

El Fideicomiso Público Su Control y Contabilización

Sistema de Control Contable, Jurídico y Financiero del Estado

El Control Concomitante de la Ejecución
Presupuestaria

Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires

**Cra. Mirta ARIAS
Dr. Aldo AZAR**





INDICE

CAPITULO I

El Fideicomiso Público – Su Control y Contabilización.....	Pág. 3
Conceptos Básicos.....	Pág. 3
Alternativas Contables.....	Pág. 6
Transmisión Fiduciaria.....	Pág. 6
Estados Contables del Fideicomiso.....	Pág. 8
Fideicomiso Público.....	Pág. 8
Conclusiones.....	Pág. 12

CAPITULO II

Sistema de Control Contable, Jurídico y Financiero del Estado

El Control Concomitante de la Ejecución Presupuestaria.....	Pág. 13
Introducción.....	Pág. 13
Presupuestos Jurídicos e Institucionales del Control.....	Pág. 14
Control de la Ejecución Presupuestaria.....	Pág. 16
Conclusiones.....	Pág. 19

Bibliografía.....	Pág. 20
--------------------------	---------

CAPITULO I

El Fideicomiso Público Su Control y Contabilización

Conceptos Contables

a) Concepto de Activo

Para comenzar el análisis del tratamiento contable del fideicomiso, cabe remitirse al concepto de "Activo" definido entre otros por la Resolución Técnica n°16 de la F.A.C.P.C.E. que dice:

"Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial que tenga valor de cambio o de uso para el ente).

Un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:

- a) canjearlo por dinero y/o por otro activo;*
- b) utilizarlo para cancelar una obligación; o*
- c) distribuirlos a los propietarios del ente.*

Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.

En cualquier caso, se considera que algo tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalente de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes), un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión.

La contribución de un bien a futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de:

- a) su conversión directa en efectivo;*
- b) su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta;*
- c) su canje por otro activo;*
- d) su utilización para la cancelación de una obligación;*
- e) su distribución a los propietarios.*

Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar, por sí mismas, a activos.

El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga la propiedad".

Definido que fue el concepto de activo, para el caso particular que nos ocupa, esto es el fideicomiso, cabe distinguir algunos conceptos. Así se puede decir que para que haya activos se tiene que dar:

- a) Que el ente que contabiliza dicho activo perciba los beneficios económicos que produce el bien.
- b) Que el bien tenga valor de uso, es decir que pueda emplearse en una actividad que genera ingreso.
- c) Que el valor de uso represente fondos o aptitud para generar un flujo positivo de fondos o equivalente a fondos.

- *Control sobre los beneficios que produce un bien.
- *Hecho ya ocurrido.
- *Aptitud para generar un flujo positivo de dinero o equivalente.

El concepto de control por parte del ente sobre sus recursos, se entiende como la facultad de decidir sobre los mismos.

La posibilidad de generar beneficios futuros debe tener una expectativa fundada de que el hecho ocurra, de manera de acortar la incertidumbre del hecho futuro.

b) Concepto contable de ente

Decimos que un “ente tiene un activo ...”, entonces surge la necesidad de definir el concepto de ente contable, para determinar si el fideicomiso lo es.

En doctrina contable, conforme lo manifestado por Fowler Newton, “la contabilidad es la parte integrante del sistema de información de un ente (con fines de lucro o sin él), que suministra información sobre la composición y evolución de su patrimonio.

El ente contable lo constituye la empresa como entidad que desarrolla una actividad económica.

La actividad económica se realiza por entes, a través de la combinación de recursos en base a decisiones de una autoridad, con el propósito de lograr los fines de la entidad.

La contabilidad visualiza los entes económicos, los que se caracterizan por contar con recursos para satisfacer sus necesidades estructurales y operativas, y por ser un centro de decisiones independiente. El ente contable tiene, un fin económico particular, un patrimonio y un centro de decisiones.

Analizando un contrato de fideicomiso, podemos decir que da origen a un ente contable, y como tal obligado a emitir información contable.

El fideicomiso desarrolla una actividad económica, con patrimonio propio, en base a las decisiones del fiduciario.

La Resolución 25/95 de la Secretaría de Hacienda Nacional, al fijar el marco normativo del sistema contable gubernamental, establece el postulado básico del registro de los hechos económicos y financieros en el patrimonio de los entes públicos.

Al ocuparse de los principios contables, dicha norma, establece que los estados contables se refieren siempre a una unidad económica identificable, creada para cumplir determinadas metas y objetivos conforme a los ordenamientos jurídicos que la originaran.

Son los entes, que se presumen de actividad continuada, pudiendo tener un plazo finito para su funcionamiento desde su creación.

Alternativas contables

La registración contable del fideicomiso, tendrá distintas alternativas según sea el tipo de contrato celebrado, el tipo de fideicomiso, y el sujeto que debe contabilizar. Las cláusulas contractuales mas importantes a tener en cuenta están relacionadas con el destino final de los bienes fideicometidos, la contraprestación que se perciba, de existir, como consecuencia de la transmisión fiduciaria, y el destino de los beneficios que se generen.

Asimismo es importante considerar el tratamiento contable para el fiduciante, para el fiduciario, para el beneficiario y de existir para el fideicomisario.

Transmisión fiduciaria

La transmisión fiduciaria puede hacerse con contraprestación o sin contraprestación.

a) Con contraprestación:

1) La Transmisión fiduciaria con contraprestación asimilable a un contrato oneroso (= que concepto de activo).

Se da este supuesto cuando el fiduciante recibe una contraprestación que puede ser en dinero, certificados de participación u otras modalidades.

En este supuesto en el libro del fiduciante se registrará como una operación de venta, al transferirse la propiedad fiduciaria.

El fiduciante en sus registros contables, debe contabilizar la transmisión fiduciaria de los activos involucrados en el contrato de fideicomiso, dándolos de baja y registrando como contrapartida el dinero, o las obligaciones negociables por ejemplo, recibidas a cambio.

Es decir en la contabilidad del fiduciante se deberá registrar la transmisión fiduciaria de los activos involucrados, dándolos de baja registrándose los activos recibidos como contraprestación.

El fiduciario incorporará en la contabilidad del ente creado, el fideicomiso, los bienes fideicomitados, conforme lo establece el artículo 1º del Decreto 780/95 que establece la necesidad de registrar dichos bienes. Como contrapartida se registrarán los derechos de los beneficiarios y fideicomisarios.

Las transacciones posteriores que se realicen como resultado de la gestión del fideicomiso deben registrarse en la contabilidad del fideicomiso, como nuevo ente.

2) La Transmisión fiduciaria no se asimila a una operación de venta, en garantía (= que el concepto de activo).

Cuando no se dan los supuestos mencionados en 1), el tratamiento contable será conforme sea el fiduciante o el fiduciario.

En la contabilidad del fiduciante los bienes deberán contabilizarse en una cuenta que refleje la afectación de los bienes en fideicomiso.

Es el caso por ejemplo de un préstamo obtenido con garantía fiduciaria, implica la exposición aclaratoria de los bienes afectados al fideicomiso en garantía y la contabilización de los activos y pasivos originados por el mutuo.

En esta oportunidad el fiduciario, dado que los bienes fideicomitados como las contraprestaciones recibidas son contabilizadas en el libro del fiduciante, no efectúa ninguna registración al respecto.

Las transacciones posteriores que se realicen durante el fideicomiso, como resultado de su gestión, tales como cobranzas de cuotas hipotecarias, alquileres, intereses, impuestos, deberán registrarse en la contabilidad del fideicomiso.

b) Transmisión fiduciaria sin contraprestación o por contrato gratuito

Cuando el fiduciante no recibe ninguna contraprestación por la transmisión fiduciaria y no existe posibilidad de readquirir esos bienes, debe registrarse la pérdida.

En este caso el fiduciario registrará el nuevo activo y toda la gestión posterior del fideicomiso.

Estados Contables del Fideicomiso

El fideicomiso debe presentar estados contables para brindar información.

Al respecto la Resolución Técnica n°8 de la F.A.C.P.C.E. establece que los estados contables constituyen los elementos mas importantes para transmitir la información económica y financiera de los entes públicos y privados.

Por otra parte la Ley 24441 además de la obligación del fiduciario de actuar como un buen hombre de negocios, determina su obligación de rendir cuentas.

Los estados básicos a presentar son: "Estado de situación patrimonial Fiduciario", "Evolución patrimonial del Patrimonio Neto Fiduciario", "Resultado Fiduciario", "Estado de origen y aplicación de Fondos Fiduciario."

Tanto el fiduciante como el fiduciario deberán exponer los aspectos relevantes del contrato de fideicomiso, sus derechos y obligaciones, como información complementaria a sus estados contables.

Fideicomiso público

La confianza se encuentra en la raíz misma del instituto, que tiene como principal fin garantizar las obligaciones frente a los acreedores.

Adoptada la figura del contrato de fideicomiso por parte del Estado, es necesario complementarlo con mecanismos de control y seguimiento del cumplimiento contractual.

Sin dejar de reconocer el carácter de hacienda separada, los fondos fiduciarios con intervención estatal, deben hallarse vinculados con las normas de control del Sector Público.

El instituto tiene como aspecto central su carácter de patrimonio separado o de afectación, no obstante no deben estar exceptuados del control propio de los entes públicos.

Los fideicomisos públicos aparecen como nuevas estructuras administrativas. Su creación resulta de una aprobación legal, en donde se determinan sus objetivos. Oficia de fiduciario una entidad pública. Su finalidad es de interés general lo que en alguna medida justifica el uso de fondos públicos. Además con su creación se constituye el Consejo de Administración.

En el Sector Público Nacional por ley 25152 de "Solvencia Fiscal" se estableció que la Ley de Presupuesto debe incluir los fondos fiduciarios.

En el año 2001 los fondos fiduciarios se reflejan como entidades separadas, pero es recién en la Ley de Presupuesto de 2002, donde se introducen con criterios específicos para su formulación, ejecución presupuestaria y contable. Es así como se incorpora a los fondos fiduciarios dentro del "Sector Público Nacional Financiero – Sistema Financiero no bancario" constituyéndose en un nuevo sector.

El avance logrado en el orden Nacional con motivo de la incorporación de los fondos fiduciarios a la Ley de Presupuesto, no se ha verificado aún en la Provincia de Buenos Aires, toda vez que los fideicomisos existentes no se encuentran expresados en la Ley Provincial de Presupuesto.

Es así como por Ley 10150 se facultó a celebrar con el Banco de la Provincia de Buenos Aires un convenio de fideicomiso financiero por el que se reconoce una remuneración a los depósitos oficiales que la Provincia mantiene con el Banco.

A tales efectos la Provincia otorga en fideicomiso al Banco el uso de los fondos de los saldos libres del conjunto de los depósitos oficiales.

La renta mensual que se devengue, ingresará mensualmente al Tesoro Provincial.

Por Ley 12511 se crea el "Fondo fiduciario para el desarrollo del Plan de Infraestructura Provincial". El Patrimonio del fondo se integra con los recursos que específicamente por ley de presupuesto se le asignen, por los programas multilaterales de crédito, por los bienes del dominio privado del Estado que se le transfieran por el producido de operaciones propias y por las contribuciones que

perciba. El Fondo Fiduciario deberá ejecutar el plan de obras que luego deben transferirse al patrimonio provincial.

Asimismo por Ley 12726 y sus modificatorias se crea un Fideicomiso integrado por los créditos del Banco Provincia de Buenos Aires que se transfieren a dicho fideicomiso, el que cuenta con un Comité de Administración. Por los ingresos que se originen con motivo de la gestión de recupero realizada por el fondo fiduciario resultará beneficiaria la Provincia.

Con independencia de las acciones que se ejerzan, tendientes a incorporar a los Fondos Fiduciarios a la Ley de Presupuesto, lo que sin duda contribuiría a facilitar su control, estamos en la necesidad de reflejarlos contablemente, no sólo desde la óptica del fiduciario, sino también del fiduciante.

Con respecto al primero y en razón de lo antes expuesto, no caben dudas que deben contar con registros contables y suministrar los estados contables básicos exigidos.

Pero no debemos olvidarnos del fiduciante, en este caso la Provincia.

Por ejemplo en el fideicomiso creado por Ley 12511 de desarrollo del plan de infraestructura, se deberá patrimonialmente dar de baja a los bienes transferidos, y registrar en una nueva cuenta de activo a largo plazo los derechos que el contrato de fideicomiso genera.

A medida que se van realizando obras, y las mismas se transfieren al patrimonio provincial, se irá cancelando el crédito.

Esto es así porque conforme lo establecen las Resoluciones Técnicas para que exista un activo, con independencia de la titularidad del dominio, el ente debe controlar los beneficios económicos, circunstancia que se da en este fideicomiso, toda vez que se transfieren bienes en propiedad fiduciaria y a cambio se adquiere el derecho sobre las obras a ejecutarse.

Distinta es la situación del fideicomiso creado por la ley 12726 y sus modificatorias, donde la Provincia es beneficiaria. Este beneficio tiene una incertidumbre relativa en cuanto a sus importes y oportunidad de ocurrencia y al no cumplir con las condiciones para reconocerse como un activo deberá informarse en notas.

Esto conforme lo establecido por la Resolución Técnica n°19 de la F.D.C.P.C.E. que establece:

“Contingencias:

- A)
- B) *Contingencias cuya probabilidad de ocurrencia no es remota, y que no cumplan con las condiciones para su reconocimiento como activos o pasivos:*

Deberá informarse en notas:

- a) *una breve descripción de su naturaleza;*
- b) *una estimación de los efectos patrimoniales, cuando sea posible cuantificarlos en moneda de manera adecuada.*
- c) *una indicación de las incertidumbres relativa a sus importes y a los momentos de su cancelación; y*
- d) *en el caso de contingencias desfavorables, si existe la posibilidad de obtener reembolsos con motivo de su cancelación.*

.....

Cuando en relación con una situación contingente existen razones fundadas para suponer que la divulgación de alguna de las informaciones requeridas perjudicaría al emisor de los estados contables, podrá limitarse a una breve descripción general de tal situación”.

Conclusiones

En primer término se debe avanzar para que el instituto del fideicomiso público se refleje en la ley de presupuesto provincial.

Los fondos fiduciarios, como patrimonios de afectación, deben tener un uso restrictivo, respetándose el principio básico de universalidad del presupuesto.

Se debe evitar que los fondos fiduciarios sean utilizados para evadir el control del patrimonio público, no debiendo perderse en ningún caso el concepto que, con independencia de la figura que se utilice, siempre se están manejando fondos públicos, en consecuencia sujetos a todos los controles para el sector público.

El fiduciario deberá estar obligado a la presentación de todos los Estados Contables exigidos para la totalidad de los entes públicos provinciales, los que estarán respaldados por los registros contables pertinentes.

El fiduciante deberá tomar recaudos para reflejar, de corresponder, en sus registros los derechos que detenta sobre el fideicomiso

En los casos de la eventualidad de que el hecho ocurra, tal circunstancia deberá reflejarse como nota al pie de los estados contables.

CRA. MIRTA VALENTINA ARIAS

**Contador Mayor
CONTADURÍA GENERAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

Año 2003

Sistema de Control Contable, Jurídico y Financiero del Estado El Control Concomitante de la Ejecución Presupuestaria

CAPITULO II

Introducción

En el XVII Congreso Nacional de Contadurías Generales, expusimos sobre los presupuestos jurídicos, contables y financieros del control que ejerce la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires. En dicha ocasión se delinearon los postulados y conclusiones que sirvieran como pautas y objetivos de todo el sistema de control, en cualquiera de los ámbitos en los que el mismo sea ejercido, y de allí sentar las bases para una reformulación del mismo a tenor de la legislación nacional y de los diversos proyectos de ley de Reforma del Estado y Administración Financiera.

En esta oportunidad profundizamos el estudio ya iniciado, llevándolo del ámbito del “control previo de legalidad” al campo más amplio del “control de la ejecución presupuestaria” en el que aquél, el control previo, confluye con el concomitante.

A tales fines esta exposición se estructurará sobre tres aspectos:

- 1) La primera consistirá en exponer los principios en función de los cuales se estructura el control del gasto público que realiza la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires, principios que pueden y deben extrapolarse a otros sistemas de control;
- 2) La segunda consistirá en desarrollar las características y alcance del control concomitante al que se puede acceder y realizar mediante el mecanismo sentado por el denominado “tablero de control”.

La tercera parte se centrará en la problemática de la contabilización de los Fondos Fiduciarios creados por el Estado y sus implicancias para el debido control de la ejecución presupuestaria.

Presupuestos Jurídicos e Institucionales del Control

Conforme a la normativa constitucional, nacional y provincial y a los estándares internacionales de la gestión pública son presupuestos necesarios de todo control que se efectúe con relación al uso de los recursos públicos:

- 1) la prohibición de no autorizar pago alguno que no se ajuste a la ley de presupuesto y leyes especiales.
- 2) la obligación de controlar la legalidad del gasto público en todas las oportunidades, momentos y actos que impliquen una erogación, desplazamiento o atribución patrimonial.

El control contable, jurídico y financiero del gasto público en la Provincia de Buenos Aires se encuentra fundado en el art. 157 de la Constitución Provincial que establece: "El contador y el subcontador no podrán autorizar pago alguno que no esté reglado a la ley de presupuesto o a leyes especiales ..."

Dicho precepto guarda semejanza con otras Constituciones Provinciales que sientan idénticos principios y disciernen en las Contadurías Generales, Sindicaturas o Auditorías Generales que cumplan tales funciones la facultad y deber de observar los actos que se aparten del régimen jurídico vigente.

Ese control puede ser directo o indirecto.

Es directo cuando se atribuye al Contador General la obligación de autorizar el pago y les otorga la facultad de "observación" cuyo efecto consiste en suspender los efectos del acto irregular. Tal es el caso de la Provincia de Buenos Aires, ...

Es indirecto el control cuando la Contaduría General realiza el registro de las operaciones jurídicas y contables, que impactan en la ejecución presupuestaria, por el contenido patrimonial de los mismos. Es esencial determinar que la registración contable es un "mecanismo de control" pues con ella se "certifica", es decir, se da plena fe a los actos que afectan el patrimonio estatal. Ya se avanzó en

tal sentido en el XVII Congreso Nacional realizado en Tierra del Fuego, a cuyas conclusiones me remito.

La Contaduría de la Provincia, así como todo órgano constitucional de control, cuenta no sólo con la atribución de autorización, sino la **independencia funcional** para poder ejercer de sus facultades de control y la aplicación de criterios técnicos propios, todo ello como condiciones necesarias para el cometido asignado.

La situación institucional de la Contaduría General y de todo órgano de control exige:

1-Autonomía funcional: que implica la independencia del Organismo respecto a la Administración Central, Poder Legislativo o de cualquier otro órgano autárquico creado o a crearse. En tal sentido deberán reformularse la organización administrativa nacional y aquéllas provinciales que han hecho depender a las Contadurías Generales de los organismos centralizados, para otorgarles la autarquía que sus funciones requieren.

2-Autonomía jurídica: que importa el pleno ejercicio de la facultad de dictar sus propios reglamentos para organizarse por sí misma para el cumplimiento de sus fines. Ello es consecuencia de lo anterior y le confiere a las Contadurías Generales la necesaria independencia.

3-Indelegabilidad de sus funciones específicas, consistente en la prohibición de transferir a otros organismos o cercenar a la Contaduría las atribuciones propias de la actividad contable que le han sido conferidas constitucionalmente, a su titular y mucho menos subordinarlo a un Ministro del Poder Ejecutivo, o a criterios de decisión ajenos. Ello se impone además por la especificidad técnica de su cometido, siendo inadmisibles que el órgano controlado sea quien defina el criterio de control del organismo controlante.

4. Ilimitación temporal: el control asignado a la Contaduría no tiene limitaciones constitucionales en cuanto al tiempo u oportunidad en que ha de efectuarse, por lo que aquél se impone de manera *previa, concomitante y posterior*, esto es **en cualquier momento**.

5.- Universalidad: están sometidos al control la totalidad de los órganos, entes y poderes que conforman el Estado Provincial, no estando ello circunscripto al ámbito del Poder Ejecutivo, esto quiere decir que **controla a todos**.

En tal sentido reiteramos la ponencia que se elevó en su oportunidad en el Congreso próximo pasado respecto a la necesidad de una autonomía funcional y administrativa para todo organismo de control, y para los funcionarios que se desempeñan en el mismo, a los fines de asegurar la independencia de criterios, la indelegabilidad de sus atribuciones, el control contemporáneo, universal e íntegro que se lleva a cabo.

Control de la Ejecución Presupuestaria

En Ushuaia desarrollamos las características del llamado “control previo de legalidad”. El mismo se encuentra ínsito en la prohibición constitucional de pagar sin la autorización, con lo cual el acto por el que se realiza la erogación requiere para su regularidad el examen previo de su legalidad, esto es de su conformación a la Ley de Contabilidad, a la Ley de Presupuesto, al Código Civil y demás normativa dictada por el Congreso de la Nación y por la Ley de Procedimientos Administrativos pertinente. Ese examen desde esa cuádruple perspectiva normativa, comprende también el control de la regularidad y razonabilidad del gasto que se pretende consumir mediante el pago.

En efecto, el concepto de “control previo de legalidad” importa el análisis de la **regularidad** del acto administrativo, regularidad que impone no sólo la verificación de la licitud sino de la adecuación sustancial del acto a la normativa vigente.

Demostramos en esa oportunidad que el análisis de la regularidad del acto no es “formal” sino sustancial, pues obliga a determinar el cumplimiento efectivo de los principios y regulaciones jurídicas y contables en la erogación patrimonial concreta sujeta a consideración.

En tanto deba autorizarse el pago, el control de legalidad remite indefectiblemente a evaluar todos y cada uno de esos elementos, siendo **inválida** cualquier norma que pretenda desconocer el mandato constitucional y lo regulado por el Código Civil Argentino.

En otro orden de ideas el concepto de “pago” hace referencia tanto a la extinción de una obligación preexistente, cuanto a **toda erogación patrimonial o a cualquier atribución o desplazamiento de un bien o servicio desde o hacia el patrimonio del Estado con independencia de la causa que lo provoque**. En tal sentido, pago no sólo es la cancelación de una deuda asumida por el Estado, sino también la asignación de un recurso propio a un tercero y la erogación actual o futura de un bien debida a la asunción de un crédito o deuda, a un incumplimiento contractual, a la ejecución de una obligación, a la reasignación de recursos, etc.

Aclarada la naturaleza de lo que es un **control de legalidad**, debe considerarse que el carácter “previo” del mismo no se refiere a un criterio cronológico o temporal, sino lógico: lo **previo o anterior** implica el deber de expedirse a priori de cualquier acto, actuación o resolución que signifique un compromiso patrimonial para el Estado, o que pueda implicar afectar los recursos de este último, cualquiera sea la causa de la erogación, gasto o desplazamiento pecuniario, y cualquiera sea el **momento** en que quiera practicárselo. Por ejemplo, el examen sobre la procedencia de una “resolución o rescisión contractual”, en tanto trae aparejada la desafectación de los recursos destinados al pago de las obligaciones convencionales o el ejercicio de una acción tendiente al cumplimiento del contrato o a la indemnización de los daños y perjuicios causado con ello, requiere el control *previo* del acto administrativo que compromete directa o indirectamente el patrimonio estatal, cuestión ésta reservada constitucionalmente a la Contaduría General de la Provincia.

Es por ello que lo “previo” no significa agotar el análisis a la etapa anterior a que se dicte un acto por el que se afecta un recurso estatal, sino que se extiende a todos los demás momentos en que ese acto se ejecuta, es decir, adquiere eficacia.

El llamado “control previo” en realidad constituye el mecanismo por el que se analiza un acto **antes de su dictado y durante su ejecución**. Por ejemplo, la regularidad del cumplimiento de un contrato con la administración pública forma parte del mismo “control”. En ese aspecto, el control llamado “previo” también es

“concomitante”, y es esencial para verificar la regularidad de la ejecución presupuestaria.

La Ley 24156 omite toda referencia y regulación al control previo de legalidad, el que se halla ausente, privándose de esa manera del mecanismo más efectivo para la ejecución presupuestaria y para el sistema contable y financiero de la Nación. De allí que proponemos su inclusión en el sistema nacional y en los sistemas provinciales que lo han omitido, debiendo ser definido de un modo amplio que incluya el control de la razonabilidad y regularidad del gasto público.

Conclusiones

- 1) Cualquier sistema de control requiere la autonomía funcional y jurídica del órgano controlante respecto del controlado, de manera que se garantice la independencia de criterios técnicos con los que se van a definir, interpretar y aplicar las normas de registración y de control.
- 2) Las funciones de control de la ejecución presupuestaria y de los actos que afectan el patrimonio del Estado, imponen la prohibición de delegar las mismas en otros entes o unidades de auditorías internas sujetas a la autoridad controlada, la universalidad de poderes estatales e instituciones sobre los que aquél se ejerce, y la ilimitación en cuanto a las oportunidades en que el mismo va a verificarse.

Debe restablecerse en el ámbito de las Contadurías, Sindicaturas o Auditorías Generales el control previo preventivo de legalidad de todos los actos que incidan o puedan incidir económica o patrimonialmente en la Hacienda Pública, en aquéllas jurisdicciones que lo han excluido o reducido en su aplicación, y mantener la vigencia del mismo en aquéllas otras que por mandato constitucional o leyes especiales lo poseen.

DR. ALDO MARCELO AZAR

**Secretario Legal y Técnico
CONTADURÍA GENERAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
Año 2003**

BIBLIOGRAFIA

- “Contabilidad Superior” – Enrique Fowler Newton.
- “Contabilidad Financiera” – Jesús Urías Valiente.
- Resoluciones Técnicas – F.A.C.P.C.E.
- “Fideicomiso, dominio fiduciario, securitización” – Lisoprowski y Kiper – 1995.
- Fideicomiso Público – Alejandro Pérez Hualde.
- XVI Seminario Nacional de Presupuesto Público
- Tratamiento contable del fideicomiso – Informe n°28 – C.P.C.E.C.F.