

García, Oscar Dante; Lorenzo, Ricardo Gustavo

EL PRESUPUESTO Y EL CONTROL PÚBLICO: AVANCES DOCTRINARIOS RESULTANTES DE LOS SIMPOSIOS DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

XXVIII Simposio Nacional de Profesores Universitarios
de Contabilidad Pública

Noviembre 2011

García, O.D., Lorenzo, R.G. (2011). El presupuesto y el control público: avances doctrinarios resultantes de los simposios de profesores universitarios de contabilidad pública. XXVIII Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública. Mar del Plata. En RIDCA. Disponible en:

<http://repositoriodigital.uns.edu.ar/handle/123456789/4594>



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons
Atribución-NoComercial-CompartirIgual 2.5 Argentina
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/2.5/ar/>



**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION
UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SUR
BAHIA BLANCA – REPUBLICA ARGENTINA**

**EL PRESUPUESTO Y EL CONTROL
PÚBLICO. AVANCES DOCTRINARIOS
RESULTANTES DE LOS SIMPOSIOS DE
PROFESORES UNIVERSITARIOS DE
CONTABILIDAD PÚBLICA**

**Cátedra: ADMINISTRACION PÚBLICA
Universidad Nacional del Sur**

**Autores: CR. OSCAR DANTE GARCÍA
Profesor Titular**

**CR. RICARDO GUSTAVO LORENZO
Profesor Adjunto**

Bahía Blanca, Noviembre del año 2011

**XXVIII Simposio Nacional de Profesores Universitarios de
Contabilidad Pública – Mar del Plata – Noviembre de 2011**

CONTENIDO DEL TRABAJO

- I) OBJETIVO DEL TRABAJO Y COMENTARIO INTRODUCTORIO
 - II) EL PRESUPUESTO PUBLICO Y EL CONTROL COMO INSTITUTOS QUE CARACTERIZAN AL SECTOR PUBLICO
 - 1.- Consideraciones conceptuales
 - 2.- Referencias normativas
 - III) TRATAMIENTO DEL PRESUPUESTO Y DEL CONTROL EN LOS DIVERSOS SIMPOSIOS
 - 1.- Transcripción literal de las conclusiones en las que se abordaron temas vinculados al presupuesto y al control
 - 2.- Valorización de las conclusiones descriptas y avances doctrinarios
 - IV) ANALISIS COMPARATIVO ENTRE LOS AVANCES DOCTRINARIOS LOGRADOS Y LA REALIDAD ACTUAL
 - 1.- En materia presupuestaria
 - 2.- En materia de control
 - V) REFLEXIONES DE CIERRE
-

I) **OBJETIVO DEL TRABAJO Y COMENTARIO INTRODUCTORIO**

El propósito que nos ha impulsado al Profesor Ricardo Lorenzo y al suscripto a elaborar el presente trabajo ha sido procurar capitalizar las experiencias emanadas de los diversos Simposios de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública a partir del primero desarrollado en Bahía Blanca en el año 1981 y hasta el realizado en 2010 en Salta, específicamente en lo que concierne al tratamiento doctrinario de dos

institutos significativos que caracterizan al Sector Público (particularmente al SPN) como lo son el Presupuesto y el Control.

En primer término aludimos a consideraciones conceptuales y referencias normativas con el propósito de resaltar la importancia de los mismos.

Luego efectuamos la transcripción literal de las conclusiones que aluden a dichos temas conforme a la evolución de los Simposios.- Posteriormente, a partir de aquellas transcripciones, y como aportes propios, nos ocupamos de valorizar los avances doctrinarios que se fueron evidenciando.- Finalmente realizamos un análisis comparativo entre aquellos avances logrados y la realidad actual tanto en materia de Presupuesto como de Control.- Por último formulamos una reflexión a manera de cierre.

Consideramos necesario destacar que el trabajo lleva de alguna manera implícito un propósito complementario: conmemorar 30 años de Simposios y rendirle un merecido homenaje a la Asociación de Profesores por ser la impulsora de dichos eventos y de manera específica a todos aquellos miembros de la entidad que en base a su denodado esfuerzo se constituyeron en verdaderos artífices de esas realizaciones, muchos de los cuáles ya no nos acompañan físicamente, pero sí lo hacen desde el recuerdo y a partir de sus valiosas e inestimables enseñanzas.-

II) EL PRESUPUESTO PUBLICO Y EL CONTROL COMO INSTITUTOS QUE CARACTERIZAN AL SECTOR PUBLICO

1.- *Consideraciones conceptuales*

El análisis del Sector Público nos permite abordar infinidad de temas vinculados, pero consideramos (luego de haber transitado bastantes años en Congresos, hablado, escuchado, viendo ejemplos en el mundo entero) que existen dos como los más significativos y excluyentes: el Presupuesto y el Control Público, muy relacionados además porque el Presupuesto configura para la gestión de gobierno un control preventivo de orden político.- Debemos tener siempre presente la trascendencia del Control –que involucra como decimos al presupuesto- por cuando configura uno de los 4 pilares concurrentes del Sistema Democrático.- Es preciso consignar que cuando en el presente trabajo aludimos al Control nos estamos refiriendo al Externo, sea éste originario parlamentario (Congreso) o derivado (órgano específico), por ser el que se identifica plenamente con la División de Poderes.- Estamos convencidos de que en cualquier Estado (democrático se entiende), en la medida en que el Presupuesto y el Control se debiliten, se desnaturalicen, necesariamente avanzamos en dirección al deterioro del Sistema y de la República.- El ciclo presupuestario avala lo

afirmado; sabido es que la Hacienda Pública es dependiente, ello significa que el órgano volitivo (Congreso), en representación del pueblo, otorga mandato (a través del presupuesto) al poder administrador (Ejecutivo); finalmente el mandante debe “controlar” el cumplimiento de aquel mandato por parte del mandatario.- Para concientizarnos definitivamente acerca de la trascendencia de aquel mandato y su control, nos podemos remitir a lo que resulta de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, ordenamiento emanado de la Revolución Francesa (1789).- Recordemos lo que contemplan los artículos 13, 14 y 15 de dicho documento: Art. 13: Los gastos de la administración requieren la contribución equitativa de los ciudadanos (Presupuesto-control previo), Art. 14: los ciudadanos tienen derecho de comprobar que se hace con sus contribuciones, hacer un seguimiento del sistema de cobro y destino (el control durante la gestión o concomitante). Y el 15: derecho de la sociedad de que los funcionarios (gobierno de turno) le rinda cuentas (el control ulterior o final).-

2.- *Referencias normativas*

Veamos seguidamente la normativa que actualmente respalda a los dos Institutos, estamos hablando de la Constitución Nacional y de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control 24.156.-

El Presupuesto:

La CN alude al “mandato del Congreso” en el Art. 75, inciso 8) (fijar el presupuesto de gastos y el cálculo de recursos - aprobación) y al cumplimiento del mandato por parte del PE en los Art. 99 inciso 10 y 100 inciso 7 – recaudar y ejecutar el presupuesto de gastos – Presidente y Jefe de Gabinete de Ministros respectivamente.- Por su parte la Ley 24156 y su decreto reglamentario 1344/2007, a través de diversos capítulos y artículos (desde el artículo 11 hasta el artículo 55 inclusive) reglamenta la organización del sistema presupuestario, la formulación del presupuesto y el proceso de ejecución, culminando con el “cierre” del ejercicio luego de transcurrido el ciclo anual.-

El Control:

Haciendo abstracción del control político preventivo, que se instrumenta (como ya aseveramos con el Presupuesto), veamos el resto de la normativa en esta materia.- Control concomitante: es la propia CN la que legisla sobre esta instancia de control; veamos algunos artículos: 71 (interpelaciones e informes de Ministros), 101 (conurrencia mensual del JGM a cada Cámara para informar sobre la marcha del Gobierno,

con el agregado de la posibilidad de que se le formulen mociones de censura y hasta la posibilidad de su remoción al margen del juicio político), 104 (Ministros: presentación de informes-memoria del estado de la Nación al iniciarse anualmente el período ordinario de sesiones). Y los artículos 53, 59 y 60 que instituyen el instrumento del Juicio Político.- Control ulterior o crítico: en la CN está contemplado en el Art. 75, inciso 8) cuando alude a aprobar o desechar la cuenta de inversión por parte del Congreso y también en el Art. 85 cuando precisa que la AGN intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de la Cuenta a partir de la emisión de dictámenes sobre la misma.- A su vez la Ley 24156 contempla esta instancia a través de los artículos 43, 93 y en especial el 95 (contenido y tratamiento de la Cuenta hasta su ingreso al Congreso), y finalmente la misma ley 24.156 en lo referido al control externo derivado legisla sobre el particular en sus artículos 116 a 129 inclusive.

III) TRATAMIENTO DEL PRESUPUESTO Y DEL CONTROL EN LOS DIVERSOS SIMPOSIOS

Es dable observar que en la mayoría de los Simposios celebrados a partir de 1981, uno de los dos Institutos o los dos, han sido abordados por docentes participantes a través de trabajos presentados y expuestos, consecuentemente las reflexiones más trascendentes han sido contempladas en las Conclusiones.- Es por ello que lo que hacemos en este capítulo es, por un lado transcribir de manera textual las conclusiones que refieren a ambos temas y luego, sobre esa base, procuramos valorizar los avances doctrinarios que se fueron gestando.

1.- *Transcripción literal de las conclusiones en las que se abordaron temas vinculados al presupuesto y al control.*

El ordenamiento se efectúa de manera secuencial según cada Simposio llevado a cabo.

I) - Simposio 1981 – Bahía Blanca

Definir como objeto de la "Contabilidad Pública", el estudio de la Hacienda Pública, desde el punto de vista de su organización, gestión y control.

Desde el punto de vista de la Gestión la Contabilidad Pública se ocupa de la significación de los elementos integrantes del Presupuesto y el seguimiento de las etapas relativas a su ejecución, del régimen de contrataciones y de la incidencia de los contratos y variaciones

patrimoniales en la situación de la Hacienda Pública.- Desde el punto de vista del Control la "Contabilidad Pública" se ocupa de la comparación entre la predeterminación de funciones y su cumplimiento, de la especie y grado de la responsabilidad de los agentes que tienen a su cargo la gestión y de los órganos que las verifican y juzgan.

II) - Simposio 1983 – Salta

El estudio de la Contabilidad Pública no debe reducirse a la Ley de Contabilidad y demás disposiciones formales, por cuanto, siendo ello necesario, no resulta en manera alguna suficiente. Dicho estudio debe referirse a la institución del control y de la responsabilidad y sus fundamentos científicos y doctrinarios.- Con relación al tema del Control se puntualizaron anomalías existentes en la aplicación y efectividad de la legislación vigente con respecto a la realidad indicativas de las deficiencias de fondo en el sistema de control hacendal público.

III) - Simposio 1984 - Universidad Católica de Buenos Aires

Teniendo en cuenta que la sustancia de la asignatura ha sido debatida en los Simposios anteriores, se procedió a analizar y evaluar el trabajo encomendado al Profesor Cayetano Licciardo acerca de la teoría del control que el mismo titulara "Contribución para el estudio de una teoría del Control aplicado a la hacienda pública".- Nos remitimos a dicho trabajo en el que el Dr. Licciardo precisa como base de sustentación de la Teoría del Control al Ciclo de gestión presupuestario y determina que dicha teoría se manifiesta a través de aspectos sustanciales/conceptuales e institucionales/formales.

IV) - Simposio 1985 - La Pampa – Santa Rosa

No se observan en las conclusiones alusiones a Control o Presupuesto.

V) - Simposio 1986 - Universidad de Belgrano – Buenos Aires

Se desconocen las conclusiones

VI) - Simposio 1987 - UADE – Buenos Aires

Se desconocen las conclusiones

VII) - Simposio 1988 - Universidad N. de Río Cuarto – Córdoba

Se resalta la necesidad de profundizar los estudios relativos a la coherencia entre la teoría del control y las normas constitucionales básicas para hacer efectivo

el cumplimiento de la función por parte de cada uno de los órganos del Estado (que contemporáneamente son órganos de la hacienda) y las dependencias específicas para el control administrativo jurisdiccional.

VIII) - Simposio 1990 - Universidad Nacional de Cuyo – Mendoza

Ante la probable reforma de la Constitución Nacional.

Analizadas algunas de las modificaciones recientemente introducidas en varias constituciones provinciales, se destacan, por su importancia, los siguientes avances:

El cuidado del principio de exclusividad respecto de la ley de presupuesto, en cuanto ella no puede contener normas que se refieran a materia distinta; ni modificar legislación vigente.

Para los casos en que se incorpore el Tribunal de Cuentas en la norma constitucional, debe cuidarse que este órgano esté atribuido de función jurisdiccional para juzgar la percepción y empleo de los recursos públicos, en el orden de la responsabilidad administrativa, dado que no puede entenderse como función de ejercicio de poder.

La norma legal, también debe cuidar el principio de reparto de atribuciones, en cuanto sólo debe contener los requisitos que el legislador determine para hacer factible su función controladora, sin afectar el poder de administrar propio del Ejecutivo.

IX) - Simposio 1991 - Universidad Nacional de La Plata

El Simposio centralizó el intercambio de opiniones en el análisis del Proyecto de Ley de Administración Financiera y Control de Gestión del Sector Público Nacional publicado en el Trámite Parlamentario n° 248 de la Cámara de Diputados de la Nación del 17 de abril de 1991, arribando a las siguientes conclusiones (las principales):

Si bien el proyecto responde a la necesidad de corregir defectos en la legislación vigente y está animado por un loable propósito de modernización del sistema para el control público, algunas de sus disposiciones como también, en parte, la terminología utilizada deberían revisarse a la luz de la doctrina del control y de las ciencias de la Finanzas Públicas.

La superación del problema de la llamada “intervención previa”:

Si cierto es que el actual régimen de intervención previa, a cargo del Tribunal de Cuentas de la Nación, además de ser discutible doctrinariamente, ha traído serios problemas para la agilidad y aún la eficiencia en la tramitación de los actos administrativos, no puede

suponerse que ella no sea necesaria para salvaguardar la legalidad y la rectitud, tanto en los procedimientos como en la sustancia del acto.

Es indiscutible que un Tribunal de Cuentas (u órgano que lo sustituya) no puede ser "juez y parte", pero no lo es menos que el responsable de la decisión -para nuestro régimen constitucional, el titular del Poder Ejecutivo- debe disponer de un sistema de garantías para no incurrir en responsabilidades derivadas de la tramitación en el plano de ejecución de sus decisiones.

El sistema para la determinación de las responsabilidades y sus grados:

Sólo en mérito a la brevedad (*tratarlo con el detalle que corresponde alargaría demasiado el texto de estas conclusiones*), es imprescindible hacer notar que el régimen para la determinación de responsabilidades, administrativas, civiles, penales, y especialmente políticas, dada la naturaleza distinta del manejo de la hacienda por comparación con el de las haciendas privadas, aparece en el proyecto francamente desatendido.

La sustancia del sistema para el control público:

En general el proyecto muestra primacía en los aspectos instrumentales para el control por sobre los fines y los objetivos fundamentales que deben informarlo,

El control, en la Hacienda Pública es una función, no un mero procedimiento, es decir, se refiere al cumplimiento de la voluntad del Estado. Si cierto es que debe controlarse la eficiencia, mucho más lo es que debe controlarse la justicia en las relaciones de poder y la contribución al logro del bien común en el accionar concreto del organismo administrativo. No es bueno confundir el método y los instrumentos para controlar, como la función controladora da sentido a la forma republicana de gobierno en el orden de la división de poderes y a la fidelidad al compromiso que implica el honor de la representatividad.

X) Simposio 1991 - Universidad Nacional de Rosario

Consideraciones en torno a la Ley 24156.

Sería materialmente imposible enunciar en estas conclusiones la índole o naturaleza de los factores agravantes como son por ejemplo: la eliminación lisa y llana del sistema para la determinación de las responsabilidades la posibilidad de que por aplicación del art. 117° los funcionarios comprendidos en el art. 45° de la Constitución Nacional queden exentos de las responsabilidades civil, penal y administrativa y la estructura y reglas de funcionamiento de la

Auditoría General de la Nación. Teniendo en cuenta que el propósito de los Simposios es progresar en el estudio de la organización, gestión y control de la Hacienda Pública, conviene señalar que la formulación de una ley relativa a esa materia, si bien puede recibir aportes de una posible teoría general de sistemas, debe fundarse en la teoría general del control aplicable a la Hacienda Pública, que no es la misma que la aplicable a los negocios privados.

XI) Simposio 1993 - Universidad Nacional de Córdoba – La Falda

Simposio, caracterizado por un amplio debate e intercambio de opiniones sobre aspectos sustanciales de la Ley n° 24156, resolvió continuar profundizando los estudios relativos a los temas tratados y formar comisiones de Estudios para tal fin.

XII) Simposio 1994 - Universidad Nacional del Comahue – Neuquén – San Martín de los Andes

La Hacienda Pública es típicamente de erogación, aún cuando, por la competencia del Estado para emprender actividades de otra naturaleza, deviene compuesta.- El eje del sistema de control para la Hacienda Pública es el Presupuesto Por lo tanto, los estados contables demostrativos y los balances, deben referirse primordialmente a su ejecución.

Señalar que tomar como afectación del crédito del Presupuesto el criterio del "devengado" transgrede el principio de separación de ejercicios, porque hace posible que una decisión de gastar con cargo a un ejercicio pueda imputarse a uno siguiente.- Afirmar que el sistema de control debe contener, necesariamente, la institución de la jurisdicción contable, que permita el juzgamiento de las cuentas y de la responsabilidad, dado el carácter dependiente de la Hacienda Pública.

Que para ello, es indispensable entender que el órgano que tenga a su cargo esta función debe ser independiente de los tres poderes del Estado, sus integrantes deben ser inamovibles, y no recibir instrucciones de ninguno de dichos poderes.- Advertir que en la institución de la Auditoría General de la Nación, recientemente incorporada a la Constitución Nacional, no se precisan con la claridad debida, los principios señalados en la conclusión inmediata anterior.-

XIII) Simposio 1995 - Universidad Nacional de Misiones – Posadas

Cabe recomendar la profundización en el estudio de la finalidad del control público, que debe responder a su función esencial: garantizar objetivamente el derecho de la ciudadanía a conocer el destino de la riqueza que le ha sido detraída coactivamente, como contrapartida de su deber de contribuir a proveer al Estado, de los medios necesarios para el logro de sus fines.

Ambos elementos, ponen de relieve la también necesaria distinción entre el carácter objetivo del derecho de la ciudadanía y el subjetivo que se refiere a la actividad de los funcionarios encargados del control.

Se destacó la importancia del control jurisdiccional, como uno de los mejores instrumentos para garantizar la objetividad.

Siendo que en la Constitución de 1994, se incorpora la Auditoría General de la Nación, con atribuciones más amplias que las contenidas en la Ley 24156, se coincide en la necesidad de modificar esta última, para adaptarla a la nueva situación.

XIV) Simposio 1996 - Universidad Nacional de Jujuy

El contenido de la cuenta de inversión debe responder a su objetivo esencial, que es de naturaleza política, de modo que haga factible el cumplimiento de la función de censura que la Constitución atribuye al Poder Legislativo.

A este efecto, debe responder a la estructura y suministrar completa la información que se establece en la norma legal, de modo que refleje la gestión del gobierno; y aprobarse o rechazarse en límites de tiempo que permitan a la ciudadanía una toma oportuna de conocimiento.

Sobre la base de trabajos relativos a situaciones concretas, se recomienda:

A los funcionarios docentes y a los de todos los niveles de la administración provincial, (Jujuy) como también a los alumnos de ciencias económicas, prestar la debida atención a la importancia de aplicar en la hacienda pública provincial los sistemas de control previstos en la legislación respectiva -particularmente en cuanto a la aprobación anual del presupuesto- y de adoptar las medidas conducentes a elaborar información financiera y patrimonial que sea fidedigna y oportuna en la toma de decisiones para la gestión de la Hacienda (en clara alusión a los controles políticos preventivo y crítico).

XV) Simposio 1997 - Universidad Nacional del Centro de la Provincia de Buenos Aires – Tandil

De los trabajos presentados surge que, si bien en algunos aspectos relativos al aprovechamiento de técnicas de operación modernas se han producido notorios avances, por el otro lado en materia de integralidad del control en el seno de la hacienda pública (prevención oportuna de posibles desvíos, vigencia efectiva de los principios fundamentales del presupuesto, determinación de los distintos aspectos y grados en que debe regir la responsabilidad de los funcionarios públicos, entre otras cuestiones) debe ser revisada la nueva legislación emanada de la Ley 24.156, por cuanto muchas de esas cuestiones no están suficientemente bien contempladas.

Quedó particularmente puesto de relieve que el tratamiento de la cuenta de inversión, por parte de los órganos políticos encargados de llevarlo a cabo, no satisface las expectativas creadas, en torno de la eficiencia de las modificaciones dispuestas por la legislación citada en el anterior punto 3, ni el control de la gestión en la hacienda pública se realiza en el tiempo oportuno.

Fue recalcada la necesidad, y aún la urgencia, de que sea sancionada la ley reglamentaria del artículo 85 de la Constitución Nacional, tanto en lo relativo a la naturaleza y alcances de las funciones de la Auditoría General de la Nación, como también en lo concerniente a su papel institucional en el orden de la integralidad del control dentro de la Hacienda Pública.

XVI) Simposio 1999 - Universidad Nacional del Nordeste – Resistencia – Chaco

El control público es la síntesis de las políticas públicas y la enseñanza de la teoría del control de la hacienda pública debe comprender su naturaleza política, la titularidad por el pueblo, su finalidad, el logro del bien común y sus características de universalidad, continuidad, obligatoriedad e interdisciplinariedad, los mecanismos, los órganos y organismos de control.

Se intercambiaron opiniones sobre la necesaria homogeneidad entre los criterios aplicados en la formulación del presupuesto, su ejecución a nivel de compromiso y devengado y/o mandado a pagar y la determinación de los resultados del ejercicio.

El instituto constitucional del presupuesto evidencia en la actualidad y a nivel mundial un gran vigor sobre todo en los países industrializados. El presupuesto no pudo ser reemplazado por ningún otro instrumento para la toma de decisiones y el control del recurso y del gasto

público, por lo cual las nuevas técnicas y procedimientos que fueron surgiendo han sido instrumentos complementarios y no sustitutivos de él.

XVII) Simposio 2000 - Universidad Nacional de Cuyo – Mendoza

Teniendo en cuenta que el control de la hacienda pública es de naturaleza política, reafirmar la función de control indelegable del Estado, profundizando en el estudio de una Teoría de Control.

Reafirmar la importancia de la preparación y ejecución de los presupuestos públicos en los tres niveles de gobierno de gobierno y en el aspecto doctrinario teniendo presente las normas, principios y atribuciones constitucionales y sobre todo en lo que se refiere a la integridad del presupuesto.-

XVIII) Simposio 2001 – Univ. Nacional del Sur – Bahía Blanca

Revalorizar los principios presupuestarios y en los casos que exista déficit en un ejercicio, prever las repercusiones en el siguiente contemplando el pago de la deuda de origen presupuestario. Por otra parte, debe considerarse solamente el resultado positivo acumulado de ejercicios anteriores (no el resultado del ejercicio anterior) como un medio de financiamiento.

El Simposio ha receptado la información de los avances técnicos en el control por parte de la Auditoría General de la Nación (A.G.N.), en especial en la aplicación del Sistema Integrado de Planificación y Control de Auditoría particularmente la información ampliatoria sobre la Cuenta de Inversión para mejor pronunciamiento por el legislador.

El Simposio reitera conclusiones anteriores en el sentido de:

Reafirmar la necesidad de dar cada vez mayor participación a los Organismos de control en todo lo referente a la administración de la riqueza pública.

Promover la consolidación de la independencia de estos Organismos de control, respecto a influencias políticas que pudieran condicionar su buen desempeño.

Informar a la sociedad:

- Del papel que desempeñan sus Organismos de control.
- Que estos Organismos de control son los encargados de sustentar las garantía objetivas que todo ciudadano debe tener sobre el buen uso de las rentas públicas, para cuya obtención contribuye.

XIX) Simposio 2002 - Universidad Nacional de Entre Ríos

En términos generales la preocupación del Simposio estuvo concentrada en el manejo desaprensivo de la institución presupuestaria, dentro del orden nacional, toda vez que en ella se manifiestan manipuleos impropios de su naturaleza, la cual se ve desvirtuada como expresión política que debe ser de los planes de gobierno.

En tal sentido el Simposio advierte que el menoscabo de la institución presupuestaria puede conducir a la destrucción de sus virtualidades, por cuanto la consecuencia de tal menoscabo podría traducirse en que las funciones reservadas a los sistemas de administración financiera y de control propias de la fase de ejecución del presupuesto correrían el riesgo de perder todo sustento.

En lo concerniente al ejercicio adecuado de la función del control, el Simposio destacó que aparecen confirmadas las observaciones oportunamente formuladas al proyecto más tarde convertido en Ley 24.156, durante la mesa redonda celebrada en el año 1991 con los auspicios del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, en que se preanunció que dicho proyecto llevaría en el futuro hacia algo peor que la falta de control, cual sería la ficción de ejercicio de tal control.

Consecuentemente el Simposio ratifica la necesidad de recobrar en el seno de la hacienda pública el ejercicio de la esencial función del control, como parte inherente del gobierno en un orden republicano, dentro del cual deben quedar deslindadas tanto las responsabilidades políticas como las administrativas de los mandatarios que lo ejercen en todos sus niveles.

XX) Simposio 2003 - Universidad Católica de Buenos Aires

Experiencia en la aplicación de la Ley 24.156 a la luz de la doctrina de la Contabilidad Pública a 10 años de su vigencia.

El Simposio analizó el tema con particular interés, al haber sido materia de profundos estudios en la década. Se expusieron los aspectos positivos y negativos de la aplicación de la Ley, destacándose que las observaciones oportunamente realizadas en el seno de los mismos se vieron plasmados en la realidad.

Se consideraron avances positivos los de carácter instrumental, operativos y buena parte de la reglamentación de la Ley. En cuanto a las deficiencias se reiteró la necesidad de restituir el régimen de responsabilidad de los funcionarios que tienen a su cargo el manejo de la cosa pública.

Reitera sus anteriores conclusiones respecto a la necesidad de preservar las instituciones de control existentes bregando por fortalecerlas en un marco de perfeccionamiento y actualización en orden a su eficacia y a las garantías objetivas que debe brindar a la sociedad argentina.- Asegurar a los organismos de control la independencia financiera necesaria para su funcionamiento evitando que la merma del presupuesto cercene el ejercicio de sus competencias.

En cuánto al Presupuesto público, es importante evitar la distorsión en la exposición del mismo y de sus resultados para una mayor transparencia fiscal. Se recomienda la continuación de los estudios presentados en la materia (en clara alusión a los concepto de “sobre la línea” y “debajo de la línea”).

XXI) Simposio 2004 - Universidad Nacional de Formosa

La desvirtuación de los principios rectores relativos al control preventivo - reservado al Congreso de la Nación en materia presupuestaria-, que ya fueron transgredidos por el Art. 13° de la Ley N° 25.827 (de Presupuesto General de la Administración Nacional para el 2.004), se ven agravados por el Art. 11° del Proyecto de tal Presupuesto para el Año 2.005, en tanto en ambos casos el Poder Legislativo, delega en funcionarios del Poder Ejecutivo que no son mandatarios de la voluntad popular, la posibilidad de "*disponer las reestructuraciones presupuestarias que considere necesarias*". De esa forma el Poder Legislativo Nacional como destinatario de la voluntad popular sólo aprueba, en definitiva, un monto abstracto de gastos *sobre la línea*, desvinculado de otro todo concepto.

Respecto a los Presupuestos Participativos se recepta la interesante experiencia del Municipio de la Ciudad de Rosario, destacando su valor en la formación de la conciencia ciudadana en lo que atañe a la cosa pública, como también su carácter complementario respecto de la labor que desarrollan, tanto el Concejo Deliberante, como los Órganos de Control.

Respecto del cumplimiento del art. 85° de la Constitución Nacional, se concluyó en lo siguiente:

Por considerar que la Ley n° 24.156, que creó la Auditoría General de la Nación, le otorga - menores atribuciones que las fijadas por la Constitución Nacional en su reforma de 1.994, la

Asociación debe solicitar al Congreso de la Nación, el dictado de la ley reglamentaria conforme lo dispone el Art. 85° tercer párrafo de dicha Constitución, dotando al Organismo Rector del Sistema de Control Externo de las normas y de los medios necesarios para ejercer los controles de legalidad, gestión y auditoría, como así también de la injerencia necesaria en el control de las cuentas públicas.

Respecto de la Cuenta de Inversión:

Se advierten deficiencias en la presentación de la Cuenta de Inversión ante el Congreso Nacional que, si bien no son privativas de nuestro país, resulta necesario que el apoyo técnico de la Auditoría General de la Nación a aquél órgano sea más explícito para su perfeccionamiento. Dado que la Cuenta de Inversión es un Instituto Constitucional de naturaleza política, se recomienda que, aún cuando la Auditoría General de la Nación se abstuviera de emitir opinión respecto de los distintos estados que la integran, el Congreso Nacional nunca puede dejar de expedirse, aprobando o rechazando la misma de acuerdo al precepto constitucional. El tratamiento de la Cuenta de Inversión debe ser oportuno, porque su demora conspira contra el equilibrio de los Poderes del Estado y afecta la transparencia de las cuentas públicas, además de vulnerar el espíritu de la norma constitucional.

XXII) Simposio 2005 - Universidad Nacional del Mar del Plata

Las actuales formas de exposición del Presupuesto, sea en lo terminológico-conceptual, como en las valorizaciones de su contenido (esquema ahorro - inversión - financiamiento), desnaturalizan la esencia del Instituto, toda vez que generan, en materia de resultados, interpretaciones que producen confusión y dificultan el control. Se recomienda plantear como prioritario la determinación de un resultado financiero real, (sin desagregaciones *por sobre o por debajo de la línea*).

La ecuación de Resultado Fiscal Primario más Fuentes de Financiamiento, que se equilibra con la suma de los Servicios de la Deuda Pública más las Inversiones Financieras no debe ser el objetivo y finalidad primera y última del Presupuesto de la Administración Nacional.

La Asociación “Dr. Juan Bayetto”, integrada por Docentes Universitarios de una asignatura básica para la Administración de la Hacienda del Estado, debe insistir ante el Congreso de la Nación para que cumpla con la sanción de la ley que dispone el segundo párrafo del artículo 85° de la Constitución Nacional, referida a la Auditoría General de la Nación, con las facultades que se establecen en el tercer párrafo del citado artículo. –

Ofrecer la colaboración de la Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública “Dr. Juan Bayetto” para la redacción del Proyecto de Ley de la Auditoría General de la Nación

XXIII) Simposio 2006 - Universidad Nacional de Catamarca

Presupuesto. Implicancias de la Ley 26124.

Respecto de la sanción de la Ley 26.124, que sustituye el Artículo 37° de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, el XXIII Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública considera que dicha sanción constituye una flagrante violación de los principios fundamentales sobre el Presupuesto del Estado y su significación política, como manifestación de la voluntad legislativa en cuanto al destino y a la cuantía de los gastos públicos. Dicha norma transgrede la Constitución Nacional en cuanto a la indelegabilidad de funciones.

Analizadas las falencias que evidencia el Control Externo del Poder Administrador, resulta aconsejable promover la reforma de la Ley N° 24156, la cual debería contemplar, entre otros aspectos, los siguientes: e tratamiento oportuno de la Cuenta de Inversión por el Congreso Nacional, estableciéndose un plazo para expedirse; el procedimiento de la intervención previa de la Auditoría General de la Nación (A.G.N.); otorgamiento de autarquía financiera y legitimación procesal a la AGN; asignar a la A.G.N. funciones jurisdiccionales a través de los juicios de cuenta y de responsabilidad.

XXIV) Simposio 2007 – Universidad de Morón

Con relación a la evaluación general de la Ley 24156 a la luz de la experiencia en su aplicación, se concluye que pese a contener principios que consagra la doctrina en materia presupuestaria, éstos no se cumplen sino que se vulneran en forma sistemática.

En consecuencia, este Simposio rechaza la práctica que se ha tornado habitual consistente en ignorar que el presupuesto como expresión genuina del régimen republicano de gobierno en cuanto se asiente en la representatividad popular.

Control Público y responsabilidad en la H. Pública.- Teniendo en cuenta que el control es inescindible en todo proceso administrativo, en virtud del cuál se retroalimenta la planificación y que, además, responde a un mandato constitucional propio del régimen

republicano de gobierno, este Simposio observa con preocupación la reiteradas muestras de ausencia de control en el uso de los fondos públicos, puesta en evidencia a través de la falta de tratamiento en tiempo y forma de la cuenta de inversión. Al mismo tiempo manifiesta su preocupación con respecto al ejercicio de la función controladora, a fin de que no exista dependencia del funcionario controlante hacia quien debe ser controlado.

En cuanto a las atribuciones presupuestarias del poder administrador: las actuales atribuciones de las que dispone, sea por delegación de facultades y/o por el empleo abusivo de los DNU, desnaturalizan el presupuesto y afectan el orden republicano al alterar el gobierno de las leyes y la separación de poderes. El Simposio entiende que estas prácticas conducen a la arbitrariedad y al manejo autoritario de la cosa pública.

Por ello sugiere que sea restituida la vigencia del art. 37 de la Ley 241556 y al mismo tiempo revisada la reglamentación que contempla el tratamiento parlamentario de DNU. En relación a la estructura presupuestaria sugiere que a fin de cumplir con la regla de la claridad se eliminen los conceptos “sobre y bajo de la línea” y se suprima el tratamiento desagregado de “fuentes de financiamiento y de aplicaciones financieras”.

Al haber transcurrido 13 años sin haberse dado cumplimiento al mandato del art. 85 CN esta Asociación se propone contribuir a la reglamentación de esa norma formando una Comisión que elabore esa iniciativa relativa a las atribuciones que debería tener la AGN

XXV) Simposio 2008 - Universidad Nacional del Rosario

En materia presupuestaria:

Revalorizar el presupuesto como instrumento esencial para el buen funcionamiento del sistema democrático con respecto de los principios básico que le dan fundamento a su naturaleza política.

Que el Congreso reasuma sus atribuciones constitucionales en materia presupuestaria en especial a lo que atañe a las modificaciones al mandato original.- En ese sentido se propicia dejar sin efecto las modificaciones del art. 37 de la ley 24156 introducidas por la ley 26124.

En materia de control publico:

Habida cuenta de que el control político de la gestión del PA se encuentra seriamente debilitado en sus tres instancias (preventiva, concomitante y crítica), se recomienda que se arbitren cambios y comportamientos en los procedimientos que en esa materia son competencia del Congreso, para de ese modo propender al perfeccionamiento del orden republicano de gobierno. Se insiste en que a la brevedad el Congreso reglamente el funcionamiento de la AGN acorde con lo que ordena el art. 85 de la CN.

XXVI) Simposio 2009 – Univ. Nacional del Comahue – Neuquén

Con relación al Proyecto de reglamentación del Art. 85 de la CN elaborado por el Dr. Atchabahían se conviene en que sea evaluado por los profesores de la Asociación y que se trate en una próxima reunión.-

Se alude además a las falencias por las que atraviesa actualmente la AGN y que en la reglamentación deberían ser subsanadas, v.g.: legitimidad procesal, reglamentar la rendición de cuentas, concretar de verdad la independencia financiera a través de un presupuesto acorde y agilidad en las asignaciones de fondos, y por último en relación a la presentación de informes relativos a la Cuenta de Inversión por la AGN: la Disposición N° 74/09 emitida por el Colegio de Auditores aprueba que en la presentación de los informes relativos a la Cuenta se emitan dos informes del Auditor por separado: uno con la opinión referida a la Ejecución de los Estados Contables Presupuestarios y otro, con las relativas a los Estados Contables Patrimoniales.- De esta manera y con esa resolución, se viabiliza la agilización de la aprobación de las Cuentas de Inversión por el Congreso Nacional y la regularización progresiva de las observaciones planteadas a los estados contables patrimoniales.

XXVII) Simposio 2010 - Universidad Nacional de Salta

Podemos aludir a algunas definiciones emanadas de trabajos presentados, entre ellas: el deterioro de la institución presupuestaria y del control hacen presuponer que se encuentra en peligro el carácter de “dependiente” de la Hacienda Pública, evidenciándose un notorio avasallamiento del orden republicano de gobierno.-

Debe procurarse que el control que realice el órgano externo delegado (AGN) sea lo más eficaz posible, debiéndose contemplar todas las pautas necesarias conducentes a tal fin en la reglamentación del artículo 85° de la CN (reglamentación acerca de la cuál se viene insistiendo de manera sostenida en varios Simposios anteriores); en ese sentido se hizo hincapié en los proyectos elaborados por el Dr. Adolfo Atchabahían, como así también en el diseñado por los Doctores Pizzuto y Pernasetti.

2.- Valorización de las conclusiones descriptas y avances doctrinarios

Luego de analizar la descripción de consideraciones acerca de los dos institutos objeto de estudio, emanadas de los sucesivos Simposios, procedemos a puntualizar los avances doctrinarios que se fueron logrando en cada caso según nuestro criterio. Es dable observar que desde el primer Simposio (Bahía Blanca – 1981) han sido abordados los dos temas como pilares básicos de la disciplina.

a) **EN MATERIA DE CONTROL**

Tanto en el 1° como en el 2° se afirmó que la Contabilidad Pública se debe ocupar de comparar la predeterminación de funciones y su cumplimiento posibilitando la determinación de las responsabilidades emergentes.- En el 3° se analizó el trabajo realizado por el Dr. Cayetano Licciardo como un avance fundamental en el diseño de una Teoría del Control aplicable al Sector Público.- En el 7° se puso énfasis en la necesidad de profundizar los estudios relativos a la coherencia entre la teoría del control y las normas constitucionales conducentes al cumplimiento de las funciones de los funcionarios en sus diversas áreas de gestión.- En el 8° ante la inminente enmienda constitucional se sugirió otorgarle rango constitucional al T. de Cuentas preservando las funciones jurisdiccionales.- En el 9° se analizó el proyecto de Ley de Administración Financiera afirmándose que si bien el mismo responde a la necesidad de corregir defectos de la legislación vigente en materia de control, debería revisarse cuidadosamente a la luz de la doctrina del control y de las ciencias de las Finanzas Públicas.- En el 10° se afirmó que la nueva ley elimina lisa y llanamente el sistema para la determinación de responsabilidades y que si bien puede recibir aportes de la teoría de sistemas, debe fundarse en una teoría del control para la hacienda pública que no es la misma que la concerniente a los negocios privados.- En el 12° se afirma que el sistema de control debe contemplar el juzgamiento de las cuentas y de la responsabilidad de los funcionarios dado el carácter dependiente de la hacienda pública y que el órgano encargado debe ser independiente de los tres poderes del Estado.- En el 13° se recomienda la profundización del control público a efectos de garantizar objetivamente el derecho de la ciudadanía a conocer el destino de la riqueza que le ha sido detraída coactivamente, frente a la subjetividad que caracteriza las actividades de los funcionarios.- En el 14° en cuanto al control político ulterior se aconseja que la Cuenta de Inversión responda a su objetivo esencial, que es de naturaleza política, de modo de que se torne factible el cumplimiento de la función de censura que la C.N. atribuye al P:L.- En el 15° revisten mucha importancia las conclusiones seleccionadas de este Simposio en lo atinente al control público: se afirma que en la Ley 24156 no están suficientemente contemplado la integridad del control en la hacienda pública, prevención

oportuna de posibles desvíos e irregularidades en la gestión y determinación de responsabilidades; se criticó nuevamente el tratamiento que se le otorga a la Cuenta de Inversión y por último, se plantea por primera vez en estos foros la necesidad y urgencia de la reglamentación del Art. 85 de la C.N. en cuanto a la naturaleza y alcances de las funciones de la AGN (1997).- En el 16° se presenta el trabajo trascendente del Dr. Cayetano Licciardo referido a la esencia de la Contabilidad Pública incorporándose a las conclusiones; el destacado pensador afirma que el control público es la síntesis de las políticas públicas y por consiguiente la enseñanza de la teoría del control de la hacienda pública debe ser suficientemente abarcativa.- En el 17° se insiste que el control de la hacienda pública es de naturaleza política por lo tanto debe profundizarse el estudio de una teoría del control.- En el 18° se reitera la trascendencia que deben revestir los organismos de control en lo atinente a la administración de la riqueza pública, que su desempeño debe ser ajeno a influencias políticas que puedan condicionarlo y que deben ser fiel custodio de las garantías objetivas que asisten a la ciudadanía.- En el 19° respecto a la ley 24156 y el control se ratifican las observaciones resultantes de una mesa redonda celebrada en 1991 en el C.P.C.E. de Capital Federal que culminan en una afirmación elocuente: la normativa conduce a una ficción del ejercicio del control público.- En el 20° a 10 años de la vigencia de la Ley 24156 se puntualiza: la necesidad de restituir el sistema de responsabilidades, fortalecer las instituciones de control eliminando todo tipo de condicionamientos en su accionar citándose por caso una auténtica independencia financiera.- En el 21° se reitera que el Congreso Nacional debe cumplir con el mandato emanado del Art. 85 de la CN en cuánto a reglamentar las funciones y conformación de la AGN a los efectos de que pueda cumplir con su cometido, se recomienda que la Asociación haga llegar la inquietud al Congreso.- Se formulan una vez más fuertes críticas al tratamiento que en la practica se le otorga a la Cuenta de Inversión por ser un instituto Constitucional de naturaleza política, por lo tanto debe necesariamente el Congreso cumplir debidamente con el precepto constitucional contemplado en el art. 75, inciso 8) (no se puede seguir soslayando el control político que los representantes del pueblo deben realizar al finalizar cada ciclo de gestión).- En el 22° se insiste una vez más con la imperiosa necesidad de que el Congreso reglamente el Art. 85 de la CN, ofreciendo la Asociación la colaboración que resulte necesaria para la redacción del Proyecto de Ley.- En el 23° se hace hincapié en las falencias que evidencia el Control Externo del Poder Administrador, debiéndose promover la reforma de la Ley 24156 para que la AGN pueda cumplir debidamente con su cometido y en ese sentido se puntualizan en las conclusiones cada uno de los condicionamientos a los que dicho órgano se encuentra en la actualidad sometido.- En el 24° en alusión al control público y a la responsabilidad en la hacienda pública, el Simposio observa con preocupación la ausencia

del debido control en el uso de los fondos públicos, en modo especial ante la falta de tratamiento en tiempo y forma de la Cuenta de Inversión.- Se recuerda que ya han transcurrido 13 años de la reforma de la CN habiéndose hecho caso omiso al mandato que emana del art. 85 de la misma.- En el 25° se sugiere implementar un procedimiento legal que obligue a la rendición de cuentas, determine el perjuicio fiscal y las consecuentes responsabilidades emergentes.- Se afirma que el control político en sus tres instancias se encuentra seriamente debilitado, lo cual conspira con el orden republicano de gobierno, deben entonces arbitrarse los cambios necesarios.- De nuevo se insiste con la reglamentación del funcionamiento de la AGN (art. 85 de la CN).- En el 26° respecto de la reglamentación del Art. 85 de la CN se considera el proyecto que elaborara el Dr. Adolfo Atchabahían y se conviene que el mismo sea evaluado por Profesores de la Asociación y se trate en una próxima reunión.- Además se hace hincapié, una vez más, en las falencias por las que atraviesa actualmente la AGN, las que deberían ser subsanadas en ocasión de la reglamentación antedicha.- En el 27° se afirma que el manifiesto deterioro en la función de control de la gestión del Poder Administrador hace presuponer que se encuentra en peligro el carácter de “dependiente” de la Hacienda Pública, evidenciándose un notorio avasallamiento del orden republicano de gobierno.- Se insiste, una vez más, con la reglamentación del Art. 85 de la CN, puntualizándose la existencia de sendos proyectos elaborados por el Dr. Adolfo Atchabahían y los Doctores Felipe Pizzuto y Horacio Pernasetti.-

b) EN MATERIA PREUPUESTARIA

En el 1° cuando se define el objeto de la Contabilidad Pública afirmando que comprende el estudio de la hacienda pública desde el punto de vista de su organización, gestión y control.- En lo que atañe a la gestión se ocupa de la significación de los elementos integrantes del presupuesto y el seguimiento de las etapas relativas a su ejecución.- En el 8° se indica que ante la probable reforma de la Constitución Nacional, debe tenerse presente: el principio de exclusividad respecto de la Ley de Presupuesto en cuanto a que no debe contener norma que se refieran a materia distinta; debe también prohibirse que se incorporen gastos sin determinar específicamente la fuente de recursos necesarios para atenderlos.- Además no puede quedar fuera del presupuesto ningún movimiento de riqueza relativo o referible a la materia y finalmente se expresa que deben precisarse las etapas por las que atraviesa el gasto a fin de evitar toda ambigüedad respecto de los alcances del compromiso, la liquidación, la orden de pago y el pago.- En el 9° se trató el proyecto de ley de administración financiera; al respecto se formularon críticas en lo que atañe al momento en que se apropia el gasto

teniendo en cuenta que el proyecto contempla el momento del devengamiento del gasto, se indica que tanto el art. 21 como el 42 (gastos comprometidos y no devengados en el ejercicio se afectan automáticamente al ejercicio siguiente) conspiran contra el principio de “separación de ejercicios” y vulnera la función esencial del presupuesto que consiste en prever las acciones concretas y la atención del gasto derivado de las mismas durante el período de un año.- En el 12° se insiste en la crítica el momento de apropiación del gasto que contempla la Ley 24156; en ese sentido se afirma que el compromiso es la etapa donde el funcionario competente decide la utilización de la autorización para gastar al efectuar la adjudicación de una compra (el crédito utilizado a partir de allí se torna indisponible) En el 13° y en el 16° se precisó en ambos Simposios acerca de la necesaria homogeneidad entre los criterios aplicados en la formulación del presupuesto, su ejecución a nivel de compromiso y devengado y/o mandado a pagar y la determinación de los resultados del ejercicio.- En el 18° se aconseja revalorizar los principios presupuestarios y en los casos de que existe déficit en un ejercicio, prever las repercusiones en el siguiente contemplando el pago de la deuda de origen presupuestario.- En el 19° la preocupación central del Simposio estuvo concentrada en el manejo desaprensivo de la institución presupuestaria, en el orden nacional, toda vez que en ella se manifiestan manipuleos impropios de su naturaleza, la cuál se ve desvirtuada como expresión política de los planes de gobierno.- En el 20° se recomienda evitar la distorsión en lo que se refiere a la exposición del presupuesto público y de sus resultados para una mayor transparencia fiscal. Se recomienda en ese sentido la continuación de los estudios presentados en esta materia, en clara alusión a la desagregación de los dos niveles de exposición: “sobre y bajo de la línea”.- En el 21° se afirma que las delegaciones legislativas de facultades en materia presupuestaria constituyen corrupciones del orden constitucional al vulnerar principios jurídico-políticos e institucionales, a punto de hacer prácticamente desaparecer al Presupuesto de la Adm. Nacional como plan anual de gobierno que debe aprobar el Congreso; en ese sentido se cita como ejemplo el art. 11 del proyecto de ley de presupuesto 2005 según el cuál el PL delega en el PE la posibilidad de disponer las “reestructuraciones presupuestarias que considere necesarias”.- También se indica que la aplicación del art. 34 de la ley 24156 genera una incidencia negativa sobre el Presupuesto al disociar los dos elementos componentes, el cuantitativo y el cualitativo-programático.- En el 22° se insiste en que las actuales formas de exposición del Presupuesto (esquema ahorro-inversión-financiamiento) desnaturalizan la esencia del Instituto, toda vez que generan en materia de resultados, interpretaciones que producen confusión y dificultan el control. Se recomienda plantear como prioritario la determinación de un resultado financiero real, sin desagregaciones por sobre o por debajo de la línea.- En el 23° se afirma que con la modificación del art. 37 de la Ley

24156 a través de la ley 26124 se violan los principios fundamentales sobre el Presupuesto público y su significación política como manifestación de la voluntad legislativa en cuanto al destino y cuantía de los gastos públicos; en ese sentido se citan los artículos de la CN que son notoriamente afectados con la medida.- Se pone énfasis en la necesidad de enfocar el análisis del presupuesto gubernamental a través de indicadores de medición de la producción pública (resultados).- En el 24° se afirma que pese a que la propia Ley 24156 contiene principios que consagra la doctrina en materia presupuestaria, en la práctica no se cumplen, por el contrario, se vulneran en forma sistemática.- En ese sentido se rechazan enfáticamente las practicas evidenciadas en cuanto a asignar atribuciones legislativas al poder administrador en lo que se ha dado en llamar “superpoderes” ya sea a partir de las modificaciones de tipo “ horizontal” que la ley 26124 posibilita como las de tipo “vertical” desde el empleo abusivo de DNU; con éstas practicas se desnaturaliza el Instituto y se afecta el orden republicano al alterarse el gobierno de las leyes y la separación de poderes.- En el 25° se sugiere revalorizar el presupuesto como instrumento esencial para el buen funcionamiento del sistema democrático de gobierno; para ello, se indica, el Congreso de la Nación debe reasumir sus atribuciones constitucionales en esta materia, en especial en lo que atañe a las modificaciones al mandato original; en ese sentido se aconseja dejar sin efecto las modificaciones del art. 37 de la Ley 24156.- En el último Simposio, el n° 27° se reiteran las críticas formuladas en los anteriores en lo concerniente a la desnaturalización del instrumento de control político preventivo de la gestión del Poder Administrador, a partir de las practicas que se evidencian por las que se delegan de manera manifiesta competencias legislativas a dicho Poder.- Esas practicas afectan notoriamente el carácter de dependiente de la hacienda pública o lo que es lo mismo decir uno de los pilares básicos del sistema: “la división de poderes”, configurando un notorio avasallamiento del orden republicano de gobierno.-

IV) ANALISIS COMPARATIVO ENTRE LOS AVANCES DOCTRINARIOS LOGRADOS Y LA REALIDAD ACTUAL

Formulamos seguidamente un análisis comparativo entre las consideraciones doctrinarias a las que se arribó en materia de Presupuesto y de Control, producto de los debates generados a través de 30 años de Simposios, y el estado de situación actual en el que se encuentran inmersos ambos Institutos, a partir de hechos y/o prácticas que se evidencian en los últimos años.

1.- *En materia presupuestaria*

Avances:

- Regla de la universalidad: el presupuesto debe contemplar la totalidad de gastos y de recursos para financiarlos
- El funcionamiento de la hacienda pública debe sustentarse en una Teoría del Control aplicable al sector; así lo concibe el Dr. Cayetano Licciardo en su trabajo presentado en el tercer Simposio, donde se afirma que la base de sustentación fundamental del control debe ser el “eje presupuestario”: sanción, ejecución=gestión y cierre del ciclo.
- Apropiación del gasto en el momento del Compromiso por ser la etapa donde el funcionario competente decide la utilización de la autorización para gastar
- Exposición del presupuesto y de sus resultados bajo la premisa de la transparencia fiscal evitando todo tipo de desagregación de la información
- Respetar las competencias de los poderes de la Constitución en materia presupuestaria evitando todo tipo de delegaciones legislativas en el Poder Administrador para de ese modo impedir que sean vulnerados principios jurídico-políticos e institucionales.- En ese sentido se cita la normativa constitucional que específicamente prohíbe ese tipo de prácticas.
- Vinculado con el punto anterior se afirma de manera enfática que no debe desnaturalizarse la característica político/jurídica del instrumento: debe configurar un control preventivo materializando el mandato de la ciudadanía a través de sus dos elementos identificatorios (cualitativo=la orden de hacer y cuantitativo=el financiamiento del gasto).- Sólo de ese modo se podrá garantizar el carácter de “dependiente” de la hacienda pública, o lo que es lo mismo decir la “división de poderes”.

Realidad actual:

- Es vulnerada la regla de la “universalidad” al evidenciarse movimientos de gastos y de recursos por fuera del presupuesto, v.g.: fondos fiduciarios y en algunos casos subsidios al sector privado, prácticas que son facilitadas por la falta de control necesario.
- Momento de afectación del gasto: la ley 24156 abandona el criterio del compromiso para consagrar la instancia del devengado alterando la separación de ejercicios, asemejando el tratamiento a prácticas propias de la hacienda privada, procurando

resultados económicos y desconociendo que el crédito autorizado se torna indisponible a partir de ser comprometido.

- Exposición del presupuesto: se conspira contra la transparencia fiscal al exponerse el presupuesto y sus resultados de manera desagregada a través de dos niveles denominados: “sobre la línea” con recursos y gastos corrientes y de capital (estos últimos sin endeudamiento y amortizaciones) y “debajo de la línea” con las llamadas Fuentes y Aplicaciones financieras.
- En cuánto al presupuesto como instrumento de control político preventivo y modo de materializar el mandato de la ciudadanía, las prácticas llevadas a cabo en los últimos años, a nuestro modesto entender, lo han ido desnaturalizando de manera progresiva: se delegan facultades a través de las propias leyes de presupuesto; se instalan los llamados “superpoderes”: por un lado las atribuciones que se asignan al JGM para producir modificaciones presupuestarias a través de la sanción de la Ley 26.124, y por el otro el dictado recurrente de DNU contradiciendo preceptos constitucionales sobre indelegabilidad de competencias legislativas (art. 29, 76 y 99 inciso 3), por medio de los cuáles excedentes de recaudación son afectados a gastos no autorizados por el Congreso (excedentes generados deliberadamente al subestimarse a priori los recursos estimados). Respecto de este último punto viene a cuento citar un ejemplo ilustrativo: ejercicio 2010, DNU 1.798/10 por el que se incrementan las autorizaciones en 30.254 millones (provenientes de excedentes de recaudación se indica) (18 % del presupuesto total – se aclara en el decreto que es inferior al incremento producido en 2008 que ascendió al 31 %); cabe acotar que en éste DNU, como en otros, se consigna algo realmente insólito (la violación del art. 37 de la Ley 24156 de manera explícita), textual: “cabe señalar que el dictado del DNU permite evitar las restricciones impuestas por el Art. 37 de la Ley 24156 el que establece que corresponden al Congreso las decisiones que afectan al monto total del presupuesto y el monto de endeudamiento previsto”- Consideramos que a efectos de revertir la situación descripta resulta imperioso: volver al texto original del art. 37 de la ley 24156 y revisar y adecuar debidamente la reglamentación de los DNU (nos referimos a la Ley 26.122), “tratamiento en el ámbito del Congreso”.- Vinculado con el tema que nos ocupa, creemos oportuno efectuar una referencia complementaria que involucra al presupuesto del ejercicio 2011: después de muchos años un presupuesto no se aprueba en tiempo y forma, debiéndose por ello prorrogar la vigencia de la ley de presupuesto 2010 (Decreto 2054/2010).- En rigor no es criticable la prórroga porque es una alternativa legal (art. 27 de la Ley de Adm. Financiera); pero

convengamos que es circunstancial y por ello es si criticable el hecho de, cuando ya se está por tratarse el proyecto 2012, no se haya votado el del 2011, está claro que la orden de hacer para el ejercicio 2010, no puede ser la misma que la del ejercicio 2011.- Siendo circunstancial la medida, lo que hubiera correspondido es que al iniciarse el período ordinario de sesiones del Congreso, la prioridad legislativa fuera votar la “ley de leyes”; a ello debemos agregar que por una DA del JGM se modifica el art. 27 de la Ley 24156 (prórroga) posibilitando que el PE disponga incrementos de gastos en el presupuesto de prórroga por razones operativas.- Si comparamos las realidades expuestas en materia presupuestaria, con los avances doctrinarios aludidos en el punto anterior, podríamos afirmar que tan importante Instituto se ha desnaturalizado por completo; y esto es así porque queda prácticamente en manos del Ejecutivo y la intervención del Congreso es virtualmente nula, todo lo cuál determina que la división de poderes y el carácter dependiente de la hacienda pública se vean afectados de manera notoria.

2.- En materia de control

Es preciso aclarar que dejamos fuera del análisis el control político preventivo al que ya nos hemos referido al abordar en el punto anterior el Instituto del Presupuesto.- Si en cambio nos ocuparemos del control externo político en sus momentos concomitante y crítico o ulterior, y del control externo formal o de legalidad.

Avances:

- Se afirmó, luego de la sanción de la Ley 24156, que la norma debería legislar sobre el “sistema de determinación de responsabilidades” y que si bien puede recibir aportes de la teoría de sistemas, debe fundarse básicamente en una teoría del control para la hacienda pública que no es la misma que compete a la hacienda privada.- El control en la hacienda pública es de naturaleza política.
- El sistema de control externo debe contemplar el juzgamiento de las cuentas y la responsabilidad de los funcionarios y el órgano encargado debe ser independiente de los tres poderes del Estado y no encontrarse sometido a ningún tipo de condicionamiento que limite su accionar.
- Es preciso implementar un procedimiento legal que obligue a la rendición de cuentas, determine el perjuicio fiscal y las consecuentes responsabilidades emergentes.

- El control debe garantizar objetivamente el derecho de la ciudadanía de conocer el destino de la riqueza que le ha sido detraída, frente a la subjetividad que caracteriza a los funcionarios.
- La Cuenta de Inversión como instrumento de control político ulterior debe cumplir con su objetivo esencial de modo que se torne factible la función de Censura que la C.N. atribuye al P.L.- Debe el Congreso cumplir debidamente con el precepto constitucional (Art. 75, inciso 8): tratar en tiempo y forma la Cuenta aprobándola o rechazándola y determinando las responsabilidades emergentes.
- Con relación al control político concomitante, se ha analizado la importancia del mismo y las distintas alternativas para ejercerlo (interpelaciones específicas, interpelación ordinaria mensual del JGM, interpelación con moción de censura y remoción al JGM, pedidos de informes por escrito, memoria anual de los ministros, juicios políticos, por citar algunos), dado que el mal desempeño de funciones se puede detectar no sólo al finalizar el ciclo de gestión, es decir a través del control crítico o ulterior, sino también durante la gestión, de allí la trascendencia que adquiere el control político en esta instancia.
- Se plantea reiteradas veces la necesidad y urgencia de cumplir con el mandato constitucional que resulta del Art. 85 en lo que atañe a determinar la naturaleza y alcance de las funciones del órgano de control externo (AGN)

Realidad actual:

- Sistema de responsabilidades: está claro que en estos años no ha existido ningún intento ni la mínima intención de restituir a la ley de administración financiera sistema alguno conducente a la determinación de responsabilidades.- Con ese estado de situación la normativa actual conduce a una ficción del ejercicio del control público.
- El sistema de control externo delegado no contempla actualmente el juzgamiento de las cuentas y la responsabilidad de los funcionarios y el órgano encargado no manifiesta la necesaria independencia en su accionar al encontrarse sometido a diversos condicionamientos, por caso: falta de legitimidad procesal no pudiendo actuar como querellante ni efectuar seguimiento judicial de las actuaciones, inexistencia de la intervención previa y observación legal de los actos, imposibilidad del juzgamiento de la responsabilidad civil del funcionario en sede administrativa, e independencia financiera declamada y referida en la Ley pero no cumplida (es al respecto imprescindible dotar al órgano de un presupuesto autorizado adecuado a su

funcionamiento y al mismo tiempo posibilitar la asignación de fondos de manera fluída sin estar sujeto a la asignación de cuotas que contempla el art. 34 de la Ley).-

- La intensión deliberada de no posibilitar el adecuado funcionamiento del órgano de control externo (AGN), se pone de manifiesto en la notoria demora y hasta desidia podríamos decir, en reglamentar sus funciones, tal como lo ordena la Constitución en el art. 85^a; tengamos presente que la orden data del año 1994 (ocasión en que se produce la reforma constitucional y en la misma la incorporación de dicho art. 85).- El dictado de la ley reglamentaria ordenada posibilitaría subsanar las falencias por las que atraviesa el órgano, sobre las que se ha aludido recurrentemente en varios Simposios y asimismo expresado funcionarios del mismo.
- Con relación al control político concomitante virtualmente no es llevado a cabo, las interpelaciones prácticamente no se han concretado porque no se logró Quórum o las mayorías necesarias en las votaciones; por otra parte sabido es que el art. 101 de la CN exige la presencia del JGM obligatoriamente todos los meses en ambas Cámaras para informar sobre la marcha del Gobierno, lo cual ha sido realizado en escasas oportunidades, y cuando lo ha hecho su intervención configuró un ligero monólogo y sin otorgarse el derecho a que se le formularan preguntas; por otra parte nunca el JGM ha sido sometido a una interpelación con moción de censura y eventual remoción; tampoco se cumple la exigencia del art. 104 de la CN referido a la memoria anual de los ministros al inicio de las sesiones del Congreso; asimismo son escasos los pedidos de informes por escrito que responde el PEN, y en aquellos casos en que lo hace sucede cuando ya ha transcurrido un período de tiempo tal que este instrumento de control se transforma en un vano trámite, impotente ante la urgencia o la gravedad que imponen determinados temas; y finalmente podemos mencionar que a partir de la reinstalación de la Democracia ningún miembro del poder administrador ha sido sometido a Juicio Político.
- En cuánto al control político ulterior, es notorio que no se puede seguir soslayando el control que los representantes del pueblo deben realizar al finalizar cada ciclo de gestión; y esto es así al no cumplirse el precepto constitucional (Art. 75, inciso 8); la Cuenta de Inversión no es tratada en tiempo y forma en el Parlamento.- Veamos al respecto: si bien las Cuentas son elaboradas por la CGN y luego dictaminadas por la AGN (con todos los inconvenientes que se le genera al órgano para que pueda cumplir con esa misión), no son tratadas por el Congreso o bien tratadas de manera irregular; ejemplos: recién en 2006 se aprobaron las cuentas de los años 1997 y 1998 y en el

2007 se hizo lo propio con seis cuentas de una sola vez a través de una ley, (1999 a 2004), lo que denota que los documentos no han sido debatidos y que virtualmente se han aprobado a “libro cerrado”, proceder así es irrelevante, no tiene prácticamente incidencia porque ninguno de los funcionarios responsables de esos ejercicios se encontraban en funciones al momento del tratamiento (al respecto yo creo que no hay dudas que la “oportunidad” es de vital importancia en materia de control sea en la hacienda privada y con más razón en la pública).- Las Cuentas de 2005 en adelante no han sido ni siquiera tenidas en cuenta en el Congreso.- El evidente entonces que el Legislativo no cumple en lo más mínimo con el rol constitucional de controlar el desempeño del poder administrador en esta instancia tan trascendente, en tiempo y forma.

V) - REFLEXIONES DE CIERRE

1) Es indudable el invalorable aporte realizado por los Simposios Nacionales de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública a lo largo de 30 años, fijando rumbos y pautas necesarias para el estudio del Sector Público y para poder comprender acabadamente cada uno de los institutos existentes en el mismo, dentro de los cuales adquieren una gran relevancia el Presupuesto y el Control Público.

2) También es digno de mención el hecho que los aportes doctrinarios han servido en muchos casos para corregir desvíos existentes (ya sea en lo normativo como en lo operativo), o bien para demostrar que las realidades existentes en los distintos momentos de nuestra historia adolecían de fallas importantes, o dicho de otra manera, no todo estaba “tan bien” como en muchos casos han querido hacernos creer, al menos en lo que atañe a los institutos bajo estudio en nuestra disciplina.

3) A partir del análisis comparativo efectuado, y teniendo en cuenta los comportamientos evidenciados en los últimos años en cuanto al tratamiento de tan importantes institutos, creemos pertinente formular una reflexión final a manera de cierre: de persistir el notorio debilitamiento que se ha evidenciado, tanto en cuánto al Presupuesto como al Control, en modo especial en el Sector Público Nacional, entendemos modestamente que es razonable vaticinar a futuro imprevisibles consecuencias para la institucionalidad.- Consideramos imprescindible generar cambios en procedimientos y comportamientos para de ese modo

propender al perfeccionamiento del sistema y a lograr la plena vigencia del orden republicano.- Y esto es así, porque como ya hemos afirmado al principio: el control público y el presupuesto como esencial instrumento de control preventivo, constituyen un pilar insoslayable del Sistema Democrático y de la República.-

Bibliografía consultada

Atchabahián, Adolfo.- Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública (2008)

Licciardo, Antonio Cayetano. “Contribución para el estudio de una teoría del Control aplicado a la hacienda pública” (1984)

Wierna, Gustavo Enrique – La Ley 24156 y el control público.- Trabajo presentado en el X Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública (1992)

Las Heras, José María – Estado Eficiente (2004)

Las Heras, José María, Estado Eficaz, 2º Edición Actualizada, Abril 2006, Editorial Osmar D. Buyatti

Bidart Campos, Germán - Tratado Elemental de Derecho Constitucional (1993)

Constitución Nacional

Ley 24156 y modificatorias, y Decreto 1344/2007.

García, Oscar Dante – Lorenzo, Ricardo Gustavo – Atribuciones del poder administrador en materia presupuestaria. Trabajo presentado en el XXIV Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Publica (2007) – Publicado en 2010 en la revista “Escritos Contables y de Administración” (Universidad Nacional del Sur)

García, Oscar Dante – Lorenzo, Ricardo Gustavo – El control politico de la gestion del poder administrador. Naturaleza y grado de cumplimiento. Trabajo presentado en el XXV Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Publica (2008)