General pueda formular una cuenta que vaya más allá de ese mero control numérico que tienda a que la misma sea universal, y que pueda mostrar resultados que permitan un juzgamiento de metas y objetivos que animaron al legislador a la sanción del Presupuesto al cual corresponde la Cuenta, el contenido que establece la Ley de Contabilidad en su articulado debiera ser genérico e indicativo, a los efectos de poderse adecuar a las distintas estructuras presupuestarias que van a responder a presupuestos dictados para satisfacer esas necesidades cambiantes y crecientes que tiene la colectividad a la cual el Estado tiene / la función de servir. La Cuenta General del Ejercicio configura la rendición de cuenta de una gestión y es el corazón del juzgamiento legislativo "a posteriori" de la marcha de la Administración, el / más importante elemento de juicio que llega al Poder Legislativo / para cumplir con su misión.

Las disposiciones legales deben permitir a la Contaduría confeccionar una cuenta que responda al objetivo de control universal para que este organismo y posteriormente el Tribunal de Cuentas, ejerciten la función de información guardando para ello principios de informática que por razones nemotécnicas y sin que indiquen orden de prioridad denominamos "A, E, I, O, U".

...///

A-Adecuada:

Debe contener la información al nivel en que deberá / ser analizada la Cuenta respondiendo a la pregunta preliminar que nos formulamos cuando redactamos un informe: a quién va dirigido? y en base a la respuesta que nos demos surgirá como debemos pre-/ sentar la información.

Esta debe contener las pautas necesarias para el juz- gamiento de la labor desarrollada en el ejercicio económico, la / relación entre las metas y los objetivos propuestos y los alcanza- dos. Los costos estimados para cada programa y los costos reales. Esta información debe surgir de los cuadros de erogaciones del e- jercicio y las comparaciones con los ejercicios anteriores, inclu- yendo sistemas de representaciones objetivas y simples, de forma tal que graficadas sean fácilmente comprensibles.

Los recursos que se estimaron, el "quantum" de recau- dación y la forma en que esos recursos fueron aplicados a logro / de sus finalidades; esto básicamente viene a constituir un cuadro de origen y aplicación de fondos.

E-Elaborada:

La Cuenta General del Ejercicio no puede constituir / un resumen tomado de las máquinas, sino que la información debe e laborarse tanto en el organismo que la prepara (Direcciones de Ad ministración), con respecto a los programas que tienen a su cargo, como en la consolidación que deben efectuar las Contadurías Gene- rales y en el informe que deben preparar los Tribunales de Cuen- tas.

Responsablemente, no puede delegarse en las Cámaras / Legislativas la tarea de elaborar la información partiendo simple mente de cuadros numéricos, para la interpretación de las cifras,

...///

debe tenerse presente que un crédito presupuestario responde a / una necesidad de la administración o de los administrados y que / están insertos en un plan de actividades aprobado al sancionarse el presupuesto, es por ello que la relación entre lo comprometido y el plan debe ser materia de "información elaborada". Con relación a los recursos deben enunciarse las causas de las faltas de recaudación, la existencia de deudores morosos e incobrables por los tributos que impuso el fisco, como asimismo elementos que permitan medir la presión fiscal, no puede bastar la mera enunciación de lo calculado recaudar y lo recaudado.

I- Interpretada e interpretable:

La información debidamente elaborada debe ser interpretada y acompañarse los elementos necesarios para que la misma pueda a su vez ser interpretada por las Cámaras Legislativas, que tienen a su cargo el juzgamiento, control y toma de decisiones sobre la conducción política que se materializará con la sanción de un próximo presupuesto. Al Poder Legislativo se debe trasladar la información básica debidamente interpretada que permita a su vez otras interpretaciones de parte de este Poder, ya que la remisión de una Cuenta General con información exclusivamente técnica y / constreñida en cifras, hacen de que el Poder Legislativo al estar integrado por representantes del pueblo que no tienen la obligación de poseer conocimientos técnicos en materia de contabilidad pública y administración financiera, renuncie a su obligación de tratamiento y posterior orientación en la conducción del Estado / por no entender la información que se le remite.

Si bien la Cuenta General del Ejercicio debe contener información interpretada y elaborada por quienes tienen básicamente la responsabilidad de confeccionarla (Contadurías Generales) el Tribunal de Cuentas debe realizar su informe como órgano de con-/

...///

trol externo y remitirlo al tratamiento de las legislaturas sacando sus propias conclusiones, compartiendo o no las elaboradas por la Contaduría General y ampliando los horizontes para hacerla compreensible al legislador.

O-Oportuno:

La Cuenta General se refiere a un ejercicio cerrado, / a hechos que pertenecen al pasado cercano y que sirven para corregir las acciones futuras, es un punto de partida para el análisis de los próximos presupuestos, sin dejar de lado la función del poder legislativo a realizar un adecuado control concomitante de / la gestión presupuestaria.

La Cuenta General debe remitirse en los plazos que se / estipulan y que permitel al legislador tener la información y poder hacer uso de ella, no solamente debe ser una rendición de / cuentas documentada sino que la información que contiene, debe utilizarse para el juzgamiento de la gestión y la orientación del gasto público.

U -Universal:

Debe incluir la totalidad de la Administración de las / acciones que se cumplen, de los programas que se tienen en ejecución incluidas las situaciones de las Haciendas Anexas, de erogación y de producción y las Paraestatales.

No solamente se debe referir a los entes centralizados sino que el espectro a cuorir tiene que ser amplio, todos deben estar relacionados con el cumplimiento de las finalidades y funciones específicas, para ello las Contadurías Generales deben contar con facultades normativas a los efectos de indicar constantemente la información que requiere, el tiempo y forma en que le debe ser remitida.

...///

Va de suyo que los estados contables de las Haciendas Anexas de erogación, producción y de las Paraestatales (particularmente de las privadas a las cuales el Estado se hubiera asociado) deben formar parte de la Cuenta General del Ejercicio, puesto que forman parte del quehacer del Estado para la satisfacción de las necesidades colectivas.

CONTRATACIONES

El Dr. Luis Pérez Colman en su comentario a la Ley de Contabilidad y al Régimen de Contrataciones del Estado dice lo siguiente: "La ley contempla la base esencial del contrato administrativo tradicional: la adjudicación. Hacia ese punto giraron todas las legislaciones occidentales en función exclusiva de preceptos o prejuicios cuya superación no se ha logrado. Particularmente en América Latina donde la suspicacia general se ha visto lamentablemente confirmada."

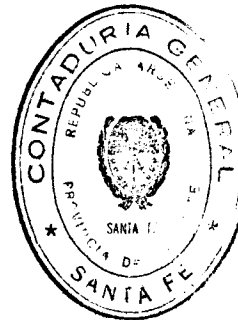
"El contrato administrativo tradicional estuvo dominado por los siguientes conceptos:"

"1. De licitación forzosa, por aplicarse al Estado las mismas reglas que para los actos patrimoniales de los incapaces".

"2. De riesgo exclusivo a cargo del contratista en que el pacto era asimilado a los principios del contrato privado en cuanto a sus resultados económicos".

"3. De desconfianza hacia los contratistas, al considerárselos ávidos de lucro a expensas del Estado".

"4. De desconfianza hacia los propios funcionarios, por considerárselos poco seguros frente a los administrados".



...///

"5. De improrrogabilidad por el que los contratos se debían cumplir en la forma literal en que estaban concertados y excepcionarse únicamente según la voluntad de la ley o el reglamento."

"Al contrato administrativo moderno se le reclaman / otras circunstancias. Se destaca como más importante que los aspectos formales legales si se celebran y ejecutan en tiempo oportuno, acorde con los planes y realizaciones del Estado; además, / su correlación tanto en cuanto a las inversiones del sector público como a las actividades de fomento sobre el sector privado. Hoy interesa la forma y modo de ejecución de las obras o servicios, el tiempo de su obtención, los efectos sobre los costos / públicos. Esto lleva al tema de los contratos más allá del campo del derecho al que estaba constreñido hasta ahora."

"Al contrato administrativo moderno se le exige ubicarse dentro de los planes y programas, las políticas y criterios macroadministrativos". (3)

Las leyes de contabilidad determinan en lo que hace a contrataciones como regla el sistema de selección del contratante conocido como Licitación Pública y dentro de excepciones relacionadas con la variable monto presunto de contratación, la Licitación Privada en algunas legislaciones provinciales, el Concurso de Precios y la Contratación Directa. El Remate Público y un sistema de excepciones legales a los sistemas de selección / del contratante que faculta la adquisición directa.

(3) PEREZ COLMAN, Luis J. - Ibidem pg. 89.

...///

Entendemos que lo relativo a contrataciones que la Ley debe autorizar al Poder Ejecutivo a utilizar para las compras, locaciones, arrendamientos, trabajos, servicios o suministros, otros sistemas de selección que surjan de estudios que se realicen y que tiendan a garantizar al Estado el poder contratar basándose siempre en la oferta conveniente a los intereses del fisco.

Por otra parte la Ley o su reglamentación debe permitir que la administración nacional pueda contratar con postulantes inscriptos en los registros provinciales cuando se traten de entes que tienen su localización física en esas jurisdicciones. El Registro de Proveedores del Estado es el organismo de preselección natural que debe juzgar la honorabilidad y solvencia de los postulantes a contratar con el Estado, este juzgamiento no puede efectuarse a la distancia, ni puede exigirse los mismos requisitos que puedan ser exigidos en centros de mayor peso económico y social, La situación actual lleva a que las pocas administraciones públicas nacionales ubicadas geográficamente en jurisdicciones provinciales deban adquirir violando las disposiciones reglamentarias o adquieran en la Capital Federal con mayores costos administrativos y sin que exista el efecto multiplicador que tienen las erogaciones del Estado en el lugar en que ésta realiza su actividad o, lo que es peor, que por una traba reglamentaria no puedan adquirir y por consiguiente no cumplir acabadamente con su misión.

No debe perderse de vista al diseñarse la parte de contrataciones de que de acuerdo a la Constitución Nacional, estamos en un régimen Federal y que lo que puede ser bueno en un Esta

...///

do que tiene una determinada orientación y organización que responde a la forma de ser de ese pueblo, puede no ser bueno para / otro Estado que tiene marcadas diferencias sociales. Lo que sí / debe quedar en claro es la figura de las Instituciones que rijan los procesos de selección, y que no deben tener matices diferentes en la legislación nacional y en las legislaciones provinciales, a tal fin, entendemos como Licitación Pública al procedimiento administrativo de preparación de la voluntad contractual, por el que el ente público en ejercicio de la función administrativa invita a los interesados para que, sujetándose a las bases fijadas en el pliego de condiciones, formulen propuestas de entre las cuales se seleccionará la más conveniente a los intereses del fisco.

Como Licitación Privada: al procedimiento de contratación en el que intervienen como oferentes las personas o entidades expresamente invitadas por el Estado. Es una invitación o pedido de ofertas dirigido por la Administración a personas determinadas discrecionalmente para cada caso.

El concurso: como un procedimiento de selección del co-contratante por oposición y en razón de la mayor capacidad / técnica, científica, cultural o artística entre los presentantes o intervinientes. Si bien el concurso tiene el substracto común de la licitación y demás procedimientos de contratación, difiere de ellos en que la oposición emergente de la concurrencia no tiene en vista las condiciones de orden técnico-económico-financiero, sino las condiciones de orden técnico-personales.

La Terminología "Concurso de precios", que se utiliza es impropia y no es una categoría específica, involucra carac

...///

terres de licitación y concurso, formando una mixtura sin recepción normativa ni asidero científico. Se dice concurso de precios a efectos de señalar que los convocados al procedimiento deben indicar el precio de la obra, objeto o servicio solicitado por el Estado. Y que es justamente el precio el elemento variable y determinante de la oposición. Ello no es cierto, puesto que el concurso propiamente dicho nada tiene que ver con el precio, ya que, consiste en la oposición que se realiza para determinar la mayor capacidad técnica, científica o cultural, entre dos o más personas (Dromi, José -La licitación pública - pág. 103).

Licitación Privada es aquella a la que sólo pueden presentarse como oferentes las personas o entidades expresamente invitadas al efecto por la Administración Pública.

La nota diferencial con la licitación "pública" / consiste en que, en esta última, pueden ser oferentes o licitadores todas las personas o entidades que, hallándose en condiciones legales o reglamentarias para ello, deseen presentarse a la licitación. Toda persona o entidad que esté dentro de lo preceptuado por las normas vigentes, puede comparecer como proponente en una licitación pública, pudiendo entonces ser i limitado el número de oferentes, pues, dentro del criterio de admisión expuesto, no hay limitación al número de licitadores.

De manera que, mientras en la licitación "pública" la afluencia de proponentes es ilimitada, en la licitación / "privada" dicha afluencia es limitada, además en la licitación

...///

pública la presentación de oferentes obedece a un "llamado público" objetivo efectuado por la Administración Pública, en tanto / que en la licitación privada dicha presentación o comparecencia / responde a una "invitación" personal directa formulada por la Administración Pública. De ahí que a la licitación "pública" suele denominársele "licitación abierta" y a la "privada" "licitación cerrada" o "restringida". En Francia, a la licitación pública denomínasele "adjudicación ouverte" y a la privada "adjudication restreinte". (Marienhoff, Miguel S. - TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO - Tomo III-A - pág. 272 - punto 673).

Contratación Directa: es la que la Administración Pública realiza con una firma, entidad o persona determinada, tratando de llegar con ella a un acuerdo conveniente, en trato directo, con exclusión de puja o concurrencia. En tal orden de ideas la Administración Pública tiene gran margen de libertad para seleccionar al co-contratante.

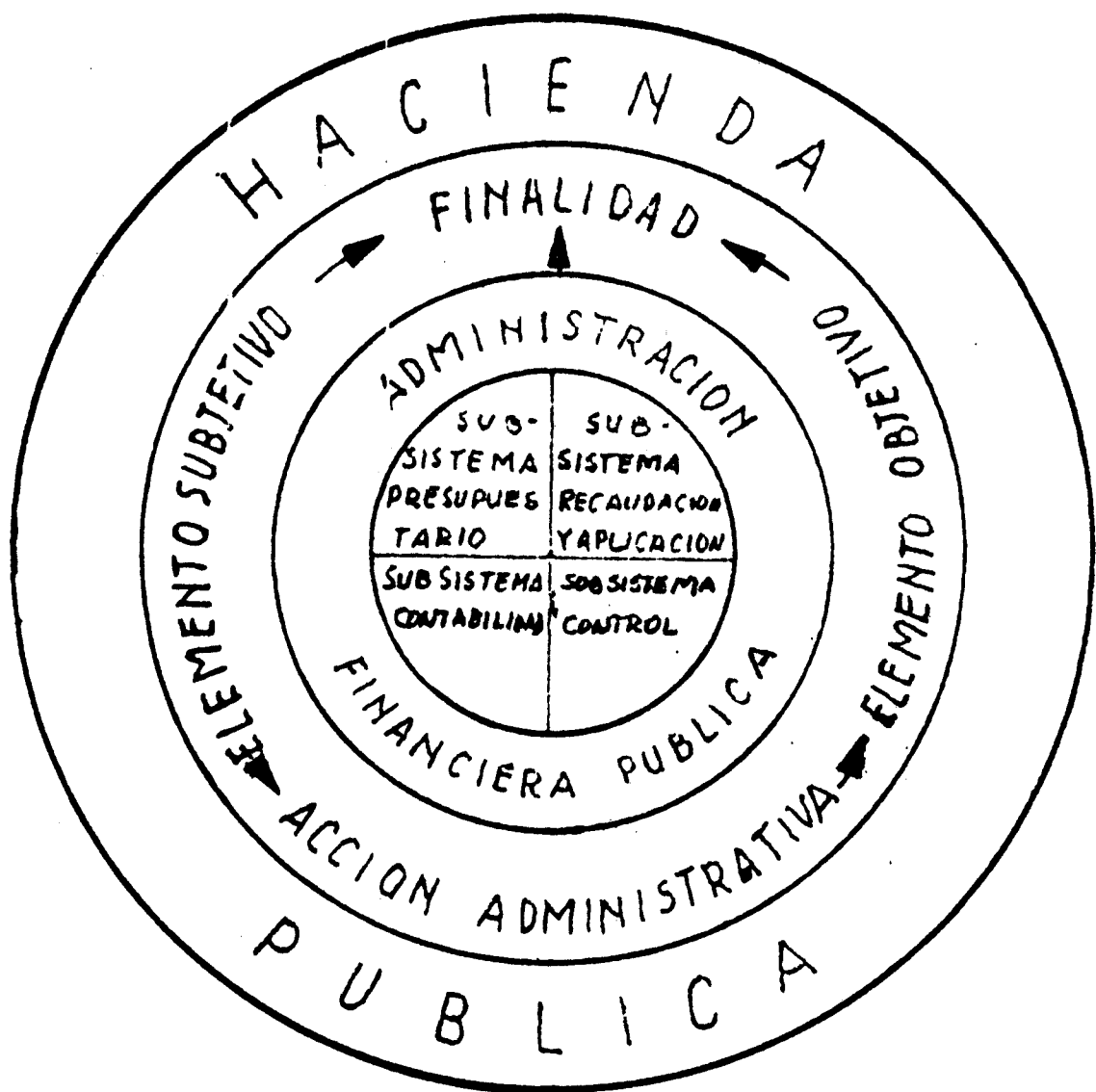
LA ADMINISTRACION FINANCIERA PUBLICA

Deberá entenderse como administración financiera pública "...la consecución de los recursos, el manejo de los mismos de la manera más inteligente destinándola a los sectores que lo requieran, de tal manera que se obtenga el máximo beneficio para la comunidad y se controle el cumplimiento de esa finalidad".(4)

El sistema de administración financiera pública comprende cuatro subsistemas, a saber: a) presupuestario; b) recaudación, determinación y administración de los recursos financieros; c) de contabilidad; d) control.

La relación existente entre hacienda pública, sus elementos, la administración financiera pública y los subsistemas componentes, se puede visualizar en el gráfico siguiente, en el cual se advierten los siguientes aspectos:

HACIENDA Y ADMINISTRACION FINANCIERA PUBLICA



...///

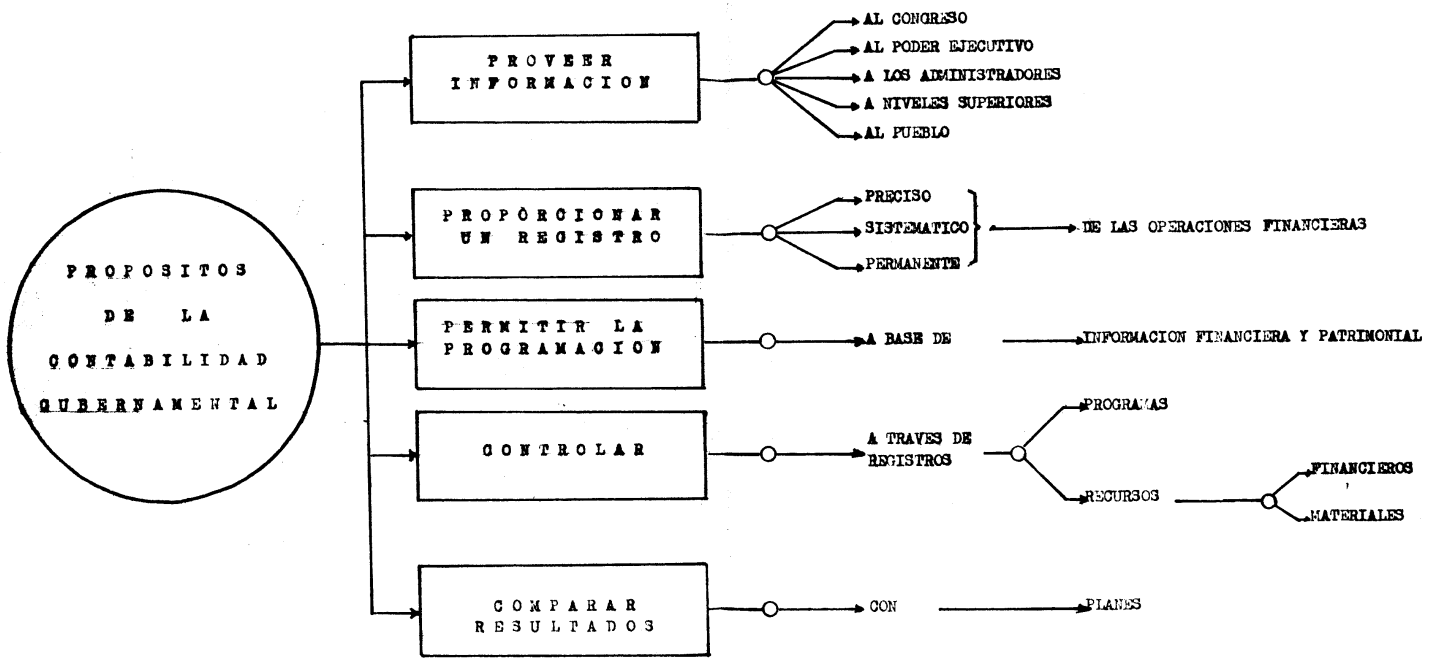
La hacienda pública está integrada por los cuatro elementos mencionados y engloba como una forma de acción administrativa a la administración financiera pública que es el núcleo dinámico de aquélla y está compuesto, a su vez, de cuatro subsistemas. El logro de los objetivos de la administración financiera / sólo podrá ser posible si éstos desarrollan su accionar en forma armónica y coordinada, a la luz de los fines generales de la misma, dado que si no se tiene claro ese concepto su desarrollo no se caracterizará por pautas de economía, eficiencia y efectividad. De lo expresado precedentemente surge que, como en toda concepción sistémica no se puede pretender que cada uno de los subsistemas desarrollen sus funciones sin tener en cuenta el objetivo del sistema general como así tampoco conozca cuáles son los fines y funciones del Estado.

Vimos precedentemente el aspecto presupuestario. A continuación pasaremos a examinar el subsistema de contabilidad y el de control hacendal.

LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Los propósitos de ésta se aprecian en el siguiente cuadro(5). Del análisis del mismo surge que la contabilidad gubernamental debe proveer información:

- a) Al Congreso, para que éste pueda ejercer su potestad de control.
- b) Al Poder Ejecutivo, a fin de que éste cuente con un elemento esencial para tomar racionales decisiones, como responsable de la administración general del Estado.
- c) A los administradores y a niveles superiores.
- d) Al pueblo. No caben dudas que el mecanismo de control de la opinión pública no funciona en nuestro país eficientemente, como ocurre en otros -por ejemplo en Inglaterra-, pero es de espe-



...///

rar que en el futuro cumpla su rol esencial.

Otro objetivo de la contabilidad gubernamental es el de proporcionar un registro sistemático, preciso y permanente de las operaciones financieras y patrimoniales que permita la programación, el control de los programas y recursos -financieros y materiales- y la comparación de los resultados obtenidos con lo planeado.

La importancia de los fines aludidos tiene directa relación con la facultad normativa que en el área le compete a la Contaduría General (artículos 49º y 75º último párrafo de la LCP y 76º de la LCN) y con su carácter de organismo rector de la organización contable según lo especifican el artículo 76º de la LCP y 77º de la LCN, que establecen que el contador de cada jurisdicción tiene el carácter de agente de la Contaduría General y deberá organizar las contabilidades a su cargo en correspondencia con las que lleve este organismo. Si no existiera esta estructura, se desvirtuarían los objetivos de la estabilidad gubernamental.

La contabilidad gubernamental es uno de los más eficientes instrumentos del control interno en una organización y cabe señalar al respecto, que la doctrina y la práctica de esa área han estado descuidadas, tal como lo ha deplorado el V Congreso Internacional de Ciencias Fiscalizadoras (Israel, 1965) que unánimemente aprobó la siguiente proposición:

"...Las experiencias en la elaboración de un Balance Estatal, en forma integral, destinado a ofrecer una evaluación precisa y exhaustiva de los diversos activos que componen el patrimonio nacional (bienes, créditos, valores líquidos) para confrontarlos con los pasivos (deuda pública, obligaciones diversas y reservas de previsión) a fin de medir las variaciones anuales en el patrimonio del Estado, demuestran que un documento semejante constituye una fuente preciosa de información para el control, y es un

...///

progreso en la descripción global de las finanzas públicas.

Sin embargo, para que este documento sea un instrumento preciso y una guía útil-tanto para el Parlamento y la Administración, como para las Entidades Fiscalizadoras Superiores-, deberá ser algo más que una sencilla reagrupación del presupuesto general y de sus anexos, o de un simple inventario de los bienes, créditos y deudas del Estado, para constituir un conjunto coherente que incluya todos los resultados de las operaciones relativas al presupuesto, fondos, patrimonio y Deuda Pública.

En efecto, a fin de obtener un cuadro fiel de la situación del activo y del pasivo del Estado, es necesaria una correcta evaluación de los activos no monetarios, no descuidar los problemas de amortización, y sobre todo se hace indispensable mantener una estrecha relación entre las cuentas del presupuesto y / las cuentas del balance. Dichos resultados, al parecer, no pueden ser totalmente logrados sino mediante la adopción de una contabilidad patrimonial por partida doble o de una contabilidad inspirada en sus principios. Es deseable que cada país dentro del marco de sus estructura y de su legislación, se preocupara por resolver este problema siendo entendido que podría establecerse un intercambio de ideas y experiencias, a fin de facilitar su solución".

Sobre este aspecto, es importante lo manifestado también por el Dr. JAIME FERRO FARIAS. (6).

"Tal recomendación se hizo necesaria porque, aunque parece extraño, importantes países de Europa y de los demás continentes aún mantienen procedimientos de contabilidad gubernamental referidos parcialmente al presupuesto y al tesoro, carecen de una contabilidad patrimonial propiamente dicha y sólo últimamente están promoviendo la necesaria integración de sus sistemas contables gubernamentales..." (La Contabilidad Gubernamental en Venezuela, pág. 27, 1980).

No obstante lo anterior, en nuestro país se registra un avance en la materia propiciado por la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación y por los Dres. Licciardo y Frangi a través / del texto unificado de la ley de contabilidad para las provincias,

...///

la publicación del Consejo Federal de Inversiones "Presupuesto Integrado de Gobierno" del Dr. Le Pera y mediante el dictamen del Decreto Nacional N° 1181/66.

En el plano de lo concreto, la Provincia de Mendoza logra, mediante el ineludible apoyo de la computadora, un esquema de contabilidad integrada pública que permite al Estado conocer la información que esquemáticamente se esboza en el gráfico siguiente, sumado a los informes de ejecución presupuestaria y de situación contractual con los proveedores, todo lo cual es concordante con lo especificado en el Capítulo III de la Ley de Contabilidad vigente.

...///

En cuanto a los principios y convenciones de la contabilidad gubernamental, estimamos que es conveniente que la misma se base en los siguientes: a) sujeción a la ley; b) aplicación de la partida doble; c) Universalidad -la totalidad del patrimonio y de las operaciones; d) Unidad -que la contabilidad sea una; e) Uniformidad -que se refleje en la estructura balance-; f) valuación de bienes y obligaciones y g) Debe permitir separar los subsistemas -financiero, patrimonial y presupuesto movimiento de fondos y valores.

EL ROL DE LA CONTADURIA GENERAL EN MATERIA HACENDAL

La complejidad de la materia hacendal, y su carácter universal, han permitido afirmar a White (7) que "la organización para la administración fiscal lo penetra todo y va, sin interrupción, desde la alta administración a la administración media y / comprende agencias de línea, consultivas y auxiliares... una visión completa de la estructura del Estado, necesaria para manejar las operaciones fiscales, sorprendería a la mayor parte de los / lectores por razón de su extensión y complejidad". "Todo acto administrativo tiene sus repercusiones fiscales tan inseparables como un hombre y su sombra".

De lo anterior surge que en administración hacendal se configura generalmente la existencia de organismos centralizados, verdaderos pilares de la labor del Poder Administrador, que realizan una cuádruple función; tarea que le compete a las C.G.:

- a) Control interno de la hacienda pública;
- b) Funciones normativas;
- c) Gestión;
- d) Asesoramiento.

a) Control interno

La conceptualización del control interno, que es competencia de

...///

las Contadurías Generales es la que fuera realizada en el Primer Seminario Internacional sobre Auditoría Gubernamental (Viena, 1971) y posteriormente aprobado como recomendación al VIII Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras (INCOSAI) / realizado en Madrid en 1974, que es el siguiente:

"El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y medidas adoptadas dentro de una entidad para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia de las operaciones, estimular la observancia de la política prescripta y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados".

A su vez, como el control interno que debe ejercer la Contaduría General se refiere al del manejo hacendal público, el mismo ~~abarca~~ abarca la fiscalización sobre los elementos de la hacienda pública, a saber:

- a) Elemento subjetivo: los órganos, los entes y las personas que manejan la hacienda pública.
 - b) Elemento objetivo: los bienes económicos.
 - c) La acción administrativa: acción del elemento subjetivo sobre el objetivo.
 - d) La finalidad: Este elemento de inherencia particular de la hacienda pública y su control varía según se trate de una hacienda central, de haciendas anexas de erogación, de producción, mixtas y/o paraestatales.
- b) Facultad Normativa
Toda/^{des}centralización operativa implica necesariamente una centralización normativa, a los efectos de lograr la necesaria uniformidad en la toma de decisiones. De allí que la descentralización operativa en materia hacendal implica ineludiblemente la existencia de un organismo central rector en lo relativo a la contabilidad gubernamental y al control interno conjuntamente con la adecuada coordinación con el Ministerio de Hacienda

...///

da (o el similar existente en cada Estado), con el control externo, con los "holdings" de control de entes descentralizados, etc.

c) Gestión

La intervención de las Contadurías Generales es fundamental en las distintas etapas del gasto público y, particularmente, en la de la emisión de la orden de pago. Como así también en la / centralización de la contabilidad hacendal, debiendo confeccionar la Cuenta General del Ejercicio.

d) Asesoramiento

Corresponde a la Contaduría General el asesoramiento al Poder Ejecutivo en la materia de su competencia.

De lo anterior, las anteriores funciones son cumplidas por / nuestras Contadurías Generales.

La experiencia extranjera ha demostrado que la inexistencia de un organismo central rector en materia de control interno ha originado información no apta ni adecuada para la toma de decisiones y para el control. El rol que compete a la Contaduría General, en tal sentido, es indiscutible, dado que, por falta de criterios uniformes, de nomenclatura común y por no contar con / clasificadores y registros que posibiliten la máxima coherencia entre contabilidad, presupuesto, administración, aplicación de recursos y control, se han producido situaciones que ha puntualizado la XII Conferencia Interamericana de Contabilidad (Vancouver, 1977) en el trabajo presentado por el Instituto Latinoamericana / de Ciencias Fiscalizadoras (ILACIF) que al respecto puntualizó: / "Dos obstáculos principales a la aplicación de principios y prácticos contables profesionales muy típicos del Sector Público son, por un lado, disposiciones legales obsoletas, inadecuadas y conflictivas con dichos principios y prácticas, y, por otro, requisitos presupuestarios detallados e irreales. Estos problemas hacen que ignore la necesidad de mantener un sistema contable capaz de producir la información histórica imprescindible para la formulación del presupuesto. Así, requisitos impuestos por clasificado-

...///

res oficiales de gastos pormenorizados cuyo detalle dificulta el funcionamiento del sistema contable causan demoras en los desembolsos por las continuas transferencias que deben efectuarse de una partida detallada a otra". (El subrayado es nuestro).

Por otro lado, cabe señalar que el texto legal vigente en la generalidad de las leyes de contabilidad del país, en lo que respecta al registro de las operaciones, adolece de falencias al no incorporar en forma expresa la obligatoriedad de un subsistema único de contabilidad integrada pública, ni fijar los principios contables básicos a ser aplicados en la misma. Le son atribuibles al actual esquema legal las insuficiencias señaladas en la XII Conferencia Interamericana de Contabilidad aludida que sobre el particular expresó: "Desafortunadamente, ha sido tradicional en casi todos los países del mundo, que se considere a la contabilidad "gubernamental" como otra disciplina totalmente diferente a la de la "contabilidad". Consecuentemente, no se han aplicado en el sector público los "principios de contabilidad generalmente aceptados" con excepción de las empresas públicas. Aún los conceptos y prácticas más elementales y básicas de la contabilidad, como el registro por partida doble y la elaboración de estados financieros, no se aplica en las entidades y organismos públicos usualmente".

En dicha conferencia se recomendó:

- "a) Que se insista en la aplicación de los principios de Contabilidad y Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, de modo que se garantice la calidad profesional de la Contabilidad y su examen de Auditoría en las entidades y organismos del sector público.

...///

- "b) Que las Normas Internacionales de Contabilidad sean aplicables tanto al sector público como en el privado.
- "d) Que la Asociación Interamericana de Contabilidad, por medio de sus organismos patrocinadores, transmita las recomendaciones de esta XII Conferencia a todos los gobiernos para su aplicación efectiva". (8)

Por último, se estima que tanto la cuenta general del ejercicio, como así también la Contabilidad Pública del Estado debe estructurarse a partir de la ecuación patrimonial, / criterio que, no obstante ser fundamental, no se lleva a cabo.

EL 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 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. (9)

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 aplicación de sus instrumentos básicos y de los alcances de las atribuciones de los organismos que lo ejercen".(10)

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

ESQUEMA DEL CONTROL

CLASIFICACION		ORGANISMOS Y ORGANOS DE CONTROL						
		PODER EJECUTIVO	PODER LEGISLATIVO	CONTADURIA M GENERAL	TRIBUNAL DE CUENTAS	DIRECCION GRAL. DE ADMINISTRAC.	CONTROL DE GESTION	SINDICAT. GRAL. EMPRESAS PUBLIC
I	SEGUN EL MOMENTO							
	a) Preventivo	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	()	()
	b) Concomitante	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	()	()
	c) Posterior	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
II	SEGUN EL ALCANCE							
	a) De Legalidad	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	()	xxx
	b) De Gestión	xxx	xxx	()	()	()	xxx	xxx
III	AMBITO EN EL QUE EJERCEN EL CONTROL:							
	a) Administración Central	xxx	xxx	xxx	xxx	dentro de sus	xxx	()
	b) Organismos Descentral.	(***)	xxx	(***)	(***)	respectivas	(***)	(***)
	c) Haciendas Parastatales	(***)	xxx	(***)	(***)	Áreas,	()	(***)

xxx Casos en que se ejerce el control

(***) El control no se ejerce en todos los casos

() No existe control

...///

En el gráfico anterior se aprecia el esquema del sistema de control hacendal teniendo en cuenta la normativa jurídica vigente, las clasificaciones, los órganos u organismos que lo ejercen y el ámbito sobre el cual lo realizan. Se ha tratado de esquematizar el caso nacional y el de la provincia de Salta. Consta de tres partes:

1.- Las instituciones de control y el momento en que lo realizan (cuadro n° I)

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). Como se puede apreciar, la totalidad de las instituciones (a excepción del Sistema de Control de Gestión y la Sindicatura Gral. de Empresas ^{Públicas} pueden realizarlo en todo momento:

- a) El Poder Ejecutivo, como responsable de la administración general del Estado.
- b) El Poder Legislativo: lo ejerce por la vía de aprobación del presupuesto (preventivo), interpelaciones ministeriales (concomitante), cuenta general del ejercicio y comisiones especiales investigadores (posterior).
- c) La CG, como OSCI puede ejercerlo en cualquier momento, teniendo como uno de sus objetivos básicos el control previo, a los efectos de eficientizar la gestión hacendal de los entes.
- d) El Tribunal de Cuentas; al no decir la ley que es anterior, concomitante o posterior se infiere que dicho ente ejerce control en cualquiera de los tres momentos.

...///

- e) Las Direcciones Generales de Administración: dentro de sus áreas respectivas, realizan el control también en los tres momentos.
- f) El Sistema Provincial de Control de Gestión que fue establecido por Decreto N° 281/79 de nuestra Provincia. Es ta normatizado como control "a posteriori", su objetivo es comparar programas con efectivas realizaciones (consecuentemente, no efectúa control preventivo y concomitante).
- g) La Sindicatura General de Empresas Públicas, sobre las empresas de propiedad total o mayoritaria del Estado, cualquiera fuera su naturaleza jurídica, que funcione en jurisdicción del Ministerio de Economía. El control de la Sindicatura General está concebido como control "a posteriori". Y corresponde al ámbito nacional.

2.- Las instituciones y el alcance del control (cuadro n°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 mé^{ri}to o merital, los contadores hablamos de control de ges^{ti}ón. En definitiva, se trata de un control que va a la sustancia de los actos y no solamente a la legalidad.

En esta parte se aprecia que, no obstante que al a nalizar el punto anterior existía una aparente total cobertura

...///

de control de legalidad por parte de esas instituciones, al examinar esta parte se verifica una evidente ausencia: la del control de gestión. Es aquí donde se produce la primera manifestación del fenómeno denominado "atomización del control hacendal público" a que aludimos precedentemente. No está 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, y tal como es interpretado en muchos casos, todo hace pensar que la legalidad ampara la ineficiencia, criterio que -obviamente- no podemos admitir, planteando una falsa dicotomía entre ambos conceptos y permitiendo suponer que uno excluye al otro, como si existiera un "control de legalidad versus control de gestión".

En lo que respecta a este tema que nos preocupa, cabe señalar que la dicotomía entre control de legalidad y de gestión, tal como se plantea en nuestro país, no llega a presentarse en otras naciones desarrolladas, en donde el concepto del primero no excluye el segundo. No existen dudas que si tendríamos que graficar ambos conceptos y sus alcances y siguiendo la teoría matemática de conjuntos, se verifica una zona amplia de intersección entre los mismos.

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 ac-

.....///

tividad 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. El Congreso ha llegado a aprobar por ley cuentas generales correspondientes a 20 y hasta 22 años anteriores (no fue distinto el parlamento provincial). Estimamos que ese control no tiene sentido, 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 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.

Sintetizando lo anterior, debemos señalar la necesidad de eficientizar el sistema cubriendo el vacío que experimentamos en materia de control de gestión a lo cual debe agregarse restituir el sentido original de la cuenta general del ejercicio como instrumento fundamental de control.

3.- Las instituciones de control y el ámbito en el que lo ejercen
(cuadro n° III)

En el cuadro de referencia puede apreciarse el ámbito sobre el cual ejercen control los órganos y organismos establecidos para tal fin:

- a) Sobre la administración central ejercen control el Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, la Contaduría General, Tribunales de Cuentas y el sistema de Control de Gestión.

...///

- b) Sobre los organismos descentralizados la situación es similar, con algunas limitaciones y con la aclaración que el / Sistema de Control de Gestión (creado por un decreto en / nuestra provincia de Salta, no ha sido considerado ni cuestionado por las entidades autárquicas provinciales hasta / la fecha en el sentido de que sus disposiciones puedan llegar a lesionar sus respectivas autarquías).

Se agrega a ello las funciones de la Sindicatura General según lo ya expresado.

- c) Sobre las haciendas parastatales el Poder Ejecutivo ejerce control que varía en cada caso particular según el alcance, procedimientos y momentos de control. El Poder Legislativo y el Tribunal de Cuentas también tienen jurisdicción sobre dichas haciendas. La Contaduría General, como organismo técnico superior de control del Poder Ejecutivo lo ejerce por delegación de este Poder.

De todo lo anterior, podemos decir de que si bien, aparentemente, existen dos organismos centrales de fiscalización hacendal: uno, la Contaduría General, que ejerce el control interno del manejo financiero patrimonial de la hacienda pública y otro, el Tribunal de Cuentas, que ejerce el control externo / del manejo financiero patrimonial de la misma hacienda y una / pléyade de servicios que, genéricamente, se denominan servicios administrativo-contables, entre los cuales ejercen un rol protágónico las Direcciones Generales de Administración, aparentemente existiría una cobertura total de control hacendal, pero a la fecha se verifica que no existe ningún órgano ni ente que pueda informar al Poder Ejecutivo, al Legislativo, a los administradores y al pueblo, si los fondos públicos son manejados con efi-

*...///

ciencia, economía y efectividad. Esta situación que proviene desde hace más de treinta años nos lleva a replantear el sistema hacendal de control argentino.

Por otra parte, falta citar a otro mecanismo fundamental de control que es el de la publicidad, que debería operar con respecto a los actos de observación del Tribunal de Cuentas, al informe de los estados contables de las entidades descentralizadas y al de la cuenta general del ejercicio. En general en nuestro país no está previsto constitucionalmente, ni legalmente, este instrumento de control, que en otros países funciona eficientemente. Tampoco la opinión pública ha sido especialmente formada para poder realizar un análisis crítico y objetivo. Estimamos que se debe evitar la atomización de organismos de control y de las normas a los que estamos sujetos en el país. En este momento, sobre control hacendal público y con algunas superposiciones de competencia, están los Tribunales de Cuentas, las Contadurías Generales, la Fiscalía Nacional de Investigaciones Administrativas, la Procuración del Tesoro de la Nación, el Servicio de Control de Gestión, la Sindicatura General de Empresas Públicas, las Direcciones Generales de Administración, los servicios administrativo-contables, etc. Se habla en algunas oportunidades de institucionalizar otro organismo: el Ombudsman". A tales efectos, estimamos que toda reforma a las leyes de contabilidad se debe realizarla teniendo en cuenta la finalidad de la administración financiera y que el control es una de las facetas de dicha administración. El control no debe olvidarse de cuál es su / finalidad y, al mismo tiempo, debe verificar el cumplimiento de la razón de ser de la administración financiera.

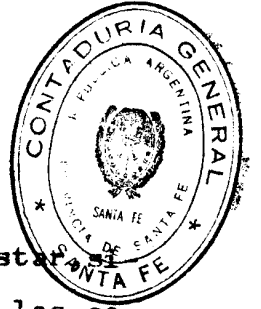
Por lo tanto, estimamos que la ley debe determinar cuál es el objetivo de ésta y del control hacendal público.

...///

Por otra parte, estimamos que se debe constreñir, unificar el control en un organismo de apoyo y asesoramiento del Poder Ejecutivo, y otro que lo realice para el Poder Legislativo y el pueblo.

En definitiva, se estima necesario que las leyes de contabilidad especifiquen los siguientes aspectos:

- 1°) La determinación precisa y clara de la finalidad de la administración financiera y de su control.
- 2°) La facultad normativa de las Contadurías Generales en el ámbito del control interno.
- 3°) La concentración del control en uno o dos organismos de control: esa facultad debe comprender -en cuanto a su alcance- el control de legalidad y de gestión y abarcar -en cuanto a ámbito- a la hacienda central, entes descentralizados, empresas, las sociedades del estado, paraestatales, etc.
- 4°) Para evitar ese famoso reparo (no siempre verdadero) que decía "la ley de contabilidad traba el desenvolvimiento de los entes", se debe otorgar al organismo de control la facultad de establecer el procedimiento idóneo de control para cada hacienda atribuyéndole responsabilidad por la bondad de esa elección, sobre todo en los casos que tiene particularidades, como son las empresas y las sociedades del Estado. O / sea, que el mismo organismo fiscalizador establezca cuál es el sistema y método apropiado para controlar (no se nos escapa que el control presupuestario establecido por las leyes de contabilidad no es el más idóneo para las aludidas empresas públicas, ya que los créditos presupuestarios bien pue-



...///

den no ser entendidos como montos máximos para gastar no que sean "previsiones para no improvisar" dada las características y particularidades del accionar de aquéllas). Se debe responsabilizar al ente de control por la idoneidad de las técnicas y procedimientos de control que utilice, entre las cuales no podemos dejar de mencionar la auditoría gubernamental, que ha sido adoptada por otros países como uno de los sistemas más apropiados por su dinámica, características y por su alto tecnicismo. El criterio expuesto supone -lógicamente- que los organismos de control tengan equipos interdisciplinarios de profesionales y técnicos: o sea, en la integración de esos organismos se debe contar con equipos de economistas, ingenieros, abogados, médicos, contadores, psicólogos, etc. Deben ser interdisciplinarios, para poder realizar el control de eficiencia. Ello va a exigir también -por una parte- una continua mejora y capacitación de los funcionarios que realizan el control, lográndose mayor amplitud de miras en cuanto a los fines y funciones del Estado y al accionar de sus gobernantes y, por otra, una mayor eficiencia de la administración, pues bien se ha dicho que el rol que cumplen los organismos de control, hace al desarrollo integral y a una mayor racionalización de la administración pública.

P O N E N C I A

- 1) Las futuras reformas a las Leyes de Contabilidad deben ser encaradas mediante equipos interdisciplinarios que tengan en cuenta el ser y el deber ser de la hacienda pública a la luz de los objetivos generales del Estado. A tales efectos deberá considerar los principios e instituciones rectoras en materia hacendal, sin entrar en excesivos reglamentarismos que obstaculicen el cumplimiento de los fines de la administración.
- 2) Las reformas de las Leyes de Contabilidad deben ser realizadas bajo el enfoque sistémico del sector hacendal público, centralizado y descentralizado, determinando en forma precisa la finalidad de la administración financiera, de su control, la delimitación de las competencias de los organismos que ejercen esta función y destinatarios de ese control, bajo pautas de economía, eficiencia y efectividad. A tales fines, más que rígidas normas de contabilidad y procedimientos de control deberán atribuir a los organismos rectores los medios (humanos, materiales y financieros) y las facultades / de decisión sobre la oportunidad, las técnicas y procedimientos idóneos para cada tipo de hacienda, lo cual implica la responsabilidad de la elección.-

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) MARIENHOFF, M., "Tratado de Derecho Administrativo", T. 3-A
- (2) Pérez Colman, L. Comentarios de la Ley de Contabilidad, pág. 58, Editorial Ciencias de la Administración, 1980
- (3) Pérez Colman, J.L., ibidem, pág.89
- (4) Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras, (ILACIF), Introducción a la Auditoría Gubernamental, Cap. IX, 21
- (5) Regodesebes, J. "Hacia un nuevo enfoque de la Contabilidad Pública a partir del esquema de la Organización de las Naciones Unidas", VII Congreso Nacional de Administración Pública, 1978.

El cuadro no corresponde exactamente al original, al agregársele dos aspectos: el patrimonial y la mención expresa del Poder Ejecutivo.

- (6) Ferro Farías, J. "La Contabilidad Gubernamental en Venezuela", Contraloría General de la República, pág. 27
- (7) White, Leonard, "Introducción al Estudio de la Administración Pública", pág. 236
- (8) Memorias de la XII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Vancouver, 1977
- (9) Cortés de Trejo, L., "Necesidad de replantear la legislación y la enseñanza de la Administración Financiera y su control", en Revista Actualidad Administrativa, n°2
- (10) Cortés de Trejo, L., "La atomización del control hacendal público", en Revista Actualidad Administrativa n° 7/8.

I N D I C E

INTRODUCCION	1
VICIOS EN LA APLICACION DE LAS LEYES DE CONTABILIDAD	3
REGIMEN PRESUPUESTARIO	10
LA CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO	11
REGIMEN DE CONTRATACIONES	16
LA ADMINISTRACION FINANCIERA PUBLICA	21
LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	23
EL ROL DE LA CONTADURIA GENERAL EN MATERIA HACENDAL	28
EL SISTEMA DE CONTROL HACENDAL	32
PONENCIA	42
