Capítulo primero

CONTABILIDAD PÚBLICA

PROEMIO

La vocación docente de CAYETANO ANTONIO LICCIARDO —a la que en toda su vida sirvió con devoción e intensidad, manifestándola en distintos campos del saber—, se puso de relieve, inicialmente, en relación con la disciplina científica a la cual dedicó quizá sus mayores desvelos y que lo tuvo como autoridad indiscutida, tanto en la cátedra universitaria como fuera de ella: la contabilidad pública.

Así fue que pocos años después de su graduación como contador público, ingresó en 1949 a la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de La Plata en calidad de jefe de trabajos prácticos. Desde entonces su trayectoria en la enseñanza de la asignatura, brindada en diferentes universidades del país, se vio además enriquecida con su experiencia simultánea, vinculada con esa disciplina, resultante del ejercicio de cargos cada vez más importantes dentro de la administración pública nacional, como los de contador fiscal, jefe del Departamento de Contabilidad de la Dirección de Administración del Ministerio de Hacienda, director de Contabilidad, y Contador General de la Nación.

Cuando en 1981 el Departamento de Contabilidad de la Universidad Nacional del Sur tuvo la iniciativa de llevar a cabo el Primer Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública, contó entre quienes eran los más prestigiosos profesores de la materia a CAYETANO A. LICCIARDO, juntamente con RAÚL GRANON y EUGENIO MATOCQ.

A partir de entonces, nació una proficua y vigorosa relación académica y de amistad con el profesor CAYETANO A. LICCIARDO, que se vio intensificada a través del tiempo. Prontamente él se constituyó en la figura consular de ese movimiento de profesores universitarios, por la calificada claridad y solidez conceptual de sus exposiciones, inspiradas en la libertad y la justicia, a fin de sostener los principios que regulan la actividad hacendística del Estado, con vistas a generar el bien común de la sociedad.

Siempre estuvo preocupado por destacar la naturaleza diversa de esa actividad estatal en relación con la actividad privada, y poner de relieve que, en el Estado, la justicia debe preceder a la eficiencia, en razón de la

preeminencia del gasto social para atender las legítimas demandas comunitarias. Nunca dudó en exponer sus ideas en ese sentido, para lo cual siempre recibió el respeto y el apoyo de los colegas aglutinados en lo que, a poco andar, pasó a constituir la Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública "Dr. Juan Bayetto", de la cual se nos brindó la satisfacción y el orgullo de ser designado su primer presidente.

Ello fue posible merced a la visión de Licciardo, con relación al futuro de la contabilidad pública, tanto en el concierto nacional como en el de las provincias y las municipalidades. Con esa inspiración promovió, además, la participación de los jóvenes universitarios, mediante la creación de otros tantos simposios para jefes de trabajos prácticos, que se iniciaron en la Universidad Nacional de Salta. A este respecto debemos destacar el decidido y valioso apoyo de los docentes de esa universidad, liderados por los profesores Lea Cristina Cortés de Trejo y Gustavo Enrique Wierna, quienes supieron interpretar adecuadamente las orientaciones, conceptos, principios y proyecciones futuras para el desarrollo de la asignatura contabilidad pública, para permitirles hallarse en condiciones de afrontar con éxito las exigencias y requerimientos originados por la creciente evolución técnica, económica y por las transformaciones en diversos órdenes, con el efecto de dar alcance interdisciplinario a la asignatura, tal como con gran versación y hondura exponía Cayetano A. Licciardo.

De todo ello dan muestra, acabada y concluyente sus valiosos aportes, ofrecidos en aspectos particularmente significativos de la contabilidad pública, contenidos en los trabajos incluidos en este capítulo primero de la obra que, merecidamente, es publicada en su homenaje. Cabe hacer notar, de todas maneras, que ellos conforman sólo una parte de las numerosas contribuciones que Licciardo brindó a la disciplina, a lo largo de prácticamente cincuenta años de incesante actividad docente y administrativa.

Desde aquel inicio en 1981, los simposios nacionales de profesores de contabilidad pública se han venido celebrando continuamente, con el auspicio de una u otra universidad pública o privada del país. El más reciente de ellos, el XVII Simposio Nacional, se llevó a cabo del 13 al 15 de setiembre de 2000 en la ciudad de Mendoza, donde fue respetuosa y emotivamente evocada la ilustre figura de nuestro maestro.

Estábamos acostumbrados a su presencia y guía, escucharlo con referencia a los trabajos que presentaba y las explicaciones de todo orden que brindaba. Al finalizar los simposios cumplía la delicada tarea de formular las conclusiones sobre los aportes realizados por los participantes, con la consiguiente formulación de recomendaciones; lo hacía con gran solvencia y simpatía, en bien de la docencia universitaria del país, y de esa manera señalaba caminos y conocimientos para mejorar la calidad de vida de nuestra comunidad.

Durante los últimos veinte años tuvimos la suerte de contar con la compañía del profesor LICCIARDO, para escuchar sus opiniones y conocer sus escritos, muchas veces dirigidos a clarificar la institución del presupuesto público, como instrumento de política del Estado, destinado a determinar los gastos públicos en los cuales se utilizan los recursos necesarios detraídos de la economía privada.

También fue su inquietud constante establecer claramente los alcances y características del ejercicio del control en la hacienda pública, como función indelegable de los representantes del pueblo y medio ineludible para contribuir a la transparencia en la gestión presupuestaria.

La figura de nuestro reconocido maestro constituye un ejemplo elevado, digno de ser imitado, por su benevolencia, su capacidad, su desinterés, su humildad en la relación con colegas y alumnos, a quienes infatigablemente supo transmitir invalorables lecciones de vida.

En suma, la pureza de su corazón, la dimensión enorme de su saber, la entrega sin claudicaciones a sus convicciones cristianas, nos permiten concluir que por siempre recordaremos al profesor CAYETANO ANTONIO LICCIARDO, excelso paradigma de ser humano.

GUILLERMO ATILIO AISPURO

CAYETANO ANTONIO LICCIARDO Y LA CONTABILIDAD PÚBLICA

En las aulas universitarias argentinas y en los estudios que se precien de algún rigor científico, no se concibe hablar de contabilidad pública sin mencionar a CAYETANO LICCIARDO. Recíprocamente, no se puede pensar en CAYETANO LICCIARDO sin hacer lo propio con la contabilidad pública. Ambos, maestro y cátedra, estuvieron unidos en forma indisoluble, en acionar manifestado en sus esfuerzos por elevarla a su máximo nivel científico. De esos infatigables desvelos sólo se hará a continuación un esbozo.

En las últimas décadas, hemos asistido a profundos cambios institucionales y tecnológicos que impactaron en la problemática de la contabilidad pública. CAYETANO LICCIARDO fue el intérprete que llevó a cabo la *lectura inteligente* de esos fenómenos, con clara visión de las circunstancias y a la luz de los principios rectores de la disciplina. En momentos en que *la acción, la praxis,* referida a distintos aspectos de la materia padecía de anemia doctrinaria, propició con particular dedicación y entusiasmo la renovación del estudio de sus *aspectos teóricos* poniendo todas las potencias de su espíritu al servicio de esa causa. Su genio creativo impulsó el estudio y discernimiento sobre los reales avances —o retrocesos— a que conducía la concepción mecanicista de la disciplina, advirtiendo los riesgos de emprender las *acciones a ciegas* que esa concepción involucraba.

La formación inspirada por LICCIARDO evidencia un realismo aristotélico. Por ello, lejos estaba en su espíritu admitir la instalación en la cátedra universitaria de la *tecnocracia, basada en el mundo mecanizado y dirigido centralmente por mentes capaces de operar la racionalización cuantitativa de todas las actividades, especialmente de las económicas y utilitarias.* Sabía que esa cultura, aplicada a los distintos aspectos de la asignatura, condicionaría su desarrollo y dimensión científica. Su compromiso con la verdad le impedía aceptar ese enfoque del mundo y de sus cosas porque lo veía fundado en la escisión cartesiana entre la *res cogitans,* o sea, el mundo del pensamiento, y la *res extensa,* el mundo inerte de las cosas materiales, entre las que es situado también el hombre y las sociedades hu-

manas, como objetos de experimentación y racionalización. Imposible pensar que nuestro maestro consintiera en tratar al hombre como un instrumento similar al dinero y las cosas y en convertirlo en mero receptor, pasivo o utilitario, de un orden tecnocrático: sabía que dada su naturaleza, le era posible cambiar el curso de acontecimientos aparentemente inexorables, porque *"...es privilegio del ser humano poder cambiar la realidad"*.

En los inicios de su vida profesional Cayetano Licciardo manifestó la vocación hacia la *res pública* y se dedicó a la temática de la asignatura, que lo fue cautivando progresiva pero ineludiblemente. Manifestó siempre, en especial en los Simposios de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública a los cuales destinaba gran parte de sus esfuerzos, la preocupación por *"...restaurar para la contabilidad pública, no sólo el lugar que ha perdido en los planes de estudio de las facultades de ciencias económicas"*, advirtiendo sobre *"...el riesgo —ya casi un hecho dado— de perder sus principios y su doctrina. En otras palabras, el riesgo de perder su propia esencia"*. Para el querido maestro, nuestra disciplina, al igual que la ciencia económica a la cual está relacionada, constituían un todo armónico. Aún lo vemos expresar su aflicción cuando observaba que ésta era sustraída de su carácter de ciencia del comportamiento humano y se la entendía sólo como saber positivo sobre hechos concretos. Si bien es cierto —decía— que se enseña que *"...la economía es la ciencia que nos permite adecuar las necesidades múltiples a recursos escasos, no debemos olvidar que el problema fundamental es el hombre frente a la necesidad y el derecho que tiene a configurar su propia necesidad, es decir, a elegir él la necesidad que desea satisfacer y los medios para hacerlo"*. Era constante su inquietud ante la progresiva especialización de las ciencias que restringía el saber al dominio de la técnica, haciendo desaparecer la conexión con la totalidad del ser.

Estaba distante de la sapiencia de Cayetano Licciardo —decíamos— aceptar los aspectos tecnocráticos en la enseñanza universitaria de la contabilidad pública. Como ninguno, supo advertir el peligro que involucraba esa perspectiva que conducía a la fosilización de la asignatura o a la introducción de la cultura del cambio permanente de pseudoprincipios y conceptuaciones que, por su condición efímera, evidenciaban la ausencia de conocimiento científico porque no representaban el verdadero saber universitario. Su pensamiento integral establecía una clara distinción entre la formación que surgía de la *universidad del saber*, con respecto a la que emanaba de la capacitación. Sin entrar a juzgar ni comparar el valor de ambas por ser diversos sus objetivos, aplicaba el criterio de *distinguir para unir*.

Resulta habitual que en su obra advierta la necesidad de contar con un sentido de la realidad, de conectar la teoría y la práctica y de cuidar el papel de la contabilidad pública en la profesión de contador. Cuando

LICCIARDO abordaba o proponía un tema para la investigación o el debate, era obvio que constituía un tema vertebral en la materia. Fue LICCIARDO quien más difundió el estudio del principio de subsidiariedad aplicado a los fines del Estado y a la hacienda pública, quien se prodigó en los alcances que debían contener los textos constitucionales en materia de control público, en la razón de ser de los organismos de control y de control jurisdiccional en nuestro país. Su doctrina era irrebatible por la agudeza, la profundidad de sus argumentos y la fortaleza de los principios sobre los cuales se basaban. En LICCIARDO, *la palabra, el logos,* se imponía subordinando *la praxis* en un todo armónico.

Su paso como titular de la Oficina Nacional de Presupuesto, y luego del Ministerio de Economía de la Nación, entre otros, agregaron a su brillantez doctrinal, la praxis necesaria para aprehender los distintos aspectos de la hacienda pública. Brindó una significativa atención al presupuesto, al que consideraba una "*...institución fundamental de la República porque hace factible el control de los actos de gobierno*", siendo "*...el reflejo financiero de la política del gobierno*". Advirtió la necesidad de que *la administración del control dañara lo menos posible a la administración activa* y de conocer y difundir la institución presupuestaria en su compleja dimensión, dado que "*...si se sigue pensando que el presupuesto, como institución, no es uno de los pilares de la forma republicana de gobierno y que, como sistema, no es una herramienta para conducir bien, (...) es de toda evidencia que los otros esquemas construidos o a construir también nos van a resultar fallidos, porque nos está resultando fallida la concepción fundamental y esencial del presupuesto*", convirtiéndolo en un "*...monumental sistema de obstáculos y de trabas del cual hay que tratar de defenderse lo mejor posible*".

Se desconoce el espíritu de LICCIARDO si se piensa que los aspectos técnicos y prácticos de la contabilidad y la hacienda pública resultaban ajenos a su interés. Los trabajos sobre "Las etapas del gasto público", "El objetivo de los estados contables de la hacienda pública", "Sobre el compromiso y el devengado", "La importancia de los resultados económicos y financieros en la gestión de la hacienda pública", entre otros, muestran la amplitud de su pensamiento. El "Plan de Contabilidad General para la República del Uruguay" y "El anteproyecto de texto unificado de ley de contabilidad para las provincias argentinas" evidencian una proficua labor que surgía de una mente de avanzada que la convertían en referente de la materia. Especial mención cabe hacer de su labor en el seno de la Comisión Especial que en 1994, formada en el Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, lo tuvo de protagonista insustituible en el esclarecimiento de conceptos esenciales de hacienda pública.

No menos profunda era la concepción de CAYETANO LICCIARDO sobre el control. En su pensamiento armónico e integral, señalaba el desvío en que

se incurría al "*...no tomar el ejercicio del control como culminación de un proceso, sino como materia en sí misma. Se desvirtúa así el concepto esencial porque se olvida que el control no es concepto absoluto sino concepto de relación*". Numerosos trabajos y disertaciones dedicó al tema: "El control como función", "Contribución para el estudio de una teoría del control de la hacienda pública", "El presupuesto como plan de gobierno y su control a través de la cuenta general del ejercicio", "La ley de contabilidad a la luz de la teoría del control", "Control de gestión y eficiencia de las empresas estatales", "Las garantías objetivas a que tiene acceso la ciudadanía en el orden de la consecución y el empleo de los fondos públicos", constituyen uno de los mejores fundamentos sobre la razón de ser de los organismos de control en el Estado.

La conexión de la temática de su cátedra con otras ramas del saber, como la ética y el derecho constitucional, fue abordada en su inmenso aporte al desarrollo de la contabilidad pública que plasmaba en trabajos dispersos a lo largo de su vida con la generosidad y desprendimiento que lo caracterizaban. Así sus disertaciones en los simposios en distintos foros académicos y profesionales lo vieron desentrañar con brillo inigualable su saber que expuso en trabajos como *Presupuesto y ética política a la luz de la Constitución Nacional* y *La ética profesional ante la crisis de valores*. Quienes asistían a una disertación de Cayetano Licciardo eran receptores de su vigor lleno de esperanzas y su proverbial optimismo que resultaba contagioso también para los horizontes de la contabilidad pública. Su generosidad y sensible afecto lo llevaron a formar la gran *familia* de profesores universitarios de contabilidad pública del país, de la cual surgieron emprendimientos que más de una vez lo tenían como propulsor infatigable.

El proceso de *despoetización* de la vida y el mundo que llevaba a la *prosificación universal*, lo inquietaba. De allí que en sus clases y conferencias se podía hallar el oxígeno necesario que convertía un panorama árido en un vergel. Eran mentados los finales de sus disertaciones que cerraba recitando poemas, no obstante lo lejano de nuestro quehacer. La relación del ciudadano con la naturaleza, la historia y el universo de la contabilidad pública no sólo se sentía desde el plano científico-técnico, sino que adquiría su dimensión poética plenamente creadora y atractiva.

Decíamos que la contabilidad pública y Cayetano Licciardo estaban profundamente unidos, aseveración que, lejos de ser antojadiza, ha quedado plasmada para siempre en los hechos: no es casualidad que el legado que dejara a la inteligencia universitaria argentina en nuestra disciplina sea justamente su trabajo póstumo, *La esencia de la contabilidad pública*.

Lea Cristina Cortés de Trejo

I. LA ESENCIA DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

1. INTRODUCCIÓN

Proponerse discurrir en torno de la esencia de la contabilidad pública, significa reflexionar acerca de lo que ella realmente es; hacerlo en el contexto de nuestros simposios, contribuir a definir con precisión su contenido y, de ahí, delimitar, con la mayor exactitud posible, qué es lo que tenemos que enseñar desde la cátedra.

Traer el tema otra vez a un simposio, puede parecer a primera vista reiterativo y aun ocioso, a poco que se advierta que ya en el primero (celebrado en Bahía Blanca); y muy particularmente en el segundo (llevado a cabo en Salta), el contenido de la asignatura quedó definido con bastante precisión.

Sin embargo, si también se advierte que en los últimos simposios tal contenido ha sido puesto en duda —hasta llegó a proponerse un cambio en la denominación—, es cuando menos conveniente invitar a un nuevo esfuerzo de reflexión. Si a esta circunstancia se agrega la abundante literatura proveniente de organismos internacionales y entidades profesionales, como cierta cantidad de propuestas de innovación por parte de expertos (en particular, también, de organismos internacionales), la invitación se hace necesidad; porque se está dando un serio riesgo de confundir cuestiones de orden práctico y propuestas de aplicaciones técnicas, con lo que en la universidad debe tratarse en el orden de la ciencia y los principios.

Es la no siempre clara distinción entre lo que se debe agregar a cuanto se viene enseñando y el cambio en lo que debe enseñarse. Para decirlo en los conocidos términos que vienen de los romanos: la decisión para cambiar lo que hay que cambiar; el coraje para dejar como está lo que no debe cambiarse; pero, sobre todo, la inteligencia para distinguir lo uno de lo otro.

Nota: trabajo preparado con motivo del XVI Simposio de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública, celebrado en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Nordeste, Resistencia, Provincia del Chaco, en setiembre de 1999.

En concreto, la pregunta sería: ¿ha cambiado el contenido de la contabilidad pública, o a su contenido esencial deben agregarse los adelantos —o innovaciones— que surgen del progreso en otras ciencias y en el de la tecnología? Para decirlo con un ejemplo claro: la sanción y aplicación de la ley 24.156 y la modificación constitucional en materia de control, ¿implica cambiar el contenido de la contabilidad pública?

Recuérdese, para ubicarse mejor en los objetivos de este trabajo, que la universidad —la cátedra—, no puede limitarse a las cuestiones de orden práctico. La misión de investigar, para progresar en la ciencia e iluminar la realidad, no puede sustituirse por la de "instruir" para formar personas útiles o para estar al tanto de la última novedad. No porque se ponga en duda la convenciencia de conocer la última novedad, sino porque si ésta (la última novedad), no puede analizarse a la luz de los principios y los fundamentos básicos, será imposible valorarla, tanto en su contenido como en su aplicación.

2. LO PROPIO Y CARACTERÍSTICO DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

Como quedó dicho más arriba, se trata de examinar cuidadosamente, en primer lugar, lo que la contabilidad pública es; qué es lo esencial, lo sustancial en ella: cuál es su *fondo esencial interno* por *oposición a su forma exterior* (1); que es como distinguir lo que en ella es necesario y lo que es contingente: lo que es permanente —*fondo esencial*— sin lo cual dejaría de ser lo que es y lo que puede cambiar sin afectar su esencia. Debemos plantearlo en esta forma, porque es muy probable que se esté confundiendo la esencia con determinados aspectos puntuales que, siendo como son especialmente atendibles y, por lo tanto, necesarios de tratar, no podrían serlo si se desatienden o descuidan los fundamentos.

Lo propio y característico de la contabilidad pública es *el estudio de las funciones de hacienda*. Si para ello tiene que incursionar o detenerse en consideraciones que hacen a la naturaleza y características de la hacienda pública es, precisamente, para advertir que tal naturaleza y características la distinguen, le dan una *esencia distinta* a la de otras haciendas, *porque se desenvuelve en un plano diverso* (2). Es sabido que el estudio de

(1) Cfr. Brugger, Walter, *Diccionario de filosofía*, Ed. Herder, Barcelona, 1975, pág. 189.

(2) Cosciani, Cesare, *Principios de ciencia de la hacienda*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1960, pág. XIX (en el *Prólogo a la edición española*).

tal naturaleza y características es objeto de la ciencia de las finanzas públicas (o ciencia de la hacienda pública). La contabilidad pública toma la hacienda pública a partir del momento que la deja la ciencia de las finanzas (o de la hacienda).

Y no la toma para estudiar lo mismo, sino que lo hace para estudiar la misma materia desde otro punto de vista (3). Estudia la hacienda pública, desde el punto de vista de las funciones que los órganos deben cumplir, para el logro de los fines del Estado. Así es, por ejemplo, cómo debemos estudiar la organización en cuanto *organizar es crear órganos y asignarles funciones.* ¿Por qué? Porque cumplir funciones quiere decir ejecutar algo, cumplir con un deber (4); es la *manera de actuar*, el trabajo de los órganos. Éstos son los elementos de la organización de los que debe ocuparse la contabilidad pública.

Es bien sabido que los órganos se instituyen para un fin: el estudio de sus funciones. Por lo tanto, implica *relación de causa a efecto, de actividad a fin* y se refiere al ejercicio de las atribuciones y competencias; y al resultado de ese ejercicio. Esto es lo propio y característico de la contabilidad pública —*su contenido esencial*— porque cumplir funciones, en la administración pública, quiere decir *cumplir la voluntad del Estado.*

La contabilidad pública se introduce en la materia de la actividad financiera pública —que es compleja y compuesta—, para el análisis de las relaciones entre la comunidad nacional y los entes públicos, que recaudan o emplean los fondos públicos. Se trata de la relación de la ciudadanía —contribuyentes— y dichos entes públicos, en el orden de la adquisición y gestión de los medios públicos, cuya corrección debe asegurarse (5).

---

(3) Aunque sabido y repetido, conviene recordar que uno de los criterios para distinguir una ciencia de otra, es considerar la razón formal: el *punto de vista* desde el cual cada una considera su propio objeto, que materialmente puede coincidir con el de otra. Así, por ejemplo: medicina y pedagogía coinciden materialmente en que ambas estudian al hombre, pero se distinguen formalmente en cuanto aquélla lo considera como sanable y ésta como educable (puede verse en Universidad Católica de la Plata, *Curso introductorio*, Ed. de la Universidad, 1999, pág. 290).

(4) Función viene del latin *functio, onis*, que quiere decir *cumplimiento, ejecución de algo.* Deriva de *fungi, cumplir con un deber.* Puede verse en Corominas, Joan, *Breve diccionario etimológico de la lengua castellana*, Ed. Gredos, Madrid, 1975, pág. 304.

(5) Buscema, Salvatore, *Trattato di contabilità pubblica*, Ed. Giuffrè, Milán, t. I, pág. 44.

3. CÓMO DEBEN ESTUDIARSE LAS FUNCIONES

Dejamos dicho más arriba que *organizar es instituir órganos y asignarles funciones*. Añadamos ahora que éstas, las funciones, se traducen a un sistema de atribuciones y competencias que se confían a personas. Estas personas, que por eso se llaman funcionarios, actúan dentro de un cuerpo orgánico: la administración pública, que debe entenderse en primer lugar como *organismo*: conjunto de órganos, sistemáticamente vinculados entre sí (6). Las funciones integran una serie coordinada de actos y operaciones.

Esta serie no puede ser arbitraria: no puede determinarse de cualquier manera; implica ordenamiento y subordinación de medios a fines. No puede descuidarse que cuando de las funciones de hacienda se trata, se está hablando de ponerlas al servicio del cumplimiento de los fines del Estado que, concretamente, para un enfoque correcto de la contabilidad pública, significa *aplicación de la riqueza a tales fines*. El *estudio de la aplicación de la riqueza a los fines del sujeto*, es objeto específico de la ciencia de las finanzas. La contabilidad pública toma esa misma materia (objeto material), pero para estudiar qué funciones deben cumplirse y cómo debe hacerse.

Es evidente, entonces, que el punto de partida no puede ser otro que estudiar si tales funciones pueden *predeterminarse*; fijar sus términos con antelación. De no poder predeterminarse las funciones, sería poco menos que vana toda la estructura del control. Porque la determinación de las funciones en la hacienda pública no puede quedar librada al arbitrio de los funcionarios. Se trata, como quedó dicho más arriba, del *cumplimiento de la voluntad del Estado*. Determinar funciones significa definir la voluntad del Estado: para el objeto de la contabilidad pública, esto equivale a decir cuál es la voluntad del Estado en materia de provisión y aplicación de la riqueza para el logro de sus fines. Por eso, la contabilidad pública estudia las *funciones de los órganos de la hacienda pública* que, como es sabido, son *contemporáneamente órganos del Estado*.

La importancia de esta consideración radica en que la determinación de las funciones no está a cargo —no es competencia— de los funcionarios que deben cumplirlas. Es el carácter dependiente de la hacienda pública. Es bien sabido que el órgano que determina —que decide, que limita hasta dónde debe llegarse en el empleo de la riqueza pública—, es el órgano legislativo, que lo hace en representación —sustituyendo o haciendo las veces— del pueblo. Esto, que de tan sabido hasta parece obvio reiterarlo es, como condición necesaria e imprescindible, uno de los elementos bá-

(6) Sistema: conjunto de elementos trabados entre sí con armonía.

sicos para entender la contabilidad pública, porque de esta realidad surge no sólo uno de los caracteres que distinguen las haciendas públicas de las privadas, sino también el sentido y las bases esenciales del control en cuanto a función.

Ya hemos demostrado en otros simposios que en la hacienda pública el ejercicio del control es una función, que es bastante más que un procedimiento y mucho más que el estudio de un conjunto de reglas. Si cierto es que el control es un sistema, no debe serlo menos que para su estudio no es suficiente la mera aplicación de la teoría de sistemas, sin perjuicio del aporte positivo que su estudio trae, para mejorar el conocimiento de la materia y sus aplicaciones al orden práctico. No está de más reiterar que, en la hacienda pública, *el control suple la ausencia del interés particular.* Esto lo hemos dicho, tratado y reiterado muchas veces. Si nos tomamos la libertad de decirlo una vez más, es al solo efecto de señalar uno de los desvíos más notorios en los que estamos incurriendo, cual es el de dejar de lado que, en la hacienda pública, el control tiene su propia teoría.

Del mismo modo, podemos referirnos a la función (o funciones) del presupuesto. La contabilidad pública *toma el presupuesto tal cual es* y empieza a estudiarlo desde otro punto de vista, otro *objeto formal*: el uso de la autorización para gastar en cuanto medio para cumplir las funciones del Estado. De ahí que lo que importa debe ser su significación —expresión de lo que es— como *función inicial de hacienda* y el sentido de la autorización para gastar como *crédito* abierto al Poder Ejecutivo para poder girar contra el Tesoro. Por eso el estudio de las "etapas" de ejecución, su incidencia en los resultados y las responsabilidades consiguientes.

Llama la atención ver, en muchos programas de contabilidad pública, el tratamiento del presupuesto en forma poco menos que idéntica a los contenidos de las finanzas públicas (o ciencia de la hacienda). De a momentos, por ejemplo, es difícil distinguir, en una mesa examinadora, si se está tomando examen de contabilidad pública o de finanzas públicas. Esta confusión debemos superarla, porque el estudio del presupuesto por parte de la contabilidad pública debe referirse, siempre, a las garantías objetivas que requiere la comunidad social, en el orden del buen empleo de los fondos públicos.

Otro aspecto que se está descuidando, particularmente a partir de la sanción de la ley 24.156, es el estudio de la responsabilidad como *función final de crítica* o censura. La clasificación de funciones (que ya viene de CERBONI), en iniciales, ejecutivas y finales (críticas o conclusivas) es poco menos que indispensable, para poder ubicar bien el cuadro de las responsabilidades y el juicio de responsabilidad.

4. ALGUNAS OBSERVACIONES *PUNTUALES*

A continuación se señalan algunos casos, que pueden servir de ejemplo, para aclarar el sentido de lo dicho en los puntos anteriores:

4.1. *La contabilidad pública ha dirigido su objeto hacia el control de legalidad de las operaciones y la determinación del grado de responsabilidad de los funcionarios. Se caracterizó por su exceso de formalismo. Estos objetivos son insuficientes.*

En muchos casos es posible que haya sido así: es decir, que los programas no hayan sido actualizados conforme a la realidad. Que tales objetivos son hoy insuficientes no admite discusión: no es posible suponer que hoy pueden seguir utilizándose los mismos programas y textos que hace veinte o treinta años. El equívoco aquí consiste en suponer que, porque ello es así, hoy no es necesario seguir enseñando el control de legalidad —*el más antiguo de todos los controles y el que mostró mayor eficacia*— y que, en su lugar, haya que enseñar otra cosa.

Lo correcto es indagar acerca de las causas de esa insuficiencia —sin perjuicio de considerar el descuido que pudo haberse dado por parte de la necesidad de actualización permanente del docente—, para no errar en la orientación del cambio (o la corrección del defecto). El cambio se dio, en su origen, en la ciencia de la hacienda que, a su vez, surgió del cambio en la teoría económica (7). Ese cambio, que consistió en el *agregado* del estudio de la incidencia económica del gasto y del recurso públicos en el cuadro general de la economía, repercutió, debió repercutir, en la contabilidad pública que, como consecuencia, debió *agregar* también lo necesario para suministrar información apta para estudiar y analizar esa incidencia.

Nótese bien que decimos *agregar*, que no es lo mismo que *sustituir* o *cambiar*. El cambio consiste en un agregado. No empezamos a enseñar una cosa *en lugar de* otra, sino que debemos seguir enseñando lo que se enseñaba y *además* lo necesario para incorporar los conceptos de economía, eficacia, eficiencia, costo y demás elementos para estar al *servicio del control financiero, la medición de la eficacia y el análisis de los efectos econó-*

(7) Es sabido que, a partir del período histórico que se ubica alrededor de los años '30 —la gran depresión—, la economía empezó a estudiarse como estructura; apareció la *macroeconomía*. Este cambio no pudo menos que repercutir en la ciencia de la hacienda, dando lugar al estudio del gasto y del recurso públicos desde el punto de vista de su incidencia en el cuadro general de la economía y, por lo tanto, su posible utilización como "herramienta" de la política económica. La contabilidad pública que, en gran medida, es una derivada de aquella ciencia, no pudo permanecer ajena a este cambio.

micos del presupuesto (8). Ello así, no olvidando que la eficacia, la eficiencia y la economicidad no responden, en la hacienda pública, a los mismos criterios que en las privadas y, por lo tanto, no pueden aplicarse los mismos parámetros.

De aquí cobra su importancia la necesidad de *vincular la contabilidad pública con la contabilidad nacional (o contabilidad social)*: bien entendido que no se trata de convertir el curso de contabilidad pública en uno de contabilidad nacional, sino que deben suministrarse los elementos necesarios para que las cuentas de la contabilida pública puedan *integrarse* con las de la contabilidad nacional.

4.2. *Se han registrado grandes avances en las técnicas para la estructura y la formulación del presupuesto. Los datos que brinda la contabilidad pública tradicional, no son suficientes para responder a esos avances.*

Precisamente éste es uno de los puntos que debe preocuparnos, porque como es sabido *"la contabilidad pública recibe al presupuesto tal cual es"*. El equívoco en que se puede incurrir, consiste en pensar que la contabilidad podría *corregir* defectos en la estructura del presupuesto y que, por lo tanto, podría armarse un sistema contable cuyas cuentas fueren distintas a las del presupuesto. En este sentido, no puede olvidarse que, para la contabilidad pública, el presupuesto es un sistema de clasificación de los gastos y los recursos, que puede ser traducido en cuentas para su registro y control.

No puede quedar duda respecto de que ya la contabilidad pública no puede reducirse a los tradicionales objetivos de preparar rendiciones de cuentas y suministrar datos para el control de legalidad. El equívoco aquí consiste en suponer que aquellos objetivos pueden dejarse de lado o que vienen a ser sustituídos por otros. Lo correcto es utilizar los evidentes adelantos en las técnicas contables para estar en condiciones de suministrar la información que requieren las nuevas técnicas presupuestarias.

4.3. *Los avances en la tecnología contable y la necesidad de obtener información que permita medir la eficiencia, la eficacia y la economicidad en la gestión pública, han puesto en auge una tendencia, y dado lugar a propuestas de aplicación de principios y normas de aplicación eficiente en las haciendas privadas, a las haciendas públicas.*

Este es un aspecto muy complejo, porque tales avances son evidentes y altamente positivos y, por otra parte, no es menos evidente la carencia de avances similares en la contabilidad pública. La abundante literatura

---

(8) VILA BARQUES, JOSE MANUEL, *Concepto y principios de contabilidad pública*, Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1992, pág. 70. El autor cita a ARGELLES y ARACIL, *Funciones múltiples de un sistema moderno de contabilidad pública*, Ed. Hacienda Pública Española, 1974, pág. 121.

de que se dispone en torno del tema para las haciendas privadas, no guarda proporción con la escasa —prácticamente nula— relativa a la contabilidad pública. Por otra parte, cabe reiterar que las propuestas de *adaptación* —entendiendo por tal aplicación de los principios válidos para las haciendas privadas a las públicas— vienen formuladas por estudiosos, investigadores o expertos que no son de la especialidad; es decir, no son especialistas en contabilidad pública. Algunos que otros trabajos de especialistas que se adhieren a tales propuestas, no obstante su valor como aporte para dilucidar la cuestión, o como contribución eficaz para el desarrollo del tema, no se fundan en los principios que conforman la esencia de la contabilidad pública, según se dijo más arriba, sino más bien en interpretaciones del orden público (9).

La gran confusión que se está dando —y que debemos tratar de superar—, deriva de la rigidez de las posiciones: los principios de la contabilidad son igualmente válidos para ambas haciendas o la contabilidad pública puede prescindir (y aun ignorar) tales principios. Y ello no es realmente así. La no adopción, sin reservas, de determinados *principios contables generalmente aceptados*, no significa —ni podría significar— que tales principios deben ser ignorados por la contabilidad pública. *Esto no significa que haya que rechazar de entrada las prácticas y principios que se siguen en el ámbito privado, aunque en determinadas áreas como ingresos y gastos, activo fijo y amortizaciones..., su aplicación resultará más que discutible* (10).

Para no errar respecto de superar la confusión y la rigidez de las posiciones, fuerza es reiterar que la cuestión no puede reducirse a cuáles son las mejores técnicas. Con ser ello importante, no debe serlo menos que el punto de partida es la distinción de los objetivos de las haciendas privadas respecto de las públicas: *Por definición, el objetivo de una organización sin ánimo de lucro difiere de generar beneficios. Más que tender a ensanchar la diferencia entre* outputs *e* inputs, *el objetivo es prestar tanto volumen de servicio como sea posible con una cantidad de recursos dada, o usar la*

---

(9) No se trata de poner en duda (o en discusión) el valor científico o didáctico de estos trabajos, sino simplemente de hacer notar que no están fundados en lo que entendemos debe ser el objetivo específico de la contabilidad pública.

(10) Vela Bargues, *op. cit.* en nota (8), pág. 51. La obra de este autor es una investigación, poco menos que exhaustiva, en torno de la concepción moderna de la contabilidad pública. La abundante bibliografía en que se apoya, permite afirmar que se trata de un libro casi indispensable para ubicarse en la materia. Precisamente, en este autor, puede advertirse (aunque tal vez no haya sido su intención) la diferencia entre los tratadistas y los prácticos y, muy particularmente, la especialización distinta de donde provienen afirmaciones y propuestas.

menor cantidad de recursos posibles para prestar un nivel de servicio dado. En la mayoría de las situaciones, el comportamiento financiero ideal tiende hacia la consideración de que los outputs *deberían igualar los* inputs...

La particular configuración del sistema de objetivos en las organizaciones del sector público tendrá una primera consecuencia que, además de las que se produzcan en la contabilidad, tiene una gran importancia. Así, al abordar la problemática de la eficacia, la eficiencia y la economía en la organización, no podrán seguirse los mismos planteamientos que en entidades de carácter privado ([11]).

Va de suyo, entonces, que es tarea de los especialistas en contabilidad pública cubrir cuanto antes la carencia de literatura a que nos hemos referido más arriba, e indagar en torno de los principios de contabilidad que son aplicables. De ninguna manera cerrarse ante el avance técnico —cosa que por obvia casi no sería necesario decir—, sino *ponerse a tono* con tales avances.

4.4. *Hoy día la contabilidad es un verdadero sistema de información que debe ponerse al servicio del gerenciamiento y la gestión.*

Este enunciado es otro sobre el cual no cabe ni siquiera abrir discusión. El riesgo de equívoco está dado aquí por la posibilidad de limitar la enseñanza de la contabilidad pública a lo que podríamos llamar "sistema contable"; o, tal vez, confundir la contabilidad pública con la contabilidad del Estado o contabilidad gubernamental, como suele llamarse últimamente.

Es de toda evidencia la importancia que debemos dar a la enseñanza del *sistema para la contabilidad*. De lo que se trata es de suponer que, con ello, está cubierta la materia, lo que sería una verdadera limitación.

Fuerza es reiterar, también en este sentido, que la contabilidad pública es disciplina que nace como consecuencia de la relación de los ciudadanos contribuyentes con el Estado recaudador; esa relación crea obligaciones y compromisos mutuos en los que debe fundarse la teoría del control, para responder, tanto a las necesidades de información como a los recaudos para asegurar el *buen manejo de los fondos públicos*.

No debemos olvidar que el sector público se caracteriza por complicados sistemas en los que los factores institucionales, económicos, técnicos y políticos interactúan unos con otros. La fragmentación del poder es una característica de la democracia donde la toma de decisiones es un compendio complejo de temas, presiones, hechos y políticas. En una democracia los objetivos son frecuentemente expresiones del sistema de valores y la mejor solución puede ser el logro de un consenso mediante el ajuste de

(11) Id., id., págs. 39-40.

valores conflictivos más que otro que use criterios de eficacia y eficiencia. Por lo tanto, al medir beneficios de programas y combinaciones de programas, las consecuencias políticas, así como los beneficios sociales y económicos, deben ser considerados por la mayoría de los que toman decisiones en el gobierno ([12]).

(12) Id., id., pág. 37. En este caso el texto transcripto, según la cita del autor, corresponde a la American Accounting Association.

II. EL PRESUPUESTO COMO PLAN DE GOBIERNO Y SU CONTROL A TRAVÉS DE LA CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO

> La observancia de esta garantía de la rendición de cuentas puede servir de punto de partida al Congreso, para estudiar los principios y reglas más o menos constantes que han seguido los gastos autorizados a medida que la necesidad los reclamaba; y que en lo venidero pudieran servirle de guía para principiar el uso de presupuestar, o calcular el valor de las entradas aplicables anualmente a los gastos de la administración general (1).
>
> JUAN B. ALBERDI

1. PLANTEO DEL TEMA

Es de toda evidencia que la Constitución Nacional une, en un solo precepto, el régimen de control para la gestión del Poder Ejecutivo. La norma, por su claridad y precisión, no deja lugar para la duda al establecer, como atribución del Congreso Nacional: "Fijar anualmente el presupuesto de gastos de administración de la Nación, y aprobar o desechar la cuenta de inversión" (art. 67, inc. 7º). Así, la función inicial y conclusiva resultan correlativas, prácticamente inseparables, porque no se puede suponer el ejercicio del control sin la existencia de los dos elementos.

Y que no se trata solamente de una mera relación de balance, preventivo y consuntivo, es materia que tampoco cabría poner en duda a poco que se advierta que si bien el presupuesto adquiere la forma de un cálculo fi-

---

Nota: trabajo presentado con motivo de las Jornadas sobre Cuenta General del Ejercicio, celebradas en la ciudad de San Juan en junio de 1984.

(1) ALBERDI, JUAN BAUTISTA, *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina, según su Constitución de 1853*, Ed. Raigal, Buenos Aires, 1954, pág. 250.

nanciero previo, es bastante más que eso. Es un programa que, formulado por el Poder Administrador, "conocedor inmediato de las necesidades del servicio administrativo", viene a informar al país en orden a lo que el gobierno se propone hacer mediante el operar de los funcionarios públicos, que son los encargados de la gestión, como ejecutores de la voluntad del Estado en el campo de las realizaciones concretas (2).

Si a ello se agrega que en el Estado moderno el presupuesto ha pasado a ser una de las *herramientas* más importantes de la política económica, dada la incidencia del sistema del recurso y del gasto en las decisiones de las unidades económicas, la necesidad de revisar su tratamiento político institucional aparece como tarea ineludible para los que tienen a su cargo la preparación del instrumental técnico correspondiente (3).

Entender, entonces, el presupuesto como programa de gobierno, tanto en lo que se refiere a la atención de las necesidades de interés general —previsión para el funcionamiento de la administración pública en su carácter de sistema técnico—, como en los aspectos relativos a la política económica —parte integrante del presupuesto de la economía nacional—, es consideración básica refirmar la naturaleza de la cuenta general del ejercicio, en cuanto "rendición de cuentas" de poder a poder. Si bien la cuenta general no deja de ser un balance, complementado por una serie de estados demostrativos de situaciones derivadas de la ejecución del presupuesto, su verdadera naturaleza viene dada por el precepto constitucional que la vincula a la división de poderes, y su propiedad característica de documento para el ejercicio de la función de censura.

---

(2) En la misma obra, págs. 247/48, ALBERDI dice, al referirse a la norma constitucional de que se trata: "Esa ley es la sanción que da el Congreso, o bien sea, es el consentimiento que presta el país al programa o presupuesto de entradas y gastos de la administración general, formado y ofrecido en proyecto por el Poder Ejecutivo, como jefe de la administración, que la Constitución (art. 83) pone a su cargo y conocedor inmediato de las necesidades del servicio administrativo. Este programa o presupuesto es una garantía de orden y de economía en las entradas, de pureza en el manejo del Tesoro y de buen juicio en sus aplicaciones, por la intervención inmediata que el país toma en esas funciones decisivas del fruto de su sudor, y por la inmensa garantía de la publicidad que acompaña a la discusión y sanción de la ley, que fija la carga o sacrificio anual del bolsillo del pueblo y los objetos y destinos con que lo hace".

(3) "Tiene importancia subrayar desde un principio que la hacienda pública —lo mismo que toda actividad estatal— constituye una parte del marco institucional de la formación de los precios en el mercado y, por tanto, una de sus condiciones esenciales. Cambiando esta condición, podemos, pues, variar la evolución real y el resultado de la formación de los precios en el mercado. De ahí se deduce que *el carácter de la hacienda pública necesariamente tiene que ser político*". MYRDAL, GUNNAR, *Los efectos económicos de la política fiscal*, Ed. Aguilar, Madrid, 1956, pág. 19.

2. EL PRESUPUESTO ES PLAN DE GOBIERNO

Es ya mucho lo que se ha escrito en torno de la planificación y del carácter programático del presupuesto. No es del caso reiterar cuánto se ha dicho, por ejemplo, cuando empezó a hablarse del presupuesto por programas (independientemente de si en la realidad se lograron o no los objetivos perseguidos). Por otra parte, están a la vista los verdaderos adelantos que se han producido en la presentación formal del presupuesto y en las técnicas para calcularlo. El problema estaría más bien en determinar si la disponibilidad de mejor instrumental técnico se ha traducido en un funcionamiento más eficiente de la administración pública; una más acertada provisión respecto de las incidencias en la economía; y una más adecuada información al Parlamento. Esto es lo que debe interesar cuando nos disponemos a pensar en términos de cuenta general del ejercicio y su tratamiento.

Sabido es que la gestión del poder administrador implica necesariamente la realización de gastos llamados públicos por referirse a la hacienda pública, y que de esta realización se derivan responsabilidades por las cuales debe rendirse cuenta. Pero el objetivo de la institucionalización del control no termina allí. Al garantizar la responsabilidad por medio de instrumentos idóneos, se debe obtener al mismo tiempo un elemento, que si bien parece auxiliar, resulta indispensable para la dirección: es el sistema coordinado de información, tanto dentro del Poder Ejecutivo, en búsqueda de la eficiencia interna de la administración pública, cuanto para perfeccionar la relación con el Poder Legislativo, en orden a los derechos de la comunidad social.

Entonces la marcha de la gestión pública, apoyada en una dirección eficaz y una responsabilidad definida, encontrará en el presupuesto el verdadero instrumento como regulador y como índice de relación para analizar y juzgar el cumplimiento del mandato del pueblo (por medio de sus representantes) al Poder Ejecutivo. De la forma en que se ajusta el presupuesto, o sea, del análisis de la utilización de las autorizaciones para gastar, debe desprenderse no solamente la conclusión de si hubo o no malversación de fondos (o cualquier otra irregularidad) sino también elementos que permitan juzgar la eficiencia de las medidas de gobierno. Así será el presupuesto la unidad de medida para que el pueblo se informe cómo se está gobernando; cuánto le cuesta el gobierno; y, sobre todo, qué relación hay entre lo que pensó hacerse y lo que se hizo. Para que esto resulte así, es el presupuesto el que tiene que ser apto. La cuenta no puede cambiarlo (4). Aunque va de suyo que en cuanto el presupuesto presente

(4) "Sólo en tiempos modernos se reconoció que el control ejercido por el parlamento, mediante el presupuesto, puede llegar a ser más eficaz si se acentúa no ya su

fallas o imperfecciones, o su estructura no resulte lo suficientemente clara, la cuenta general puede superarlo, toda vez que nada impide agregarle los cuadros, informes o aclaraciones que contribuyan a mejorar la información, pero sobre todo aclarar las dudas explicando lo que la estructura o las formas no expliquen por sí.

Para que el presupuesto llegue realmente a constituirse en "unidad de medida" desde ambos puntos de vista —responsabilidad y dirección—, hay que entenderlo junto a su esencia de institución para el control, como instrumento determinativo del empleo de medios financieros y patrimoniales, para el ejercicio de funciones, que se enuncian en forma de programas susceptibles de traducirse en cuentas, que pueden consolidarse en un balance.

Por eso los registros y las cuentas agrupan por separado las expresiones de realización del cálculo de recursos y de empleo de las autorizaciones para gastar, que redundan en modificaciones de situación en el Tesoro y en el patrimonio estático, producen resultados financieros, y señalan responsabilidades personales. Si es cierto que el presupuesto es "por programas", las cuentas finales expresan el resultado de ellos. La misma conclusión vale si, para utilizar una expresión que está de moda, se habla del presupuesto *base cero*.

Porque lo importante es que el presupuesto muestre la actividad de las dependencias públicas y su costo. Cosa distinta es el resultado de los procesos de hacienda que se traducen en incrementos de bienes, en estados de tesorería, y en variaciones de endeudamiento. El problema empieza cuando, entendiendo por "rendición de cuentas" sólo estos últimos elementos, se confecciona la documentación pertinente en términos de balance (financiero o económico) y se supone que, controlado en esos solos términos, queda cumplida la función conclusiva.

---

misión impeditiva, sino la positiva que puede tener el presupuesto en la preparación y ejecución del programa de gobierno. Si el jefe del gobierno dispone de un procedimiento presupuestario que le ayude a proyectar y luego proponer al parlamento un eficaz programa de gobierno, y si los métodos de dicho procedimiento permiten un constante control de la ejecución de dicho programa, no sólo resultará más eficaz toda actividad estatal, sino que estarán dadas las condiciones para un mejor control parlamentario. Con un eficaz proyecto de presupuesto del Poder Ejecutivo y una ejecución igualmente eficaz, quedan fijadas esferas unívocas de responsabilidad para el control de la actividad estatal". GERLOFF, WILHELM y NEUMARK, FRITZ, *Tratado de finanzas*, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, tomo I, pág. 232.

3. LAS TÉCNICAS ACTUALMENTE EN USO RESPONDEN A ESA CONCEPCIÓN

Conviene recordar que por el decreto ley 6.190, del 25 de julio de 1963, al disponer: "El presupuesto general de la Nación se estructurará en forma, económico funcional y deberá demostrar, en términos de servicios, actividades, trabajos e inversiones proyectadas el costo anual de las funciones, programas y objetivos del gobierno", se concretó en la legislación positiva nacional la posibilidad de hacer del presupuesto un verdadero instrumento de programación. De tal modo, superado lo que se dio en llamar la "estructura clásica" (o tradicional), tanto el Poder Ejecutivo como el Legislativo están en condiciones de expresar al país, concreta y explícitamente, un plan de gobierno.

En los considerandos del citado decreto ley, se han expuesto como fundamentos básicos los siguientes elementos:

- el presupuesto refleja la unidad orgánica del Estado, pero al mismo tiempo permite conocer el costo de las funciones, programas y actividades del gobierno (segundo considerando);
- a medida que se amplían las funciones del Estado, es necesario formular planes para la determinación de prioridades (tercer considerando);
- "el mecanismo presupuestario no debe responder solamente a la necesidad de facilitar el control contable del empleo de los recursos y autorizaciones para gastar y velar por la honestidad de su manejo, sino también constituir un instrumento idóneo para:
  - — posibilitar la decisión de las autoridades de los poderes públicos;
  - — contribuir a medir la eficiencia con que dichas acciones se ejecutan;
  - — facilitar la información periódica para la formulación de planes;
  - — proporcionar cifras para el control del cumplimiento de dichos planes y establecer las responsabilidades, es decir, dar: al Poder Ejecutivo los elementos de juicio y datos aptos para proyectar un programa de gobierno; al Poder Legislativo información suficiente para su estudio y sanción, y a la opinión pública oportunidad de conocer no sólo lo que el gobierno gasta sino también lo que el gobierno hace" (sexto considerando).

Desde la sanción de esta norma hasta la fecha, se ha progresado significativamente en la estructura técnica del presupuesto. La posibilidad,

pues, de utilizarlo como método para la elaboración de planes, está al alcance de los responsables de las decisiones políticas, y los mecanismos administrativos están en condiciones de operar en consecuencia, siempre que en el orden práctico los adelantos técnicos estén al servicio de los funcionarios que deben adoptar las decisiones y no se limiten, como puede ocurrir, a ejercicios de laboratorio. El riesgo de que la "burocracia de rutina" siga operando al margen de las especificaciones técnicas y que éstas generen una suerte de "burocracia paralela", está siempre latente, y puede dar lugar a que los servicios concretos sigan funcionando con base en apreciaciones empíricas o personales, mientras las cuentas y los informes se preparen con base en *modelos* que no responden a la realidad.

De lo que debe tratarse ahora es de hacer uso de los adelantos técnicos para que *el Parlamento y la opinión pública puedan darse cuenta lo más claramente posible de la naturaleza de las funciones atendidas por los poderes públicos, del rendimiento de los servicios desempeñados por el Estado, con relación a sus costos, y de las principales direcciones en que se ejercen las funciones económicas encomendadas al Estado en la sociedad moderna* (5).

4. LA CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO PERMITE EL COTEJO DEL PLAN CON SU REALIZACIÓN CONCRETA

Dando por conocida la función del presupuesto como institución que vincula y liga los poderes entre sí, y el carácter colegislador del Poder Ejecutivo y coadministrador del Poder Legislativo, la ubicación de la función de la cuenta general viene a completar la idea de conexión entre el órgano deliberativo y el ejecutivo, a poco que se advierta que si bien con el presupuesto se delimita la acción administrativa concreta, su aprobación y sanción, seguida de su promulgación, convierte la relación de mandato y límite en relación de compromiso para la ejecución. Cuando el Poder Ejecutivo promulga el presupuesto contrae la obligación de ejecutarlo; es decir, de hacer, de cumplir los programas propuestos. Por lo tanto, la cuenta general debe servir para comprobarlo.

Porque de todas maneras, siempre es el Poder Ejecutivo el que asume la responsabilidad por la ejecución (y aun por las situaciones) y, por lo tanto, debe rendir cuenta. Eso y no otra cosa es la cuenta general del ejercicio. Lo que viene ocurriendo en el orden práctico, es que no parece advertirse que se trata de una responsabilidad política.

---

(5) BROCHIER, H. y TABATONI, P., *Economía financiera*, Ed. Ariel, Barcelona, 1960, pág. 363.

Es en este sentido que debemos entender al Parlamento limitando y controlando, regular y periódicamente, las actividades administrativas, y al presupuesto, como "plan políticamente conmensurable" ([5]).

Surge así nítidamente la naturaleza de la cuenta general del ejercicio como ordenamiento formal de la ejecución del presupuesto, de manera que puedan efectuarse comparaciones válidas, particularmente aptas para cuando se trata de aprobar presupuestos de ejercicio siguientes. Lo que debe interesar es que, por medio del análisis de la cuenta pueda demostrarse que, en los hechos, las magnitudes y proporciones de los distintos tipos de gastos han respondido a la dirección con que fueron predeterminados o, de no ser así, las causas de los posibles desvíos. Tan importante como el grado de perfección del presupuesto y los fundamentos de sus autorizaciones para gastar es la explicación de dichas causas de desvíos, toda vez que el análisis de los motivos por los que algún programa debió cambiarse o no pudo cumplirse, es elemento valiosísimo para lograr eficiencia en la gestión del Estado. Sería, cuando menos, un buen intento para tratar de superar la estéril discusión entre funcionarios que *piden* y funcionarios que *niegan* incrementos en las sumas para gastar ya que, como es sabido, los argumentos que se esgrimen para una u otra cosa son de ordinario los mismos, y todo queda reducido al no poder operar porque la suma total del gasto es de financiamiento imposible.

Este aspecto es bastante más grave de lo que puede suponerse a primera vista, porque si al formular el proyecto de presupuesto la negativa a incrementar los montos requeridos por las dependencias sólo puede apoyarse en el alto volumen del gasto total, pierde sentido la concepción del presupuesto como opción entre programas con base en prioridades definidas en cuanto predeterminación de funciones. Por el otro lado, si cuando se analiza la cuenta general, no surgen los desvíos respecto del plan original y su justificación, carece de relevancia el precepto constitucional de *apro-*

---

(6) "...los *gastos* de una «comunidad» son *sólo la expresión monetaria de sus tareas* en la respectiva situación histórica... Como la fijación de estas tareas es, desde luego, una cuestión *política*, la forma que toma el *presupuesto* en todos los estados y economías nacionales se relaciona estrechamente con la forma que toma la *voluntad política* en el respectivo Estado... Eso significa que la forma del presupuesto es *expresión monetaria de los proyectos políticos* de la conducción de un Estado. O, en otras palabras: *El presupuesto es un plan político cuantitativamente conmensurable,...*" (Gerloff y Neumark, op. cit, pág. 90). "El presupuesto es efectivamente la expresión en cifras exactas del programa de acción política del gobierno... De ello resulta que el presupuesto tiene que cumplir con la *función política* de dar, por una parte, al compromiso que constituye la necesaria solución de la siempre renovada lucha por el poder entre los diferentes sectores políticos, un fundamento exacto y obligatorio (este último desde luego tan sólo para un ejercicio), y de asegurar por la otra, al parlamento la posibilidad de influir, regular y periódicamente, sobre el Poder Ejecutivo en el sentido de una dirección, limitación y control de las actividades administrativas" (Id., Id., pág. 278).

harta o desecharla. Es cierto que la negativa para los pedidos de mayores autorizaciones para gastar viene dada naturalmente por dificultades de financiamiento, pero de lo que se trata es de asegurar que en la realidad se sustituya una acción o programa por otro, según su ubicación en la escala de prioridad; y que lo indispensable no deje de hacerse. Porque es tiempo de superar la simplificación fácil de atribuir a la "imposibilidad" presupuestaria la inacción o la ineficiencia.

Si lo que se persigue con la presentación funcional del presupuesto, "no es tanto el permitir al legislador y a la opinión pública el ejercicio de un control sobre el costo de los servicios públicos, cuanto el de señalar claramente las opciones posibles de la acción gubernamental" (7), va de suyo que la cuenta general debe mostrar el acierto o el desvío en la opción.

5. EL CONTROL TÉCNICO ADMINISTRATIVO NO ES SUFICIENTE

> "El control presupuestario, reverso de la ejecución del presupuesto, es tan variable como el Estado y su contenido sociológico; o, por lo menos, debería serlo. No siempre es así, pues la supraestructura de la sociedad, el derecho, la administración, son constitucionales, estáticos, son forma cristalizada, volcada en parágrafos. En cambio la vida política se mueve, se llena de contenido nuevo, deja lo viejo atrás, pasa por conmociones que no sólo transforman las sustancias básicas materiales e ideales sino los hábitos, las costumbres. Y el control, lo mismo que el presupuesto, debe adecuarse a eso." (8)

Claro que bien puede entenderse como control presupuestario todo el proceso administrativo que se desarrolla desde que entran en vigencia las autorizaciones para gastar, hasta que se sustancian los juicios de cuentas y de responsabilidad, en cuanto al empleo de los medios financieros; y la cuenta general del ejercicio en cuanto conjunto de estados contables. Sin embargo, el control presupuestario no puede entenderse solamente así, ya que su esencia es política. Que con motivo del funcionamiento concreto de la administración pública se dé lugar a diferentes "ciclos procesales" que dan lugar a hechos o actos administrativos tales como contraer compromisos, adquirir bienes o servicios, liquidar, pagar y rendir cuentas, no permite llegar a la conclusión de que, controladas esas etapas o cumplidos los procedimientos administrativos de verificación o revisión, se ha concluido (o más bien cerrado) el ciclo o "circuito" presupuestario.

---

(7) Brochier y Tabatoni, *ob. cit.*, pág. 364.

(8) Gerloff y Neumark, *ob. cit.*, pág. 426.

En esto hay que distinguir bien la *entrada* y la *salida* como elementos de la actividad financiera del Estado, de los "momentos" (o etapas) por las que atraviesa, para no confundir la función inicial preventiva que se cumple mediante la discusión del proyecto de presupuesto en el Parlamento, con la función final conclusiva que debe cumplirse cuando se *aprueba o desecha* la cuenta de inversión (9). Es la actividad financiera como de esencia y raíz política lo que debe informar el criterio para entender la cuenta general y, por lo tanto, adecuar su tratamiento a la nueva realidad (10) porque ella debe constituir la comparación con el presupuesto no sólo en términos financieros, sino de ejecución. Pero de ejecución que es algo más que las etapas del compromiso, la liquidación y el pago y la fijación, exacción e ingreso al Tesoro. En materia de control del presupuesto deben "distinguirse por lo menos dos fases parciales de la etapa final de la «vida presupuestaria», a saber: primero la rendición de cuentas (hacer el balance), y segundo el descargo del gobierno por el parlamento luego de un examen de las cuentas" (11).

También desde este punto de vista resulta ratificada la concepción ya dos veces referida más arriba en cuanto a que el presupuesto si bien se presenta en forma de balance y, por lo tanto, la cuenta general debe seguir la misma forma, aquél es "un sistema constitucional de órdenes, de límites, de competencias y de responsabilidad, necesariamente insertado en el orden político, orgánico y económico del país" y ésta, una demostración de cómo se han desarrollado esas relaciones y cumplido los propósitos (12).

---

(9) El cambio de denominación —"cuenta general" por "cuenta de inversión"— a partir de la ley de contabilidad vigente, que había sido propiciado por el profesor Bayetto desde su cátedra y en el conocido anteproyecto, si bien se inspiró en la conveniencia de superar el carácter "financiero" para pasar a una concepción financiero-patrimonial más completa e integral, no se ha visto justificado por los hechos y no parece del todo necesario. Tal vez no debió tratarse tanto de un cambio en la denominación como tampoco en su contenido técnico, sino de profundizar en torno del contenido político, que precisamente ha de referirse a la cuenta como "reverso del presupuesto".

(10) No se trata en extenso la diferencia entre *actividad financiera* y *momentos administrativos* por no alargar demasiado este trabajo. La materia puede verse, entre otros, en Ingrosso, Gustavo, *Diritto finanziario*, Ed. Jovene, Nápoli, 1954, págs. 2 y ss.

(11) Gerloff y Neumark, *ob. cit.*, pág. 280.

(12) "El presupuesto es la fórmula actual de la justicia social de un Estado. Él no es una cuenta preventiva o una cuenta consuntiva. Él es un sistema constitucional de órdenes, de límites, de garantías, de competencias y de responsabilidad, necesariamente inserto en el orden político, orgánico y económico del país. En sustancia, en sí mismo, es la imagen de un Estado y en sus signos nos vienen indicados la potencia, la estructura, la prudencia. Él no es más un problema contable o de teneduría de libros: él es el problema máximo del Estado y en él se reúnen las explicaciones y las soluciones de todo otro problema. Proceder a ponerlo en ejecución: 1) mediante la máxima adhesión a su disciplina (legitimidad), y 2) mediante la máxima adhesión al fin público (eficiencia), constituye la realización suprema de la justicia para un Estado...". *Dizionario Universale*

La cuestión a resolver, entonces, queda referida a la posibilidad de que la cuenta general del ejercicio sea, o no, instrumento (o herramienta) idóneo para que el Congreso, mediante ella, pueda cumplir su función de censura con la amplitud que surge de lo dicho hasta ahora.

Entre el acto de sancionar el presupuesto y el momento de recibir la cuenta general, existe una trama compleja en cuya estructura y funcionamiento el Congreso no interviene; es decir, no sigue los pasos posteriores a la autorización para gastar y anteriores a su aprobación. No podría seguirlos. No es ésa su función ni puede en manera alguna trabar la acción del Poder Ejecutivo, que es el responsable del ejercicio del poder de administrar. Los procedimientos de interpretación o de investigaciones especiales tienen otras características y, desde luego, no están instituidos para ese cometido. En todo caso si se redujeran a los controles administrativos, deberían servir para determinar, por su intermedio, responsabilidades políticas.

Por otra parte, tanto el análisis del presupuesto como el de la cuenta general requieren el empleo de técnicas y conocimientos especiales. ¿Viene esta necesidad a complicar la cuestión o, por el contrario, facilita la división de funciones? Porque tiempos como los actuales, de tan acelerado progreso en la técnica, exigen tal vez con más rigor que antes, distinguir entre los controles formales y los análisis técnico administrativos y los sustanciales de naturaleza política.

Nadie podría poner sensatamente en duda la necesidad de órganos específicos para el control, y del empleo de técnicas que hagan eficiente su funcionamiento y útiles los resultados. Pero por momentos parece que el riesgo de la confusión de funciones, por sobrevaloración de la técnica o por influencia de la burocracia especializada, va dejando cada vez más de lado la consideración del talento político, olvidando que la técnica debe servir, no gobernar [15].

Lo que debemos resolver es cómo los profesionales y los expertos en esta materia, principalmente los especialistas en contabilidad pública y los funcionarios de los órganos de control, debemos poner nuestra técnica al servicio de los que deben ejercer el poder de decidir. Ello así, porque el avance de la técnica da cada vez más *poder a la burocracia* y hasta puede

---

della Finanza Pubblica, a cura di SALVATORE SICA. Contribución de la Corte de Cuentas de la República Italiana al Segundo Congreso Internacional de Organismos Superiores de Control realizado en Bruselas en 1956, Ed. Istituto Poligrafico dello Stato P.V., Roma, 1956, pág. 266.

(15) BRUGGER, WALTER. *Diccionario de filosofía*, Ed. Herder, Barcelona, 1975, pág. 499.

llegar a hacerla prevalecer por sobre el propio Parlamento y el Poder Ejecutivo [14].

"Por otra parte, todas las grandes organizaciones modernas tienden a alcanzar una situación de autonomía con respecto al resto del conjunto social, debido al principio de burocratización y crecimiento de las organizaciones, el cual también se cumple en el Estado y otras grandes organizaciones políticas." [15]

Como se ve, estamos planteando el problema en su punto medular: ¿puede el parlamento tratar a fondo la cuenta general del ejercicio y debatir en torno de ella con los criterios políticos propios del manejo de las finanzas públicas? Esta pregunta entraña otra: ¿habrá que modificar los criterios con que se confecciona actualmente la cuenta general para que el Parlamento llegue a esa posibilidad?

Antes de intentar posibles respuestas, cabe reparar en otra reflexión no menos acertada que las contenidas en las dos últimas citas: "Las medicinas modernas requieren mucho más cuidado para su administración que las infusiones de nuestras abuelas, pero también son más eficaces. ¿Sería preferible por ello, dejar morir a los enfermos?" [16]. Porque en todo caso no puede partirse del supuesto que deben desecharse las técnicas modernas, ni menos detener su avance en materia tan delicada como la que estamos tratando.

---

(14) "La tendencia a un intervencionismo más pronunciado, a una economía dirigida y al *Welfare State*, últimamente observada, tuvo como consecuencia que se robusteciera la posición de la burocracia, apoyada en sus conocimientos especiales, a costa de las influencias parlamentarias. Si este desarrollo, previsto por MAX WEBER con anterioridad de una generación, es inevitable, y si la preponderancia de la burocracia aumenta en la medida que la importancia de los «conocimientos especiales», por una parte, y de los «conocimientos del servicio», por la otra, van siendo cada vez mayores para la administración pública y para la ejecución del presupuesto, el derecho presupuestal, aun ampliamente adaptado a una situación diferente, precisará también una modificación. Dicho en una palabra: al *élément politique* podrá enfrentarse, como hasta ahora, el parlamento pleno, orientado en puntos de vista políticos para el control del *élément technique*; sin embargo, son necesarias comisiones parlamentarias permanentes (que deberán componerse, principalmente, según los especiales conocimientos teóricos y prácticos de sus miembros) si no se quiere que la economía presupuestaria del Estado escape cada vez a la influencia tanto de la representación popular como del gobierno, y si se desea evitar que, también en este terreno, se establezca un dominio de los *managers* (representados aquí por la alta burocracia)", GERTORF y NEUMARK, *ob. cit.*, págs. 294/295.

(15) LLANO, A. y OTROS, *Ética y política en la sociedad democrática*, Ed. Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1981, pág. 135.

(16) DUVERGER, MAURICE, *Hacienda pública*, Ed. Bosch, Barcelona, 1968, pág. 203.

6. TAMPOCO RESULTARON SUFICIENTES LOS PROCEDIMIENTOS EN VIGENCIA

Todos aquellos que abordan el tema coinciden en hacer notar que el Parlamento no ha asignado mayor importancia al tratamiento de la cuenta general. Por citar sólo algunos autores, BAYETTO en sus clásicos *Apuntes* señala que "por muchos motivos, entre los cuales no son los menos importantes la explicable falta de preparación técnica de todos o de la mayor parte de los miembros, y la variedad de asuntos en los que debe intervenir, (el Congreso) no puede entrar a un estudio minucioso, hecho con criterio administrativo, de esa cuenta. De ahí que la apruebe sin mayor discusión, cuando no opta por no pronunciarse" ([17]). BIELSA, a su vez, dice: "Esa función ha sido en general olvidada o realizada en manera deficiente" ([18]). Ocurre lo mismo en el resto del mundo, tal como puede verse en el *Tratado* de GERLOFF y NEUMARK: "Los mejores expertos internacionales del presupuesto señalaron, como últimamente, entre otros, LAUFENBERGER y HEINIG, que, con exclusión de Inglaterra, el afán de los cuerpos legislativos de discutir, con todo esmero y extensión el proyecto (de presupuesto), modificándolo en forma más o menos amplia, está en aguda contraposición con la negligencia con que se realiza el examen de las cuentas" ([19]).

En el Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados del 30 de setiembre de 1948, en la parte correspondiente a *Inserciones*, hay un trabajo de la Comisión Bicameral correspondiente, que se refiere a los defectos e indica qué cuentas fueron tratadas, o no, aprobadas o devueltas ([20]). Habla del funcionamiento de la Contaduría del Congreso y su reestructuración para hacer factible el tratamiento de las cuentas. En tal sentido, se asignaban a dicha Contaduría funciones de examen y verificación de las cuentas y documentación para controlar: 1) si los libros fueron llevados con acuerdo a la ley; 2) si las partidas están de acuerdo con las autorizaciones; 3) si en

---

(17) BAYETTO, JUAN, *Apuntes de contabilidad pública*, Fascículo IX, Imprenta de la Universidad, Buenos Aires, 1943, pág. 40. Adviértase, sin embargo, que el profesor BAYETTO se refiere al "criterio administrativo", cosa que puede llevar a confusión acerca de la verdadera naturaleza de la función, salvo que la expresión deba entenderse en sentido amplio dado el carácter "coadministrador" del Congreso en materia presupuestaria.

(18) BIELSA, RAFAEL, *Ciencia de la administración*, Ed. Depalma, Buenos Aires, pág. 289.

(19) GERLOFF y NEUMARK, *ob. cit.*, pág. 282.

(20) Este trabajo está citado en *Ley de contabilidad y el régimen de contrataciones del Estado*, Texto ordenado y comentado por el Dr. LUIS J. PÉREZ COLMAN, Suplemento de la Revista «Régimen de la Administración Pública», Ed. Ciencias de la Administración, Buenos Aires, 1980, pág. 62.

los contratos se han observado las prescripciones de la ley; y, 4) si el movimiento de la contabilidad de responsables es correcto ([21]).

No parece ser éste el criterio con el que debe buscarse la solución del problema. Los exámenes y verificaciones allí señalados son los que competen a otros órganos de control. Cierto es que en 1948 no existía el Tribunal de Cuentas en su forma actual, pero las funciones eran cumplidas por la entonces Contaduría General de la Nación. Que la Contaduría del Congreso vuelva a verificar lo que ya está verificado, es una reiteración o duplicidad, máxime en la actualidad, ya que la cuenta general, confeccionada por la Contaduría General, debe ser *informada* por el Tribunal de Cuentas.

Tanto la ley 923 del año 1878, derogada por la 3.956 del año 1900 y reemplazada por la 14.179, no contienen normas de las que surja la naturaleza política del control. Las verificaciones administrativas no deben corresponder al Congreso siendo, se reitera, que toda la doctrina coin- cide en reconocer al Tribunal de Cuentas como órgano de control delegado y aun *jurisdiccional* si bien limitado a las cuentas (jurisdicción restringida).

Tampoco es aceptable la última parte del art. 39 de la ley de contabilidad en vigencia, en cuanto dispone "si al clausurarse el quinto período ordinario de sesiones posterior a su presentación no existiera pronunciamiento del Congreso, la cuenta general del ejercicio se considerará automáticamente aprobada", aunque en este sentido discrepan en nuestro medio dos prestigiosos profesores: para Bielsa el Congreso "debe examinar la cuenta pues tiene un deber constitucional irrenunciable. Admitir lo contrario es hedonismo pernicioso, argumento de comodidad. Eso es limitarse a sí mismo la responsabilidad" ([22]). Para Bayetto es "a todas luces inaceptable la posibilidad de mantener indefinidamente pendientes, a quienes rinden la cuenta, de un posible fallo adverso, con desmedro de su libertad de acción mientras continúen en sus cargos, y aun de la necesaria para cualquier actuación pública posterior" ([23]). Por eso en su conocido

(21) Con posterioridad al trabajo de que se trata, se hizo otro en 1967, que el Dr. Pérez Colman incorpora a su comentario y, últimamente, en 1983 uno en la Contaduría General de la Nación (que no ha sido editado), donde se detallan, indicando el ejercicio y el número de la ley: 56 cuentas aprobadas entre los años 1964 y 1965; 16 no remitidas al Congreso entre 1865 y 1904; 16 remitidas y archivadas en la Contaduría del Congreso entre 1912 y 1943; 5 que permanecen en poder de la Contaduría General de la Nación, entre 1921 y 1928; 7 remitidas al Congreso y tratadas entre 1954 y 1973; y algunos otros detalles. Hubo una sola cuenta desechada, la del ejercicio 1914, que por ley 10.212 fue devuelta al Poder Ejecutivo para "subsanar defectos" y no retornó al Congreso. También pueden verse referencias a esta materia en los *Apuntes* de Bayetto más arriba referidos.

(22) Bielsa, Rafael, *La ley de contabilidad*, en Revista La Ley, Buenos Aires, 14 de marzo de 1959, pág. 5.

(23) Bayetto, *op. cit.*, pág. 48.

anteproyecto propiciaba un plazo aún más breve ya que la cuenta se habría considerado automáticamente aprobada "si al clausurarse el período de sesiones no existiere pronunciamiento" o al año de ser "elevada" si no se hubiera cumplido el plazo determinado ([24]).

Aprobar o desechar la cuenta de inversión es atributo del Congreso. Es atribución constitucional. No parece, por lo tanto, aceptable que pueda renunciarla o dejar de poseerla. Cuesta aceptar lo de "automáticamente aprobada" siendo que automático pertenece al autómata y "autómata" es un aparato o maquinaria. El Congreso, no es aparato, es órgano. Pero además no debe mezclarse la función de control político, con la jurisdiccional o la administrativa. Menos todavía confundir atribución con función. "Requisito indispensable de todo control político es el estudio objetivo, sistemático y previo del proyecto de presupuesto, el control corriente de la ejecución y la revisión posterior de la cuenta" ([25]). En nuestro caso el control corriente de la ejecución se da por el Tribunal de Cuentas y, de ser necesario, por la interpelación y la investigación parlamentaria. La revisión posterior de la cuenta es, por tanto, atribución típica e irrenunciable del Parlamento a riesgo de deteriorar el derecho presupuestario y de la inacción en una de las obligaciones más graves de la representación popular. El pueblo no tiene otra forma objetiva e independiente de enterarse que no sea la discusión pública en el examen de la cuenta. No del examen en sus aspectos administrativos y contables, que está bien reglado por la ley de contabilidad y se resuelve con responsabilidades concretas de naturaleza contable, civil y penal. Lo que importa aquí es la responsabilidad política. "El control no vale por sí mismo, es la obra de hombres y éstos no siempre y en todo momento defienden los mismos intereses; es por ello que el control presupuestario y la facultad investigadora pueden convertirse en instrumento de determinados intereses y propósitos. La manera más eficaz de impedirlo y de dar a la institución más realce, es la publicidad con un sistema que descubra los defectos, los compruebe, sin que de él se esperen, además y por anticipado, resultados (propuestas)" ([26]).

No en vano se afirma que "las tareas políticas no pueden ser sustituidas por las administrativas, ni los criterios políticos por los principios técnicos, como parece querer la tecnocracia ([27]). El punto medular que señalamos más arriba puede ahora advertirse mejor. A la nítida división que

(24) Art. 78 del anteproyecto de nueva ley de contabilidad pública, preparado por el Dr. Juan Bayetto, Imprenta de la Universidad, Buenos Aires, 1934, pág. 41. Cabe señalar que no estaría bien empleada la palabra "elevada", toda vez que el Poder Ejecutivo no lo hace a una instancia superior, sino que la remite como relación de poder a poder.

(25) Giraldez y Neumark, *ob. cit.*, págs. 433/434.

(26) Id., id., pág. 443.

(27) Llano y otros, *ob. cit.*, pág. 129.

ya planteaba Alberdi entre el poder de decidir y el poder de administrar ([28]), que es como decir distinguir entre la definición de fines y elección de los medios (función administrativa), debe agregarse una no menos nítida entre los controles formales o de legitimidad, técnicos o administrativos y aun de oportunidad en términos de gestión, respecto del examen o juicio político. De no hacerlo, convertimos también al Parlamento en órgano de control administrativo.

7. INTENTO DE REUBICACIÓN DEL TRATAMIENTO DE LA CUENTA GENERAL PARA SUPERAR LAS INSUFICIENCIAS COMPROBADAS

Quien controla administrativamente tiene normas preestablecidas, se sujeta a ellas, y determina, a su juicio, si el hecho o acto encuadra o no en ellas. En cambio, quien controla políticamente debe comparar decisiones y elecciones con resultados y desvíos. Que un ejercicio cierre con un resultado distinto del previsto, por ejemplo, no queda controlado por la simple verificación de que las cuentas están bien registradas, con documentación que las respalde, y que los balances y estados están bien hechos. El control político debe surgir de la explicación que da el Poder Ejecutivo y su aceptación, o no, por el Parlamento. Esto es aprobar o desechar.

Con ser necesario no parece suficiente que el Parlamento, provisto de un informe que le diga si los libros están bien llevados, si la documentación es fehaciente, si se han cumplido las normas de procedimiento, si el balance del Tesoro o el patrimonial reflejan la situación real y demás aspectos formales, apruebe o deseche la cuenta; sea que este informe le venga provisto por el Tribunal de Cuentas o por una comisión surgida de su seno. Estudiando las funciones de la Contaduría General de la Nación y del Tribunal de Cuentas puede demostrarse fácilmente cómo quedan cubiertos todos los aspectos del control administrativo y del control jurisdiccional. A eso debe responder la función del Tribunal de Cuentas cuando elabore su informe, de modo que el Parlamento pueda partir del supuesto que no hay transgresiones legales y que, si las hubo, fueron tratadas conforme a la norma de aplicación; es decir, sustanciado el juicio de responsabilidad y resuelto, o formulada la acusación a la instancia jurisdiccional correspondiente. Si con base en esta información el Parlamento desea ampliar la investigación es cosa distinta; tiene para ello sus propias atribuciones y mecanismos.

---

(28) Alberdi, *ob. cit.*, págs. 245 y sigtes.

El informe del Tribunal de Cuentas debe ser, pues, garantía de que los aspectos legales y formales están cumplidos y que los registros y resultados son auténticos. Esto presupone que a su vez la Contaduría General verificó la autenticidad de los elementos que no son de sus propios registros. La labor coordinada entre Contaduría General y Tribunal de Cuentas para evitar duplicaciones de control o verificación es de necesidad evidente.

La cuenta general del ejercicio, tal cual está, es suficiente para comparar sus cifras con las del presupuesto. Sólo faltaría agregar a la actual domentación, una relación circunstanciada o memoria, donde el Poder Ejecutivo formule su apreciación política de los resultados, superando así la expresión técnica del balance y la natural insuficiencia de las consideraciones formales o de rutina. Es la interpretación de la cuenta general lo que le daría aquello que hoy le falta para ser realmente lo que la Constitución quiere: una rendición de cuentas de un poder a otro poder.

A su vez, las comisiones internas del Congreso, integradas por legisladores cuya profesión u oficio les confiere idoneidad para combinar el menester político con los conocimientos de la materia específica, con el apoyo técnico que resuelvan requerir si lo consideran necesario ([29]), están en condiciones de formular su propia interpretación y someterla a consideración de sus pares.

Así como el proyecto de ley de presupuesto va acompañado de un mensaje que lo ilustra y le da el contenido político; y de cuadros y estados demostrativos que contribuyen a superar el rigor formal de la presentación, también la cuenta general tendría que llevar su propio mensaje; y así como las comisiones internas del Congreso llaman a su seno a los ministros cuando deben analizar el proyecto de ley de presupuesto, también deberían llamarlos cuando reciben la cuenta general.

El valor de la cuenta general del ejercicio viene dado porque con ella el Presidente de la Nación se manifiesta en su condición de "jefe supremo de la Nación" que "tiene a su cargo la administración del país" (art. 86, inc. 1°) y demuestra cómo hizo "recaudar las rentas de la Nación" y decretado "su inversión con arreglo a la ley o presupuestos de gastos nacionales" (art. 86, inc. 13). He aquí la correlación que la Constitución quiere para el mensaje con que el Presidente debe hacer anualmente la apertura de las cámaras; el que debe acompañar al proyecto de ley de presupuesto (si realmente se entiende como programa de gobierno y pauta de la dirección en que se

(29) El Congreso tiene a su disposición toda la apoyatura técnica que están en condiciones de brindar los servicios específicos del Estado. Además, tanto el Tribunal de Cuentas en su informe, como la Contaduría General de la Nación en la presentación y estructura técnica de la cuenta, deben agregar las ilustraciones y aclaraciones a que su especialidad los obliga, para facilitar la comprensión por parte de quienes no tienen dicha especialización.

ejercen las funciones económicas); y el que, por lo tanto, debería acompañar la cuenta general del ejercicio, si estamos realmente convencidos de que el presupuesto es bastante más que un balance preventivo, la cuenta general un balance consuntivo, y que el control es función que supera el formalismo.

Precisamente el formalismo es el elemento indispensable en la administración pública para que el control democrático pueda funcionar. Si la cuenta general del ejercicio se limita a la presentación de los estados que la integran y el informe del Tribunal de Cuentas a la verificación de éstos se cumple, por supuesto, el control formal. Pero si se entiende que la ley formal se hace para que la función pueda cumplirse, es evidente que la sola cobertura de los aspectos formales no es suficiente.

Los instrumentos están; las técnicas disponibles también. La cuenta general del ejercicio no sólo puede sino que debe ser la posibilidad de que el Parlamento trate a fondo y debata en torno de ella, los criterios con que fue manejada la riqueza que el Estado detrajo de la economía nacional, en un período dado, para desarrollar sus programas de progreso y bienestar en su condición de "gerente del bien común".

Tales criterios son políticos y, por lo tanto, no pueden ser sustituidos por las solas consideraciones administrativas o los principios técnicos. Y no sólo no pueden ser sustituidos, sino que no conviene que lo sean, a riesgo de confundir las responsabilidades. Una cosa es determinar la responsabilidad contable, civil y penal, y otra, bien distinta, la política. Para las tres primeras existen procedimientos y normas, cuya claridad y precisión sólo requiere idoneidad y diligencia en los funcionarios encargados de aplicarlas. Es la responsabilidad política lo que está en juego cuando de la cuenta general del ejercicio se trata. Y tal responsabilidad surge del análisis de cómo se ha empleado la riqueza pública en la relación de medios a fines. Vale la pena tratar de comprobar, como decía EINAUDI, que "cuanto más los hombres de capacidad y honestidad comunes, se adiestren en el gobierno de la cosa pública y apliquen en él las normas ordinarias de la administración, tanto más crecerá, con velocidad que se acelera en el tiempo, la fecundidad del empleo público de la riqueza" (30).

(30) EINAUDI, Luis, *Florilegio del buen gobierno*, Ed. Org. Techint, Buenos Aires, 1970, pág. 7.

III. LA LEY DE CONTABILIDAD A LA LUZ DE LA TEORÍA DEL CONTROL

> Es tan esencial del Poder Ejecutivo la administración del Tesoro Público, que todo estatuto que le despoje de ella, en todo o parte del poder que le da la Constitución, desnaturaliza ese ramo importante del gobierno del país, y ataca la Constitución en su base más fuerte (1).
>
> JUAN B. ALBERDI

I. PLANTEO DEL TEMA

En trabajos anteriores (2), tuvimos oportunidad de tratar distintos aspectos relativos a la elaboración de una posible *teoría del control aplicada a la hacienda pública*, a fin de ubicar el asunto en el plano de las funciones de hacienda, que hace al ejercicio del poder; distinguirlo de los procedimientos de examen, verificación o auditoría; y referirlo al derecho, a la justicia y a la libertad.

Porque es la función de control la que liga, enlaza los órganos y unifica al Estado, cuyo poder es uno, en el «original» sistema de «división de atribuciones» que caracteriza nuestra organización institucional, con base

---

Nota: trabajo preparado con motivo del VI Simposio de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública, celebrado en la ciudad de Mendoza en setiembre de 1990.

(1) ALBERDI, JUAN B., *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina, según su Constitución de 1853*, Ed. Raigal, Buenos Aires, 1954, pág. 252.

(2) *Contribución para el estudio de una teoría del control aplicada a la hacienda pública* (apuntes para su consideración en el III Simposio de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública), agosto de 1984. *El control como función* (apuntes para ser considerados en el Octavo Congreso Nacional de Contadurías Generales), setiembre de 1986. *El presupuesto como plan de gobierno y su control a través de la cuenta general del ejercicio* (trabajo preparado para las Jornadas sobre Cuenta General del Ejercicio), San Juan, junio de 1984.

en "el principio de las recíprocas restricciones y de contrapeso o equilibrio que domina todo lo relativo al ejercicio que cada órgano del gobierno hace de aquellas atribuciones" (3).

Ahora venimos a proponer algunas reflexiones en torno de lo que debería ser una ley de contabilidad, a fin de fundarla teóricamente, en cuanto ella debe prever lo necesario para que las "funciones de hacienda" puedan cumplirse por parte de los órganos a los cuales la Constitución atribuye potestad para hacerlo.

2. LA NATURALEZA DE LA LEY

En el reparto de atribuciones y potestades, que está en la Constitución, es evidente que, como ya lo dijo ALBERDI (4), al Poder Legislativo le corresponde el poder de «decidir», respecto de la función inicial de hacienda: formación de los recursos públicos y su empleo y destino, que es función de ordenamiento, de la cual surge la correlativa, en cuanto función final, de crítica o censura: "aprobar o desechar la cuenta de inversión" (art. 67, inc. 7).

A su vez, al Poder Ejecutivo le corresponde el poder de recaudar, administrar y emplear tales recursos, función de gestión o vital, acerca de cuyo cumplimiento tiene que "rendir cuenta".

Estas dos funciones, de naturaleza política una y administrativa la otra, están estrechamente vinculadas entre sí, a punto que, en el reparto de las competencias para poder cumplirlas, y aun en el de las atribuciones, la división no parece nítida. Sabido es que el Congreso es "coadministrador" y el Poder Ejecutivo "colegislador".

Por eso una ley de contabilidad es compleja, porque es de organización, que en la hacienda pública es acto político (porque es el legislador el que la establece); pero es también de gestión administrativa; y no le resultan ajenas funciones de índole jurisdiccional.

---

(3) LUQUI, JUAN CARLOS, *División de poderes y delegación de facultades en el sistema de la Constitución Argentina*, en Revista La Ley del 19 de julio de 1962. En este trabajo está la cita de JOAQUÍN V. GONZÁLEZ (*Manual de la Constitución Argentina*, Ed. Estrada, Buenos Aires, 1959, Nº 260) que dice: "No es una monarquía, ni una aristocracia, ni una democracia, ni una combinación de esas formas; es original, una nueva contribución a la ciencia política, y se propone alcanzar el fin de todo gobierno sabio y justo por medios desconocidos o negados por los antiguos e imperfectamente comprendidos, aun por los mismos escritores políticos de América".

(4) ALBERDI, *ob. cit.* en nota (1), pág. 245.

"...las leyes orgánicas de la administración o ejecución del poder constitucional en materia de hacienda deben ser, como lo expresa su nombre, simples medios de poner en ejercicio y acción lo que está en la Constitución, la cual en cierto modo contiene ya trazado el plan de administración a grandes rasgos,...", dice ALBERDI y, tras prevenir acerca del riesgo de "copiar" sobre modelos de países que tienen constituciones distintas, agrega: "Me detengo en este punto, porque contiene un peligro constante de que se altere o comprometa el bello sistema que la Constitución ha dado al ramo de hacienda, por la adopción de doctrinas o ejemplos de administraciones que pertenecen a países regidos por constituciones diferentes a las nuestras" (5).

El Dr. LUQUI no es menos preciso:

"...no basta con recordar teorías o doctrinas, muchas veces expuestas por autores extranjeros que ni remotamente han observado o examinado nuestro sistema y nuestro país" (6).

Las anteriores citas, así como la que encabeza este trabajo, son poco menos que indispensables para apoyar la idea que lo motiva: una ley de contabilidad, en su condición de "conjunto de normas de carácter administrativo y, como tal, de *substratum* jurídico" (7) es, primordialmente, el instrumento mediante el cual se reglamenta el ejercicio del poder de administrar, que es atribución del Presidente de la Nación, y se expresan los requerimientos del legislador, en su condición de representante del pueblo (diputado) y de las autonomías provinciales (senador), para estar suficientemente informado a fin de cumplir la función controladora.

Reglamentar el ejercicio no puede confundirse con "inmiscuirse" en él. Expresar requerimientos consiste en hacer de cumplimiento obligatorio determinadas normas de administración. Por eso, en algunos aspectos, parece que la ley contiene normas que son propias del ejercicio del poder de administrar y, por lo tanto, tendrían que ser materia de la reglamentación o de disposiciones del Poder Ejecutivo. Pero esto último, de ninguna manera debe entenderse como que el legislador puede avanzar hasta detalles que son del orden práctico o técnico.

Tampoco la ley puede crear órganos o incorporar sistemas que desfiguren el de la Constitución, ni suponer "delegaciones" para el ejercicio del control. La concepción del control como función, tratada en uno de los trabajos anteriores (8), traída a la ley de contabilidad, lleva naturalmente a

(5) Id., id., págs. 252 y 253.

(6) LUQUI, *ob. cit.* en nota (3).

(7) BIELSA, RAFAEL, *Régimen jurídico de la contabilidad pública*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1955, pág. 19.

(8) *El control como función*, citado en nota (2).

demostrar que ésta no puede contener normas que sustraigan o mutilen la atribución del Poder Ejecutivo para controlar la ejecución del presupuesto, porque es él quien "hace recaudar las rentas y decreta su inversión".

Puesto que el Poder Ejecutivo puede ejercer «jurisdicción» —si bien administrativa y no judicial— (9), la ley debe contemplar la jurisdicción «restringida» para las cuentas, ya que una de las consecuencias del cumplimiento de la función controladora es la determinación de la responsabilidad de los funcionarios públicos. Pero ello no quiere decir que necesariamente tenga que crear un órgano «independiente» de él (del Poder Ejecutivo).

La Constitución Nacional no ha optado, como lo ha hecho en su momento la de la Provincia de Buenos Aires, y luego también otras provincias, por la institución de Tribunal o Corte de Cuentas. Este tema también está tratado en *El control como función*, donde se cita un trabajo del Dr. GRANONI en la parte relativa al mismo asunto. Se lo recuerda ahora, para aplicarlo al contenido esencial de una ley de contabilidad, para prevenir que en tanto se acuerde a un Tribunal o Corte de Cuentas, competencias para intervenir en instancias previas, se desfigura el sistema de la Constitución.

Una ley de contabilidad debe contener, en forma ordenada sistemáticamente, la organización de la operatoria en:

- los ciclos procesales fundamentales: gasto y recaudación;
- los ciclos procesales accesorios: las operaciones encaminadas a facilitarlos; la asunción y extinción de obligaciones (compromisos, liquidación, pago);
- la relevacion contable;
- la determinación de la responsabilidad administrativa.

Este contenido justifica que necesariamente tenga que instituir las dependencias específicas. Es de advertir: sólo en función de la organización operativa tiene que figurar en la ley a cargo de qué dependencias está.

Lo fundamental, para evitar equívocos e imperfecciones, es anotar por qué todo esto debe estar en una ley específica ya que, de no haber un motivo particular, podría considerarse implícito en la expresión "una ley especial deslindará los ramos del respectivo despacho de los ministros" (art. 87 de la Constitución).

Aquí está la causa que da a la ley de contabilidad su naturaleza específica: no se refiere al «despacho de los negocios de la Nación» sino al control de su trámite. Se trata de la distinción entre administración operativa y administración del control, si se la quiere explicar técnicamente. Pero superando el concepto técnico se trata de funciones de hacienda distintas: las de gestión (o vitales) y las iniciales y finales que son de control (preventivo y consuntivo).

---

(9) LUQUI, *ob. cit.* en nota (3).

Por eso quedó dicho más arriba que la ley debe asegurar que quien debe cumplir la función controladora esté en condiciones de acceder a la información necesaria. Reiteramos: por eso —y nada más que por eso— el legislador puede decir al administrador qué tiene que contener el presupuesto e imponerle ciertos requisitos para ejecutarlo; y qué información tiene que suministrarle al respecto.

Y además, porque la función de control hace al derecho, a la justicia y a la libertad, como más arriba se dijo, la ley debe contener recaudos para garantizar los derechos de los ciudadanos, en sus relaciones con el Estado cuando de la ejecución del gasto público se trata; o en su condición de agente cuando el objeto es determinar la responsabilidad.

Las reflexiones siguientes tienen por objeto explicar en particular parte de lo expuesto, pero antes de formularlas es conveniente una última de carácter general: el riesgo que implica estudiar estas cosas partiendo solamente de las normas vigentes. La circunstancia de que en este tipo de legislación intervienen siempre los funcionarios que luego habrán de aplicarla, y los técnicos que conocen los métodos y los procedimientos, aspecto francamente positivo por la experiencia que pueden aportar y las dificultades que pueden contribuir a evitar, puede también revertirse en incidencias negativas, cuando se busca incluir en la ley técnicas determinadas o normas que no son materia del requerimiento legislativo al que se ha hecho referencia, sino típicas de las atribuciones para dirigir la administración concreta.

3. LA MATERIA DE LA LEY

Si bien es sabido que la ley de contabilidad se refiere a la hacienda pública, si ésta no aparece definida y delimitada con la mayor precisión posible, la aplicación resultará defectuosa y fallida.

Por eso la ley debe empezar diciendo cuáles son los órganos y los entes para los cuales es de aplicación, sin dejarlo librado a la interpretación de los funcionarios.

Esto importa al legislador, porque es deber político definir cómo está compuesta la hacienda pública de la Nación. A su vez, éste es el fundamento teórico, porque la ley no puede referirse a un ámbito sin definirlo.

4. EL PRESUPUESTO GENERAL

La Constitución Nacional atribuye al Congreso "fijar anualmente el presupuesto..." (art. 67, inc. 7º). Por lo tanto, es el legislador quien debe definir

el contenido del presupuesto y los principios en que debe apoyarse su estructura.

Pero esto no quiere decir que la ley deba expresar la estructura en cuanto método técnico para mostrar un contenido. Bien sabido es que las técnicas van avanzando, como consecuencia del progreso de las ciencias en las que deben apoyarse. Por eso el método debe quedar librado a la reglamentación.

En cambio, necesariamente la ley debe expresar los principios, porque éstos son inmutables en el tiempo. Puede cambiar la técnica o el procedimiento, pero la unidad e integridad, la exactitud o veracidad, la anticipación, la periodicidad, la publicidad, son elementos "...cuya observancia está destinada a garantizar el cumplimiento, lo más completo posible, de las funciones presupuestarias" y que no puede "...ser pasada por alto, si se quiere evitar que peligre la racionalidad de una ejecución metódica del presupuesto" ([10]).

Para el Estado moderno, no puede faltar en la ley, como parte del contenido, lo relativo a las incidencias en orden a los efectos económicos y sociales.

El fundamento teórico está aquí en que la ley de contabilidad es ley de administración financiera; y en que, siendo el presupuesto institución por la que se administra y controla la hacienda pública, es función inicial, en cuya virtud se dispone y decide en materia de ordenamiento y también la habilitación o mandamiento para hacer ([11]).

5. LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO

Bajo este título debe comprenderse la iniciación y el desarrollo de los ciclos procesales, tanto fundamentales como accesorios y, por lo tanto, de-

(10) Gerloff, Wilhem y Neumark, Fritz. *Tratado de finanzas*. Ed. El Ateneo. Buenos Aires, 1961, t. I, pág. 295.

(11) Si bien, como es sabido, el presupuesto es "mandato y límite" del Poder Legislativo al Ejecutivo, parece mejor no utilizar aquí la palabra "mandato", porque los funcionarios públicos no son "mandatarios" en el sentido que se da a este término, tanto en el lenguaje vulgar como en el jurídico: "...cuando una sociedad contractual (por ejemplo una sociedad anónima, interpretada en el sentido contractual) tiene una autoridad, el que la ejerce no es sino un mandatario, que representa a los mandantes en el ejercicio de sus derechos subjetivos o individuales. En cambio, en la institución, el titular de la autoridad es, en el sentido propio de la palabra, un funcionario que forma cuerpo con la institución y ejerce su poder independientemente de las voluntades particulares de los miembros de la institución" (Jouver, Rémi. *Tratado de filosofía*. t. IV: Moral. Ed. Carlos Lohlé, Buenos Aires, 1966, pág. 318).

ben definirse con precisión las etapas por las que atraviesan esos ciclos, separando las que corresponden al uso de la autorización para gastar, de las de la recaudación e ingreso de fondos.

La importancia de esta parte de la ley radica en la claridad y la precisión de las definiciones, porque de ello depende no solamente la determinación exacta del concepto, sino también de la función de hacienda que se cumple; de la posibilidad de asignar las responsabilidades consiguientes; y el correcto resultado del ejercicio.

Es, en concreto, la reglamentación del ejercicio del poder de administrar, que se liga con el de decidir, porque se establece en qué momento queda utilizada la autorización para gastar y fijada la recaudación, según el sistema (de caja o de competencia) que se adopte.

La decisión es del legislador, porque corresponde a la expresión de la voluntad del Estado en la materia. La ley no puede contener más que esto, dejando a la reglamentación, en cuanto acto del Poder Ejecutivo, lo que éste considere necesario.

De ahí que la ley debe prever, en el mismo orden que se indica, cómo se delimitan (o determinan), las siguiente etapas:

1. La autorización para gastar que significa "crédito" abierto a los órganos del Estado, con cargo al Tesoro, para poner en ejecución el presupuesto general. Es la fase inicial de la actividad financiera del Estado.
2. En virtud de qué acto el crédito queda afectado. Este acto —en nuestro medio el "compromiso"— debe quedar perfectamente descripto, para evitar dificultades de interpretación o ambigüedad respecto de su naturaleza.
   Sabido es que el compromiso es acto de administración interna, que vincula la autorización para gastar con su utilización concreta ([12]). Esta utilización no puede referirse a otra cosa que al destino del crédito para atender una prestación, emergente del cumplimiento de la finalidad u objeto para la que fue instituido.
   La forma del acto: designación o promoción de funcionarios o empleados; orden de compra o contrato para la adquisición de cosas, o realización de obras o servicios a prestar o prestados; acuerdos de estipendios, subvenciones, pasividades o formas equivalentes y servicios de la deuda pública; todo esto debe quedar claramente de manera explícita en la ley. Porque, de no hacerlo, se incurriría en la ambigüedad precedentemente referida.

---

(12) La naturaleza y el concepto del compromiso han sido desarrollados por el autor n otro trabajo titulado *El tratamiento del compromiso en la contabilidad del Estado*, por ı que, en esta oportunidad, la redacción se limita a lo indispensable respecto de su aplicación para el contenido de una ley de contabilidad.

Por la vinculación entre las funciones de gestión y las iniciales y las finales, la ley debe contener también las especificaciones necesarias para el ejercicio de la función controladora, en cuanto a los límites cualitativos y cuantitativos de presupuesto.

3. La liquidación, en cuanto etapa técnica que da origen a la obligación de pagar.
   Es sabido que la obligación de pagar no nace del compromiso, sino del cumplimiento del contrato o la prestación, según el caso. La liquidación es la expresión concreta de ese momento y, entendida como etapa del ciclo (o proceso), vincula al Tesoro con un acreedor determinado; es decir, es el paso de un acto de administración interna: el compromiso, hacia una relación "externa": el acreedor cierto.
4. La ordenación de pago. Concretamente la orden de pago.
   En realidad, ordenar el pago viene a ser la última etapa de la ejecución del presupuesto. Pero esto es así, no tanto por la relación de ésta con el crédito, sino más bien para pasar del ciclo presupuestario propiamente dicho, al ciclo del movimiento de fondos ([13]).
5. La constitución de los "residuos pasivos", si el sistema adoptado es el de competencia.

Con este método queda garantizada la exactitud en el resultado del ejercicio, porque lo que afecta realmente al Tesoro es el compromiso, en cuanto "carga financiera". Y queda garantizada tal exactitud porque permite la aplicación concreta del principio de separación de ejercicios. Lo que importa en este sentido es poder "cargar" a un ejercicio lo que a él le corresponde como decisión de utilizar (dar destino) a la autorización para gastar.

El "balance de caja" y la distinción entre "deuda exigible", porque el gasto está liquidado, y carga sobre el Tesoro, porque el crédito está comprometido, son cosas diferentes, o más propiamente "situaciones distintas" que, por lo tanto, deben clarificarse en los estados contables. Que el pago sea exigible o no, entendido como queda dicho, no debe afectar el resultado del ejercicio, sino, se reitera, las situaciones distintas que surgen del análisis del balance del Tesoro.

---

(13) También este aspecto está tratado con más amplitud en un trabajo anterior, que se publicó con el título *El tratamiento del pago en la contabilidad del Estado*. Allí se explica que no hay una relación directa entre el acto de pagar, como conclusivo de la actividad financiera del Estado, y la partida (o rubro) del presupuesto que le dio origen. La relación con el crédito del presupuesto termina en la liquidación sin la cual, obviamente, no se puede llegar al pago. Pero éste es consecuencia, no causa de la actividad financiera.

Los recaudos que deben tomarse, para la redacción de la ley, en materia de ejecución de la parte del presupuesto que se refiere al gasto, quedarían así cubiertos exhaustivamente.

En materia de ejecución del cálculo de recursos, el esquema es menos complejo. La ley sólo debe contener las reglas para el ejercicio de la atribución de «hacer recaudar las rentas».

De ahí que la ley debe definir el significado de los rubros del cálculo como estimación de las entradas, para precisar en qué momento se considera que está cumplido este extremo de la actividad financiera del Estado. Por eso es que debe establecerse en qué consiste el "ingreso al Tesoro" ya que la determinación (o fijación) y la exacción, si bien son "etapas" de la ejecución del cálculo de recursos, son materia de las leyes tributarias y no de la ley de contabilidad. Claro está, en el entendimiento de que el sistema que se adopta es el de caja.

6. LA COMPETENCIA PARA GASTAR Y PAGAR

En nuestro sistema institucional, el poder (la atribución y potestad) para gastar, es propia del Poder Ejecutivo. Es el Presidente de la Nación quien "decreta la inversión" de los recursos públicos.

También la tienen, en su ámbito, los poderes legislativo y judicial.

Por eso la ley debe proveer lo necesario para que cada uno de los "órganos" asigne la competencia, en cuanto límite cualitativo y cuantitativo para contraer compromisos, así como también para emitir las "órdenes de pago".

El procedimiento debe quedar librado a la reglamentación, con un único recaudo: la intervención previa de la dependencia controladora, entendida como garantía para el titular del Poder Ejecutivo, en el ámbito de su poder de administrar.

7. LAS CONTRATACIONES DEL ESTADO

Es materia de la ley establecer los principios, avanzando sobre las formas en cuanto éstas garanticen la aplicación de aquéllos. No en cuanto a los trámites internos de la administración.

La ley debe definir todas las formas de contratos, tanto los que generen entradas como salidas del Tesoro, y la posibilidad de la permuta.

Solamente quedan fuera de estas normas los contratos de concesión y el empréstito, porque están reglados de otra manera y tienen distinto origen.

Además, la ley debe contener el cuadro de garantías para los contratantes, porque debe cuidar la aplicación del principio de colocar en un mismo pie de igualdad a todos los posibles oferentes, y la justicia en la relación contractual.

8. EL SERVICIO DEL TESORO

Aquí se entra en uno de los aspectos complejos de una ley de contabilidad, porque el funcionario que tiene a su cargo el manejo del Tesoro pertenece al Poder Ejecutivo, pero el legislador debe adoptar los recaudos necesarios para poder cumplir su función controladora.

Por eso es la ley la que instituye el servicio del Tesoro y fija la incumbencia y la competencia, como materia distinta de la que corresponde a una "ley de ministerios".

No parece necesario abundar en mayores consideraciones, dado lo expuesto al tratar el concepto de entrada y salida del Tesoro.

9. LA CONTADURÍA GENERAL

De la misma manera que el servicio del Tesoro, el servicio para el control debe quedar exhaustivamente detallado en la ley.

Así como toda la función controladora se cumple con base en el presupuesto, el eje del control administrativo es la Contaduría General. Y lo es en cuanto dependencia del Poder Ejecutivo, porque tal control es, en primer lugar, privativo del responsable de la administración.

Es el Presidente de la Nación quien debe asegurarse que sus funcionarios no operen al margen de las reglas y las normas. La realidad es, aquí, que los mismos elementos de que se vale el Poder Ejecutivo para controlar su gestión, son los que, en su medida, deben estar a disposición del Congreso para, a su vez, controlar.

Por eso —y nada más que por eso— la institución, organización y competencia de la Contaduría General deben formar parte de la ley de contabilidad. De no ser indispensable el nexo entre ambos poderes, la Contaduría General sería una dependencia similar a las demás.

La Contaduría General opera dentro del Poder Ejecutivo, se reitera, para el control que debe realizar el Presidente de la Nación; es decir, "para" él; pero también opera "para" el Poder Legislativo. Queda esto evidentemente demostrado aunque más no fuere por el hecho de que a ella le corresponde formular la cuenta de inversión.

En los tres trabajos a los que se refiere la nota (2) de estos apuntes, está tratada la cuestión relativa a la diferencia entre lo que, por analogía con la teoría del control aplicada a los negocios privados, se viene llamando control "interno" o "externo". En este sentido, lo principal es definir las competencias y la posible "jurisdicción".

No basta con que la ley exprese que un "órgano" o "dependencia" tiene a su cargo el control interno o externo, si no se define bien el concepto. Por otra parte, si se desea mantener la analogía, el único "órgano" de control externo al Poder Ejecutivo sólo puede ser el Congreso, porque así lo quiere la Constitución. Que el control de legalidad (o formal), esté a cargo de una u otra dependencia (o también "órgano" creado por la ley), no lo convierte, por ello, en "externo". El control formal es típicamente administrativo: es de la administración respecto de sí misma.

Cosa distinta es la antes referida opción por crear una "jurisdicción" especial para las cuentas que, de todas maneras, sería naturalmente restringida, ya que no podría implicar ejercicio del poder. Y, fuerza es reiterarlo, el control, en la administración pública, es una función y, por lo tanto, hace a la expresión de voluntad del Estado que es, en esencia, ejercicio del poder.

Además, aun cuando se optare por crear una "jurisdicción" para las cuentas, ella no implica necesariamente, como también se dijo más arriba, la "creación" de un "órgano" distinto. Bien puede acordarse tal jurisdicción a la Contaduría General, como ocurriera durante la vigencia de las leyes 428 y 12.961. Para no abundar en reiteraciones, véase al respecto el trabajo *El control como función*, particularmente su nota (15).

En consecuencia, esta parte de la ley debe formularse según se decida, o no, la institución de un Tribunal o Corte de Cuentas u órgano de naturaleza similar. Pero, para el caso, es aconsejable que, de optar por esto último, se lo haga por ley separada, a la manera de las leyes orgánicas de entes o dependencias con personalidad propia, cuidando, como se viene diciendo, que ésta no pueda entenderse como ejercicio del poder y que no desfigure la función controladora del Poder Ejecutivo.

Cabe recordar, para evitar equívocos, que las atribuciones y potestades no son delegables. De ello se desprende, naturalmente, que el Poder Ejecutivo no puede dejar de cumplir dicha función controladora. "Por otra parte, no deben confundirse las facultades con las funciones. La atribución se posee; la facultad se ejerce; la función se cumple y el acto se realiza o ejecuta. Existe, pues, una verdadera jerarquía de instituciones determinada por la propia competencia que cada órgano del gobierno posee en razón de sus atribuciones" ([14]).

Y también para evitar equívocos, conviene recordar que la Contaduría General no controla al Poder Ejecutivo: controla la legalidad de los ac-

(14) Luqa, *ob. cit.* en nota (3).

tos y las cuentas de los que, dentro de los servicios, contraen compromisos, o liquidan, mandan pagar o pagan gastos, o recaudan fondos.

De ahí que la ley deba delimitar con precisión su competencia y extenderla, en lo pertinente, a los funcionarios de las empresas y demás entes que integran el "complejo económico estatal".

La institución de la "observación", tal como la conocemos en nuestro medio, en cuanto "suspende" el trámite de actos en los que se den transgresiones o normas legales o de procedimientos, es típica de su competencia, porque es la garantía para que el Poder Ejecutivo opere con ajuste a dichas normas y asuma, en su caso, la responsabilidad política si, no obstante la "observación", decide ejecutar el acto.

Respecto de su organización, la ley debe prever lo necesario para asegurar la inamovilidad del funcionario a cuyo cargo esté, salvo falta grave, incapacidad o indignidad. Este recaudo debe extenderse a quien sea su reemplazante transitorio o accidental.

10. OTROS SERVICIOS PARA EL EJERCICIO DEL CONTROL

Se trata de instituir las dependencias para la dirección, ejecución y control de las operaciones (ciclos procesales), y así debe definirlo la ley, asignándoles la competencia correspondiente, cuidando su particular conexión con la Contaduría General.

11. EL REGISTRO DE LAS OPERACIONES

La ley debe establecer, como obligación, cuáles son los actos y operaciones que deben documentarse y registrarse, porque éste es otro aspecto que el legislador debe asegurarse para poder cumplir su función.

No debe, en cambio, convertirse en un reglamento para la contabilidad y entrar en detalles que hacen a las técnicas para el registro o la formulación de estados y balances, porque esto es materia del orden práctico. Además, depende de las necesidades y, muchas veces, de las circunstancias, con el agregado de que, como se dijo en el punto corres- pondiente al presupuesto, el avance científico-tecnológico que caracteriza este campo, aconseja no "atar" el sistema a preceptos legales que, por ser tales, no conviene modificar permanentemente.

12. LA CUENTA DE INVERSIÓN

En esta materia la ley debe contener con el mayor grado de detalle posible los requerimientos del legislador, porque es el instrumento real para que se cumpla la función final de crítica o censura. Por eso, en el precepto legal debe quedar establecida la estructura de los balances y los estados contables, porque mediante ellos debe poder analizarse la ejecución del presupuesto.

Su contenido mínimo debe consistir en los siguientes estados demostrativos:

1. Del resultado del ejercicio, por comparación entre los compromisos contraídos y los recursos recaudados.
2. De la composición de las sumas de las que surge el resultado, con relación a:

   1) La utilización de las autorizaciones para gastar, indicando para cada uno de los créditos del presupuesto:

      a) el monto autorizado;
      b) las modificaciones introducidas durante el ejercicio, con indicación de la norma que las dispuso;
      c) la autorización definitiva, al cierre del ejercicio;
      d) el monto de los compromisos contraídos;
      e) el saldo no utilizado;
      f) el monto de las órdenes de pago;
      g) el monto de los residuos pasivos.

   2) La ejecución del cálculo de recursos, indicando para cada uno de sus rubros el monto calculado y el efectivamente recaudado.

3. De la evolución de los residuos pasivos correspondientes a ejercicios anteriores.
4. Del movimiento de fondos y valores, en forma que demuestre la aplicación de los recursos al financiamiento para el que fueren instituidos.
5. Del movimiento de otras cuentas no emergentes de la ejecución del presupuesto.
6. De la situación del Tesoro (balance del Tesoro).
7. De la situación de los bienes del Estado.
8. De la situación de la deuda pública.

La ley debe establecer el requisito de acompañar una memoria que informe, en orden al ejercicio del poder de administración, acerca del grado de cumplimiento de las funciones, el logro de los objetivos programados,

un juicio sobre las acciones y actividades desarrolladas y el costo de ellas, y las causas de los desvíos, si los hubiere, respecto de lo previsto en el presupuesto general.

Este requisito es el que permitirá concretar, en la realidad, el verdadero control de la hacienda pública que no puede ser otro que el de comparar lo previsto con lo realizado. Es la diferencia entre controlar las cuentas y controlar "por medio de" las cuentas.

También tendría que establecerse el requisito de informar acerca de las memorias, balances y demás estados contables de las empresas y entes o instituciones en las que el Estado sea parte.

13. LAS RENDICIONES DE CUENTAS

La ley debe contener los requisitos de esta documentación, de modo que quede clara la obligación de los que deben rendir cuenta y de los deberes de quien debe examinarlas.

En este aspecto, cabe señalar, una vez más, que la opción puede ser crear un órgano para el control jurisdiccional o atribuirlo también a la Contaduría General. Pero sea cual fuere dicha opción, el examen y análisis de las rendiciones de cuentas —lo que hoy llamamos juicio de cuentas— debe estar en sede de la Contaduría General, porque este cometido es distinto que el del "juicio de responsabilidad".

14. REFLEXIÓN FINAL

Como puede apreciarse, este trabajo sólo tuvo por objeto señalar el contenido y las características fundamentales de una ley de contabilidad, aplicando la teoría que se vino tratando en simposios anteriores. Son señalamientos para abrir un debate en el plano de la teoría.

No se trata de preparar un proyecto determinado, sino de una pretensión de sentar principios para idear la estructura de una ley.

IV. LAS GARANTÍAS OBJETIVAS A QUE TIENE DERECHO LA CIUDADANÍA EN EL ORDEN DE LA CONSECUCIÓN Y EL EMPLEO DE LOS FONDOS PÚBLICOS

a) EN QUÉ CONSISTEN TALES GARANTÍAS Y POR QUÉ DEBEN SER OBJETIVAS

Sabido es que el derecho de controlar la obtención y el empleo de los recursos públicos, por parte de la ciudadanía, tiene origen, en la forma que hoy lo conocemos, en el art. XIV de la "Declaración de derechos" (1). Esta es, sin lugar para la duda, la **esencia del control público**; punto de partida, y a la vez de apoyo fundamental, para que cobre validez y andamiento cualquier sistema para el control.

Los avances de la ciencia y de la técnica y el amplio campo de posibilidades que ofrecen la teoría de sistemas y el aprovechamiento de la computación, no sustituyen ni desplazan **la razón de ser**: la garantía que debe brindarse al ciudadano respecto del destino de la riqueza que se le detrae coercitivamente; ni **el objetivo**: el cumplimiento de los fines del Estado.

Ello equivale a decir que si los cambios en el sistema para el control se apoyan solamente en nuevas técnicas, dejando de lado o descuidando aquella esencia, las conclusiones a que se puede arribar redundarían en serio riesgo para la efectividad de la forma republicana de gobierno y, como consecuencia, la vida en democracia. Porque, vale la pena reiterarlo, los criterios que orientan los hechos de riqueza que promueve el Estado, son políticos y de índole social.

SALVATORE BUSCEMA, en su *Tratado de contabilidad pública*, lo plantea con rigurosa precisión, al referirse al "...**deber del Estado** (objetivamente considerado) de destinar y hacer destinar solamente a los fines públicos, cuanto es detraído coactivamente de las economías privadas de los contribuyentes. Los términos de este problema, dan lugar a relaciones comple-

---

Nota: trabajo preparado con motivo del XIII Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública, celebrado en la ciudad de Posadas en setiembre de 1995.

(1) "Todos los ciudadanos tienen el derecho de constatar, por sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de seguir su empleo y reparto y determinar su disponibilidad, su recaudación y su duración."

jas que se estudian y profundizan en diversas ramas de la ciencia jurídica, principalmente el derecho constitucional, y contemporáneamente, en otras ramas del derecho: administrativo, tributario y contable". (2)

Más adelante afirma, con no menor precisión, que se debe poner atención en "dos ecuaciones:

1. La sociedad tiene el derecho a ser garantizada y asistida por el Estado, dentro de límites razonables; por lo tanto, tiene el deber de proveerle los medios necesarios.
2. El Estado tiene el deber de procurar, dentro de límites razonables, el bien de la sociedad; por lo tanto, tiene el derecho a ser provisto de los medios correspondientes" (3).

Por su parte, ZACCARÍA viene a coincidir cuando, refiriéndose a la contabilidad del Estado en cuanto ciencia, dice que se trata de agrupar principios y reglas que aseguren "...en la gestión financiera del Estado aquellas **garantías objetivas** que eran una de las más importantes conquistas del siglo" (4).

Las garantías deben ser objetivas, porque tienen por causa el cumplimiento de la función controladora respecto de la **esencia** más arriba referida: el derecho de controlar que tienen los ciudadanos. Hay que distinguir entre el motivo, la razón —la **causa**—, y la **actividad** para controlar. La actividad es lo subjetivo; lo objetivo es la materia de aplicación de la actividad (5).

La raíz etimológica de la palabra "objeto", que viene de *obiectum*, que significa "lo arrojado delante" (6), puede contribuir para precisar mejor: lo que "está delante", cuando de la hacienda pública se trata, es una materia administrable de naturaleza política, respecto de la cual la eficacia, la eficiencia y la economicidad, deben entenderse con sentido social.

---

(2) BUSCEMA, SALVATORE, *Trattato de contabilità pubblica*, Ed. Giuffrè, Milano, 1979, pág. 7. En esta misma obra, pág. 8, tipifica la contabilidad pública como "derecho contable".

A su vez ZACCARÍA, GIOVANNI, *Corso di contabilità di stato*, Ed. Stamperia Nazionale, Roma, 1967, dedica todo el cap. V del libro a "La contabilidad del Estado como derecho contable público".

(3) BUSCEMA, *ob. cit.*, pág. 8.

(4) ZACCARÍA, *ob. cit.*, pág. 5.

(5) Estas distinciones fueron tratadas en el III Simposio (año 1984), con base en el trabajo *Contribución para el estudio de una teoría del control aplicada a la hacienda pública*, y en el VIII Congreso Nacional de Contadurías Generales (1956), con base en el trabajo *El control como función*, a los que se puede acudir si se desean mayores precisiones.

(6) BRUGGER, WALTER, *Diccionario de filosofía*, De. Herder, Barcelona, 1975, pág. 376.

b) INSTRUMENTOS PARA HACERLAS EFECTIVAS

BUSCEMA (7) señala cuatro instrumentos:

1. La intervención del Parlamento que se manifiesta: en la autorización para gastar que está en el presupuesto, la deliberación anual del presupuesto y la aprobación de su rendición de cuentas (para nosotros la cuenta de Inversión).
2. La determinación legislativa de los fines públicos que pueden o deben perseguir los entes públicos, con medios financieros puestos a su disposición coactivamente.
3. Un sistema orgánico de control que garantice la consecución de los fines fijados por el legislador y haga posible la eficaz intervención política del Parlamento; y
4. El sometimiento a la jurisdicción contable —entendida como garantía necesaria de corrección de cada una de las gestiones— de todos aquellos que tengan a su disposición dineros públicos, es decir, dinero proveniente, directa o indirectamente, de los contribuyentes por medio de la coacción.

La efectividad en la aplicación de estos instrumentos depende, en apreciable medida, de la legislación concreta que los ponga en vigencia.

Cabe reiterar que la actuación de auditores y síndicos no responde, en la hacienda pública, a las mismas proposiciones que en las haciendas privadas. Sabido es que en éstas el carácter personal —subjetivo— del interés particular, hace que quien se siente perjudicado por actos o hechos de los que administran su patrimonio, tiene la posibilidad de defender por sí sus intereses y, en su caso, acudir a la justicia; en cambio, en la hacienda pública, además de que los intereses vienen definidos políticamente y la satisfacción de la necesidad es impuesta —irrecusable—, el perjuicio o el daño afecta al patrimonio público y, por lo tanto, a la generalidad de los ciudadanos, dada, además, la condición de contribuyente.

Los entes públicos no tienen la misma capacidad que los privados en orden al manejo de su patrimonio y a la definición de los intereses. Las decisiones tienen su origen en la ley —específicamente en el presupuesto— y la disponibilidad está regida. Esto es lo que da lugar al carácter imprescindible de la **determinación de la responsabilidad** y a la objetividad del control. Una de las consecuencias es la rigidez de las normas, que si bien puede atenuarse por la aplicación de adelantos tecnológicos, no puede resolverse con los mismos criterios. De ahí la **naturaleza distinta** de los

(7) BUSCEMA, *ob. cit.*, págs. 593 y sigs.

órganos específicos para el control, que deben tener a su cargo la ya dicha determinación de la responsabilidad, en su especie particular, que es la responsabilidad contable.

c) LA JURISDICCIÓN CONTABLE CONSTITUYE UNA NECESARIA Y ORGÁNICA INTEGRACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL

"La jurisdicción contable tiene, en el Estado moderno, una importancia grandísima, porque constituye uno de los pocos instrumentos eficientes para el control del gasto público" (8).

Como es sabido, la jurisdicción contable se refiere al cuidado, a la diligencia, en el cumplimiento de las obligaciones, porque para completar el cuadro de las garantías objetivas, no es suficiente el sólo control político. Lo jurisdiccional viene a asegurar, además de la corrección en la recaudación y el empleo de los medios, la asignación de la responsabilidad contable y hace factible el resarcimiento del daño.

Además, como bien recuerda el Dr. GRANONI: "Desde el momento que los administradores de los fondos públicos responden de su gestión, con sus bienes propios, es justo —como lo sostiene HAURIOU— que se les haya dado la garantía de una jurisdicción especial, que pertenece, en principio, a los tribunales de cuentas (9)

La acertada observación de INGROSSO, no obstante haber sido hecha hace cuarenta años, no ha perdido actualidad: el examen y la revisión de los actos de la administración pública tiene dos aspectos:

1. Certificar siempre los requisitos de legitimidad, y a veces también de oportunidad para que, si se advierten defectos, puedan mejorarse dentro de los límites de lo posible.
2. Valuar el comportamiento de conducta de los agentes que conforman el acto (10).

---

(8) BUSCEMA, *ob. cit.*, pág. 736, en nota al pie de página cita a M. S. GIANNINI, *La justicia administrativa*. Roma, 1964, pág. 179.

(9) RAÚL A. GRANONI, *El control de los gastos públicos por los tribunales de cuentas*. Ed. Argentina de Finanzas y Administración, Buenos Aires, 1946, pág. 161.

(10) Cfr. INGROSSO, GUSTAVO, *Diritto finanziario*, Ed. Jovene. Nápoli. 1954, pág. 755.

"Desde un punto de vista puramente teórico, no es admisible que la garantía objetiva de corrección en la gestión, pueda alcanzarse con instrumentos distintos al de la jurisdicción contable. Por regla general, no puede desconocerse que la forma judicial represente, en todo tiempo, la garantía más eficaz para el control del dinero público." (11)

Por supuesto que se trata de una jurisdicción especial y, por lo tanto, restringida para las cuentas: juzga sólo infracciones a la ley; objetivamente cuando se refiere a las cuentas, subjetivamente cuando se refiere a la responsabilidad de los funcionarios u otros agentes de la administración pública.

El fin que debe perseguirse es encontrar la mejor forma de afirmar, por una parte, la justicia y las garantías consiguientes y, por la otra, el requisito no menos básico de asegurar a la comunidad social, dentro de lo humanamente posible, que las normas para el control cubren todas las posibilidades de evitar el mal uso de los fondos públicos y de corregir y sancionar las irregularidades en que pueda incurrirse, hasta las últimas consecuencias.

La función jurisdiccional —restringida para las cuentas—, se justifica y es necesaria por la naturaleza distinta de la hacienda pública. No porque el Congreso esté o no en condiciones de hacerlo. No es propio del Congreso asumir las funciones que hoy se asignan a los tribunales de cuentas (u órganos que, aun cuando no se llamen así, puedan tener funciones jurisdiccionales). La función jurisdiccional no se refiere a "aprobar o desechar la cuenta de inversión", sino a la determinación de la responsabilidad.

Con o sin aprobación de la cuenta de inversión, el control de los funcionarios y agentes de la administración que manejan o guardan fondos o bienes del Estado, no sólo se cumple por separado, sino que está insito en toda forma de buena administración. No debe confundirse el ejercicio del poder, con las salvaguardias para garantizar objetivamente los intereses generales de la ciudadanía.

---

(11) BUSCEMA, *ob. cit.*, pág. 739.

V. EN TORNO DE LOS CONCEPTOS "DEVENGADO" Y "COMPROMETIDO" Y SU APLICACIÓN A LA GESTIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA

1. LA DISTINCIÓN ESENCIAL ENTRE HACIENDA PÚBLICA Y HACIENDA PRIVADA

El punto de partida para la consideración del título surge de la ya sabida distinción de naturaleza entre la hacienda privada y la hacienda pública: la primera es especulativa, de producción, instrumental y, por lo tanto, en lo económico, persigue incrementar el patrimonio; la segunda, en cambio, es administrativa, compuesta (típicamente de erogación aunque puede contener elementos de producción), directa y, por lo tanto, no persigue incrementar el patrimonio sino satisfacer necesidades de interés general.

Mientras una funciona en el orden voluntario de la economía, regulado por las leyes del mercado, que da origen a la formación del precio, y opera en condiciones de competitividad; la otra lo hace en el orden coercitivo, regulado por la ley, que da origen a los recursos y gastos públicos y opera por decisiones impuestas, emanadas del ejercicio de la autoridad.

Los hechos de riqueza que promueve el Estado no responden a motivaciones económicas sino a motivaciones jurídico-políticas, con efectos económicos. Obvio parece aclarar que lo dicho no significa que los aspectos económicos son ajenos a la motivación jurídico-política, sino que la causa por la que el Estado realiza operaciones económicas —contrata, compra, vende, incrementa o no su patrimonio, y demás operaciones que surgen del cumplimiento de la "actividad financiera"—, no es la misma que la que da origen a transacciones similares en la actividad privada.

2. LA RELEVANCIA DE LOS RESULTADOS

Por supuesto que de las operaciones o transacciones relativas a la obtención de los medios materiales o el concurso de personas para cum-

---

Nota: trabajo preparado con motivo del XII Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública, celebrado en la ciudad de Neuquén, Universidad Nacional del Comahue, en noviembre de 1994.

plir sus fines, pueden surgir variaciones en el patrimonio del Estado, pero el objetivo nunca es aumentar o disminuir el patrimonio. **Lo relevante, en el Estado, no es lo patrimonial,** sino la disponibilidad y el buen uso de los medios. La propia justificación del patrimonio del Estado no radica en su naturaleza económica, porque **no es para definir la solvencia** ni para fijar un capital, sino para deslindar la "materia administrable".

La razón que justifica que el Estado posea bienes patrimoniales hay que buscarla en la aptitud para ser utilizados en una actividad concreta: un instrumento material para la prestación del servicio público. Los movimientos (altas o bajas) deben registrarse y controlarse para apreciar la acción del gobierno y determinar la responsabilidad en que pueden incurrir los encargados de su custodia y mantenimiento.

Que independientemente de la función esencial, y traída la cuestión al sistema contable, puedan apreciarse otros aspectos, es cosa distinta. Nada impide, por ejemplo, que se intente un registro de bienes patrimoniales con destino a verificar si el patrimonio aumenta o disminuye, poseer datos para medir incidencias económicas, compatibilizar las cuentas públicas con las cuentas nacionales, u otros propósitos que aconsejen o sugieran las circunstancias o los avances en la tecnología disponible en un momento dado. Pero esto es así, siempre que con ello no se desvirtúe lo fundamental y necesario: **preservar la finalidad y respetar la naturaleza distinta** a que más arriba se hizo referencia.

En la hacienda pública es de particular relevancia tener presente que la relevación contable es **una derivada de la función control.** Dado que el control no tiene por objeto principal la verificación de los resultados económicos, sino hacer factible el ejercicio del derecho de la comunidad social a garantías objetivas respecto del buen uso de los fondos públicos, no queda lugar para la duda en cuanto a que el sistema debe estar al servicio de este objetivo (las garantías objetivas), sin perjuicio de la importancia que debe darse a otros objetivos como, por ejemplo, el de analizar los resultados económicos, máxime cuando se advierte que tampoco puede ponerse en duda que el sistema tiene que ser integral.

Prescindiendo de otras consideraciones y detalles (que no harían más que ratificar el concepto y los principios que informan el tratamiento de la cuestión), lo expuesto hasta aquí permite entrar en la noción de "devengado" y su posible aplicación a la operatoria de la hacienda pública.

3. LA INTERPRETACIÓN DEL CONCEPTO DE "DEVENGADO"

Es bien sabido que, como dice Fowler Newton (*Cuestiones contables fundamentales*, págs. 206 y sigtes.): "En forma prácticamente unánime, la doc-

trina contable y la mayoría de las normas contables legales consideran que los resultados deben contabilizarse en el período de su devengamien- to, ...", a lo que agrega más adelante: "Para aplicar el concepto de devengamiento debe definirse el período al cual corresponde o compete cada resultado y para esto debe identificarse cuál es su hecho generador".

Y esto es bien claro cuando se trata de los resultados económicos y, por lo tanto, no puede haber duda en el orden en que se desenvuelven las haciendas privadas, porque el "hecho generador" da origen a relaciones de derecho cuyo efecto económico incide en las disponibilidades o exigibilidades y, en definitiva, termina incidiendo en el patrimonio.

En una observación "desde fuera", en cuanto no se fije la atención en las distinciones entre ambas haciendas, no es desacertado afirmar que también en las públicas el "hecho generador", que afecta el patrimonio, tiene las mismas características y consecuencias, y, por lo tanto, aplicar el criterio del devengamiento es acertado.

Pero en cuanto se profundice en tales distinciones, salta a la vista que el "resultado" que se busca cuando de la hacienda pública se trata, no es de la misma naturaleza. Decir que no es de la misma naturaleza, no equivale a decir que las incidencias en el patrimonio le son indiferentes o que carecen de interés, sino que lo esencial —el objetivo primario o fin que se persigue— es distinto.

El "resultado" en la hacienda pública, por estar referido a las "garantías objetivas" y, particularmente, a la ejecución del presupuesto, es de naturaleza financiera, entendiendo como tal el resultado de la actividad financiera del Estado que consiste en el aprovisionamiento de recursos y su empleo para el cumplimiento de sus fines.

Fuerza es reiterar que en materia de fines del Estado lo relevante no es si incrementa o no su patrimonio, sino la creación de condiciones para la convivencia y el bienestar; es decir, el bien común.

4. RESULTADOS Y BALANCES EN LA HACIENDA PÚBLICA

Por otra parte, no puede olvidarse que la "actividad financiera del Estado" se sintetiza, se manifiesta y cobra vigencia real en el presupuesto que, para la cuestión que nos está ocupando, es un balance "preventivo" por distinción de "consuntivo". Por lo tanto, el balance consuntivo esencial, del cual no puede prescindirse, es el que surge de la ejecución del presupuesto.

Así como en la actividad privada las cuentas de resultado arrojan saldos que inciden en las patrimoniales, en la pública, las cuentas de percepción de los recursos y del uso de las autorizaciones para gastar, arrojan saldos que inciden en las cargas sobre la Tesorería (sin perjuicio de una de sus consecuencias: las modificaciones patrimoniales).

Esta precisión es fundamental porque el cumplimiento de los fines del Estado, que debe quedar reflejado financieramente en un balance, surge del buen uso de los fondos públicos y este "buen uso" no es otra cosa que la utilización efectiva de las "autorizaciones para gastar" que están en el presupuesto.

5. EL "DEVENGAMIENTO" EN LA HACIENDA PÚBLICA

Si bien en última instancia (o como una de las consecuencias) el Estado "devenga" en el sentido económico o patrimonial, el verdadero "devengamiento" se da cuando se utiliza la autorización para gastar, no cuando como consecuencia de ese devengamiento, se operan modificaciones en su patrimonio.

Y es el verdadero "devengamiento" porque el Estado adquiere derechos o asume obligaciones a partir de la ejecución del presupuesto. El "hecho generador", lo que mueve al Estado a devengar, no es el que surge de la causa económica, sino el que surge de la decisión de hacer uso de una autorización para gastar.

Otro tanto ocurre en materia de recursos: el Estado no recauda para hacerse de un capital; recauda porque tiene que gastar. El "hecho generador", la causa, es la necesidad de disponer de medios.

6. EL BALANCE ESENCIAL EN LAS CUENTAS PÚBLICAS

Por lo tanto, el balance esencial en las cuentas públicas es un cuadro de disponibilidades (activo) y exigibilidades (pasivo). Disponibilidades y exigibilidades que inciden sobre el Tesoro Público. Dicho en otros términos, son dinero que queda disponible o acreencias ciertas, que se comparan con las "cargas" sobre la Tesorería.

Y en esto lo importante es definir cuáles son las "cargas" sobre la Tesorería. En este sentido, no puede haber duda que lo que "carga" sobre la Tesorería es lo emergente de la ejecución del presupuesto. En sentido figurado (o por analogía) puede decirse que se trata del "devengamiento" más arriba definido.

Concretamente lo que "carga" sobre el Tesoro es la decisión de utilizar una autorización para gastar (un crédito del presupuesto) y, por el principio elemental de "separación de ejercicios", no pueden trasladarse de un ejercicio a otro aunque, por razones de tiempo y otras causales que hacen al desenvolvimiento de la administración, el trámite no se concluya antes

del cierre. Por supuesto que "trámite" aquí se refiere a la recepción concreta de la cosa que se compre o a la llamada "liquidación" de la deuda o al mandamiento de pago. La tramitación que debe estar concluida es la necesaria para poder constatar que la autorización para gastar está utilizada: por ejemplo, la emisión de una orden de compra, la firma de un contrato, o la iniciación de la prestación del servicio en el caso de la designación de funcionarios o empleados.

7. EL PRINCIPIO DE LA SEPARACIÓN DE EJERCICIOS

Así como una autorización para gastar no utilizada en un ejercicio no puede trasladarse a otro, tampoco puede trasladarse la "carga" que implica su utilización. Porque la relación, en la hacienda pública, es con el presupuesto, no con el patrimonio. A riesgo de ser reiterativo, recuérdese que las decisiones de gastar en la hacienda pública son de esencia política, y que los presupuestos públicos, sin perjuicio de su condición económico-financiera, crean derechos y obligaciones; son "mandatos de hacer" que originan actos de administración interna.

Cuando un funcionario con competencia para gastar, hace uso de la autorización, que contablemente se llama "crédito de presupuesto", este crédito queda como "autoembargado", no se puede utilizar para otra cosa y, por lo tanto, a partir de ese momento, se carga para el Tesoro. Y precisamente la autorización para gastar se llama "crédito", porque se entiende "cuenta abierta" para "girar" con cargo a ella. Y tal "cuenta abierta" tiene vigencia sólo para su uso dentro del ejercicio de vigencia del presupuesto al que corresponde. No puede afectar otro presupuesto.

Por eso el "resultado de la ejecución del presupuesto" no puede ser otro que el que surge de la comparación entre los recursos recaudados y las "cargas"; es decir, las decisiones de utilizar el "crédito" que, obvio parece decirlo, afectan tales recursos y no los de otro ejercicio.

8. EL CONCEPTO DE "COMPROMISO"

El "hecho generador" así entendido es el que en el lenguaje de la operatoria de la hacienda pública se llama "compromiso". No sería del todo desacertado si, "por analogía", decimos que el compromiso es el devengamiento en relación con el crédito del presupuesto, porque se da un "vínculo", en virtud del cual ese crédito queda indisponible y, por lo tanto, está afectando, a partir de allí, los recursos previstos en el presupuesto para atender la necesidad o el servicio que le dio origen.

No es necesario aclarar que la palabra "compromiso", en el lenguaje de la hacienda pública tiene un significado y una amplitud distinta que en el lenguaje corriente. Pertenece al lenguaje propio de esta rama del saber o del que se aplica para estudiar la actividad financiera del Estado.

El "vínculo" que surge del compromiso no es con la persona llamada a prestar la provisión o el servicio, como tampoco con el patrimonio, sino con el presupuesto (con la autorización para gastar).

Una autorización para gastar se afecta (o utiliza) porque es necesario nombrar un funcionario o adquirir un bien para atender un servicio; y éste es el "hecho generador". No se afecta porque es necesario afirmar un contrato o pagar una factura; éstas son consecuencias, no "hechos generadores" de obligaciones para el Tesoro. La obligación de pagar, la cancelación de una deuda responden a aquel hecho. Que "generen" modificaciones en el patrimonio es otra cosa.

Tanto esto es así que con toda precisión BIELSA dice: "Si se registra el compromiso de un contrato ejecutado, y luego se anula judicialmente ese contrato, no por anularse el acto se revoca el compromiso, si puede ejecutarse en ese ejercicio otro contrato válido en sustitución del anulado y por la misma suma" (en *Régimen jurídico de la contabilidad pública*, pág. 87). Por tanto, podemos agregar que si se contrae un compromiso para cumplir un contrato o adquirir un bien y la provisión del servicio o la provisión emergente del contrato o la recepción del bien no se produce dentro del ejercicio, el compromiso queda intacto, porque lo que se ha hecho es usar un crédito que incide sobre los recursos de ese ejercicio y no de otro.

Como síntesis, recordamos parte de un trabajo anterior más amplio relativo al tema: "Una precisión para el tratamiento del gasto en la contabilidad del Estado: el «compromiso»". Teóricamente, en la contabilidad pública, comprometer es devengar porque, valga la reiteración, la operación financiera no se refiere al derecho a la percepción o retribución hacia personas sino hacia el crédito del presupuesto. En sentido figurado sería algo así como el derecho que «devenga» una acción del Estado para poder realizarse. El funcionario que decide el compromiso queda obligado a ejecutar la acción y, a su vez, el Tesoro, a suministrarle el medio financiero. Esta es la obligación del Tesoro, en cuanto las autorizaciones para gastar son créditos abiertos al Poder Ejecutivo, con cargo al Tesoro".

VI. LA IMPORTANCIA DE LOS RESULTADOS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS EN LA GESTIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA

1. UBICACIÓN DEL TEMA

La conocida evolución —casi transformación— que se ha operado en el contenido de la ciencia de la hacienda pública, incide, necesariamente, en el ámbito de la contabilidad pública, porque el objeto material de ambas disciplina es el mismo.

Sabido es que, en principio —en lo que se ha dado en llamar la concepción clásica o tradicional—, el estudio de la hacienda pública se ocupa de cómo el Estado se provee de los recursos necesarios para atender la satisfacción de las necesidades públicas: el proceso ingreso-gasto. En cambio, la contabilidad pública se ocupa de la organización, gestión y control respecto de la recaudación y empleo de tales recursos. Es decir, también del proceso ingreso-gasto, pero desde otro "punto de vista": el cuadro organizativo, las funciones de hacienda y el control de su cumplimiento. Se trata del criterio fundamental que distingue a las ciencias por su razón formal.

La evolución, el avance en la investigación, particularmente a partir de la necesidad de estudiar la economía como estructura, hizo que la hacienda pública, en cuanto parte específica de la teoría económica, empiece a ocuparse de considerar las incidencias del proceso ingreso-gasto del Estado en dicha estructura, o sea, qué efectos produce en la economía el ejercicio de la actividad financiera del Estado.

Es así como se pasa de una concepción tradicional: la relativa a la satisfacción de las necesidades públicas (o de las instituciones públicas) y la distribución equitativa de su financiamiento, a una más nueva, la que se refiere a la organización y dirección de las necesidades no sólo de las instituciones públicas, sino también de la economía nacional y de ésta a una más moderna: la influencia de la hacienda pública sobre la situación general de la economía (1). De ahí la moderna concepción del presupuesto como "herramienta fundamental" para la política económica.

Nota: trabajo preparado con motivo del XIV Simposio de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública, celebrado en la ciudad de La Plata, Universidad Católica de La Plata, en setiembre de 1996.

(1) Esto puede verse con más detalle, entre otros, en Gerloff, Wilhelm y Neumark, Fritz. *Tratado de finanzas*, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, tomo I, págs. 9 y sigtes.

Cierto es que, en alguna medida, puede decirse que se ha operado una *transformación*. Pero, a poco que se profundice, se advierte que, en realidad, no se ha dejado de estudiar una cosa para *sustituirla* por otra, sino que, al contenido, a la sustancia, a la entidad o esencia de la hacienda pública, ha venido a *agregarse* una nueva dimensión, que no tuvo antes porque tampoco la tenía la teoría económica: "...la concepción moderna de la hacienda pública no abandona la idea de la cobertura de los gastos mediante una equitativa distribución de su carga entre los súbditos. Conserva esta orientación antigua en la ciencia financiera, pero le añade otra" (2).

Esta advertencia es importante para el tema que se aborda en este trabajo, porque al recoger este agregado en el campo propio de la contabilidad pública, debe entenderse que no significa una *transformación* en su sustancia. Es, también, un *agregado*, no una sustitución. Y es un agregado que debe recogerse, porque es evidente que implica modificaciones en los sistemas, tanto en el presupuesto como en la contabilidad.

Hay que tomar en consideración, por otra parte, que la evolución que estamos tratando, está fuertemente motivada por el cambio en las funciones del Estado como consecuencia de su progresiva intervención en la economía, incrementada de manera sensible y real, a partir de la *gran depresión* (1928-1930). Esta consideración es necesaria, para no perder de vista que, no obstante las concepciones modernas, no cambia la esencia y la raíz política, como tampoco el *orden* dentro del que se desenvuelve la hacienda pública: el *orden coercitivo*. Las decisiones resultan de criterios políticos de valor y devienen, por lo tanto, de cumplimiento obligatorio.

La naturaleza institucional del presupuesto, su carácter de ley, que da lugar a *autorizaciones*, que generan derechos y obligaciones, no cambian. En relación con el contenido de este trabajo, esta advertencia es indispensable, porque de ella se deriva que tampoco puede cambiar la esencia de las cuentas públicas. También aquí se trata de agregados y no de sustituciones.

Finalmente, para la mejor comprensión de este trabajo, es aplicable una apreciación del profesor NÚÑEZ MIÑANA respecto del estudio de las finan-

---

(2) DUVERGER, MAURICE, *Hacienda pública*. Ed. Bosch, Barcelona, 1958, pág. 12. También puede verse en el *Tratado de finanzas*, de GERLOFF, WERTHEIM y NEUMARK, FRITZ que, entre otras muchas referencias, al tratar acerca del dominio de la economía financiera pública, dicen: "Su tarea es proporcionar y suministrar de manera especial, y propia sólo de la economía pública, los medios monetarios que ésta requiere para realizar sus fines" y agregan: "Además, y cada vez en mayor medida, tiene la tarea de emplear también, para la realización de otros fines públicos, medios propios para satisfacer las necesidades monetarias públicas (impuestos, empréstitos, etc.). Por consiguiente, los impuestos y empréstitos no son sólo recursos para satisfacer las necesidades financieras, sino que pueden ser también instrumentos eficaces de política económica y, particularmente, de política coyuntural". (Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, tomo I, pág. 44.)

zas públicas: "Este curso se referirá al fenómeno hacendístico público utilizando las categorías de análisis propias de la ciencia económica, si bien utilizará conceptos pertenecientes al derecho financiero (especialmente las instituciones jurídicas) y ciertos conceptos de la ciencia política (respecto al proceso de decisión social). Ello no significa pensar que el aspecto económico es el único, ni siquiera el más importante. Responde a la necesidad de la especialización propia de la división del trabajo en el campo científico. La síntesis final, especialmente en el campo de las soluciones concretas, requiere el trabajo interdisciplinario" (3).

A riesgo de incurrir en lo obvio, parece necesario aclarar que al decir "ni siquiera el más importante", de ninguna manera se quiere decir que no es importante. Sólo se trata de ubicar el tema en el "orden de las importancias", en cuanto por importante que sea la especialización o un enfoque determinado, no puede serlo en detrimento de otros, también importantes y, a veces, más importantes, tanto según el objetivo final que se persigue, como según el servicio a la comunidad social que deba prestarse.

2. LOS RESULTADOS ECONÓMICOS

En el campo de la hacienda pública, la expresión "resultados económicos" no tiene un solo significado y, como una suerte de "marco general", debe referirse, necesariamente, a los efectos de la actividad financiera del Estado en la renta nacional. Como afirma Giuseppe Ugo Papi, no es "...concebible una actividad estatal que, a la larga, disminuya la reproducción y el desarrollo de la renta real global de un país", para agregar más adelante: "...es necesario que la microeconomía, creadora de la renta real, controle a la macroeconomía y vigile sus resultados, ya que la actividad de los individuos provoca la formación de la renta nacional y constituye, en todo ordenamiento económico, condición de la actividad global del Estado, de la cual surge, finalmente, el nivel de vida que un país puede asegurar a sus habitantes" (4).

Excedería los límites de este trabajo —y aun su materia— desarrollar los varios significados de la expresión, toda vez que el propósito es referirse al tema en el campo de la contabilidad pública, cuyo cometido es proporcionar los elementos técnicos para brindar información suficiente que permita hacer factible ese control, particularmente —a este efecto— por la vinculación de las cuentas del gobierno con las de la contabilidad nacional.

(3) Núñez Miñana, Horacio, *Finanzas públicas*, Ed. del Centro de Estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, 1963, tomo I, pág. 3.

(4) Grizotti y Neumark, *op. cit.*, tomo I, págs. 200/201.

Lo dicho en el párrafo anterior responde sólo a la conveniencia de afirmar, desde el principio, que la aplicación de criterios económicos a la gestión de la hacienda pública y, por lo tanto, la importancia de los resultados económicos en los estados o balances que a ella corresponden, debe quedar fuera de toda duda.

Tampoco debería quedar duda alguna acerca de que la hacienda pública es "productora de servicios". En este sentido, los trabajos del profesor ALFREDO LE PERA (5), independientemente de que, en algunos aspectos, se comparta o no, constituyen un significativo aporte para la investigación en torno del tema. La cuestión a dilucidar no es precisamente ésta, respecto de la cual, se reitera, no hay lugar para la duda. Se trata, en cambio, de *la naturaleza particular* de esa actividad productiva, porque de ella surge su tratamiento en la contabilidad y su ubicación en el más arriba referido "orden de las importancias".

Esto puede confirmarse por la comprobación de que la tesis que funda la actividd financiera del Estado en la producción viene de los clásicos, "...se remonta a J. B. SAY, aunque éste subrayaba sólo el lado consumidor del proceso económico-financiero. Independientemente de SAY, la teoría debe su desarrollo original a C. DIETZEL, FR. LIST y AD. WAGNER. Consideran la actividad económico-financiera pública como producción de bienes inmateriales, protección jurídica, orden público y seguridad, salud y educación, etc. Como fácilmente se comprende, esta opinión puede solamente ser aceptada si se toma la producción de servicios y de cosas de utilidad pública en general, como proceso económico-financiero; pero en realidad se trata aquí de un dominio de la economía pública y de la administración pública propiamente dicha, colocadas fuera de la esfera económico-financiera" (6).

Dentro de esta concepción económica, también hay tesis que la entienden como de intercambio: el contribuyente paga, con sus impuestos, el precio de los servicios públicos o las demás funciones del Estado. "La teoría de cambio depende por entero de la respuesta que se dé a la pregunta de si los fenómenos económico financieros públicos son idénticos a los del intercambio en economía privada. En una economía en la que esta pregunta no pueda tener respuesta afirmativa, no puede pretender ser válida" (7).

---

(5) El Dr. LE PERA se ha especializado en la visión económica de las cuentas públicas y sería ocioso citar todos sus trabajos, que arrancan desde su tesis doctoral. Pero conviene destacar uno de los últimos que ha sido publicado por la Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública "Dr. Juan Bayetto", en 1996, bajo el título *La hacienda pública productiva*, que presentó y fue comentado en el XIII Simposio que tuvo lugar en Posadas en 1995.

(6) GERLOFF y NEUMARK, *ob. cit.*, tomo I, pág. 26.

(7) Id., Id., tomo I, págs. 26/27.

De todas maneras, hay una apreciación fundamental que no puede soslayarse y en la que coinciden los tratadistas: la actividad financiera del Estado se desarrolla en el orden coercitivo de la economía; las decisiones son impuestas; la demanda es presunta y la oferta determinada e irrecusable. El Estado *produce* bienes y servicios, sí; pero esta afirmación, que también es de aceptación general tanto en los tratadistas como en los autores que se ocupan del tema, no puede dejar de lado, por lo menos, dos aspectos de la realidad:

1. La forma de proveerse de recursos y las decisiones para gestarlos o invertirlos, no responde a las leyes del mercado.
2. La causa por la cual produce, no puede referirse al incremento de su patrimonio; y su economicidad no puede fundarse en criterios de utilidad en el sentido de renta o ganancia.

Que la posesión e incremento del patrimonio del Estado es cosa necesaria e importante es otro de los elementos de juicio que no puede ponerse en duda, como tampoco que su gestión tiene que apoyarse en el "principio económico". El principio de la "economicidad" es de aplicación concreta y real; y sería ociosa toda discusión acerca de su validez.

De ahí que toda investigación o aporte, relativos al entendimiento del Estado como *productor de servicios*, acarrea sensibles ventajas, sobre todo desde el punto de vista de brindar apoyo científico-técnico para la medición de la eficiencia.

De lo que se trata es de que, traído a la contabilidad pública, no lleve a confundir la *esencia* de los resultados, ya que —se justifica reiterarlo— no se trata de restar importancia a la determinación de resultados económicos, sino de ubicarlos en el contexto de las cuentas del gobierno sin desmedro de otros, que son más importantes, en el sentido de "lo que *principalmente* importa", vale decir de lo que es primero en el orden del ser o del hacer (8). Y el "ser" de la hacienda pública hay que buscarlo, en primer lugar, en la satisfacción de las necesidades colectivas; en lo que debe hacer el Estado para cumplir su función de "gerente" del bien común; así como el "ser" de la contabilidad pública, en las garantías objetivas a que tiene derecho la comunidad social respecto del buen empleo de los fondos *públicos*, sin perjuicio de que *este "buen empleo" implique* la economicidad.

De ahí que, limitando el tema a lo que es cometido específico de la contabilidad pública, conviene distinguir entre resultado financiero —el que emana de la comparación entre todas las entradas y salidas *que surgen de lo previsto* (en el presupuesto), que se concreta en el déficit o el superávit—;

---

(8) Principio es aquello de donde de alguna manera una cosa procede en cuanto al ser, al acontecer o al conocer. BRUGGER, WALTER, *Diccionario de filosofía*, Ed. Herder, Barcelona, 1975, 417.

y resultado económico —el que surge de todas las entradas y salidas *efectivas*, que se concreta en las variaciones que se operan en el patrimonio sea que provengan de la ejecución del presupuesto, como de otros movimientos no emergentes de dicha ejecución— ([9]).

Así se trata de distinguir, no de *separar*. Aún más, distinguir para poder unir, porque "es evidente que entre uno y otro resultado hay relaciones recíprocas de causa a efecto..." ([10]), están estrechamente vinculados y conectados y muestran la consistencia entre el resultado de la ejecución del presupuesto y el aumento o disminución del patrimonio.

3. ¿PUEDE EL RESULTADO ECONÓMICO SUSTITUIR AL RESULTADO FINANCIERO?

Llegamos así al motivo central de este trabajo: demostrar la importancia de los resultados económicos —que implica la necesidad de suministrar elementos de juicio que permitan *medir la eficiencia*— y ubicar la importancia de los resultados financieros en la gestión de la hacienda pública.

En dos trabajos anteriores, considerados en el XIII Simposio ([11]), se ha visto cómo el balance financiero es el documento idóneo para cumplir la *función de balance* y se dijo:

> "Como es fácil comprobar con la fuerza de la evidencia, sin perjuicio de los argumentos que brinda el tratamiento científico-doctrinario de la cuestión, nunca podrá afirmarse, ni siquiera por vía de suposición, que los valores activos que figuran en un balance del Estado, son para responder a los valores pasivos, como ocurre en los balances de las haciendas privadas. Bien sabido es que el patrimonio del Estado no tiende a definir ni a fijar solvencia, sino a *deslindar materia administrable...*"

También quedó dicho:

> "En la hacienda pública es de particular relevancia tener presente que la relevación contable es una derivada de la función control. Dado que el control no tiene por objeto principal la verificación de los resultados económicos, sino *hacer factible el derecho de la comunidad social a garantías*

(9) En un trabajo anterior, comentado en el XIII Simposio, realizado en Posadas en 1995, *La contabilidad patrimonial y su integración con la contabilidad financiera*, hemos tratado con más detalle esta distinción. Cabe entenderlo como formando parte de esta nueva contribución, a fin de evitar reiteraciones no indispensables.

(10) BERTIVENGA, CALOGERO, *Elementi di contabilità di stato*, Ed. Giuffrè, Milano, 1965, pág. 552.

(11) El citado en la nota (9) y el titulado *En torno de los conceptos "devengado" y "comprometido" y su aplicación a la hacienda pública*.

objetivas del buen uso de los fondos públicos, no queda lugar para la duda en cuanto a que el sistema debe estar al servicio de este objetivo (las garantías objetivas), sin perjuicio de la importancia que debe darse a otros objetivos como, por ejemplo, el analizar los resultados económicos, máxime si se advierte que el sistema debe ser integral."

Fuerza es destacar, aun a riesgo de incurrir en reiteraciones, que al decir *no tiene por objeto principal*, de ninguna manera puede entenderse que se resta importancia a otros objetivos. Claro debe quedar que el control de eficiencia hace al "buen empleo". A tal punto esto es así, que el profesor BUSCEMA afirma categóricamente que los defectos en la obtención de la "...máxima economicidad posible puede ser censurada en sede del control de legitimidad y puede dar lugar a juicio de responsabilidad por daño al ente público interesado (...) la elección más económica es un problema de legitimidad y no solamente de mérito" ([12]).

La cuestión a resolver, en los términos expresados en este subtítulo, se puede formular así: si el *resultado del ejercicio* se expresa como *resultado económico; ¿responde a la esencia del control de la hacienda pública?*

Aunque fue dicho hace más de 45 años, no pierde vigencia la afirmación de uno de los clásicos de la contabilidad pública, el profesor ARNALDO MARCANTONIO:

"La hacienda del Estado no *produce* servicios para el intercambio, sino que los desarrolla para la satisfacción directa de determinadas necesidades públicas colectivas. Al *gasto* en que se incurre para su desenvolvimiento no se puede contraponer una *entrada* correlativa, sino un complejo de entradas que, en líneas generales, no están en correlación directa con los *servicios prestados*...

La combinación más conveniente entre fines y medios y viceversa obedece, preliminarmente, al principio de la politicidad, que lleva a discriminar las necesidades a satisfacer y, por lo tanto, los fines a lograr en relación no ya a su *productividad* económica, sino a su *urgencia política*, tal como puede percibirse con un juicio de síntesis, en el cual intervienen, con peso más o menos proponderante, también consideraciones de orden económico. La graduación de los fines a satisfacer en relación con los medios disponibles y a la situación económica y financiera de la Nación se apoya, entonces, prevalentemente si no exclusivamente, en el campo político y se resuelve con medios políticos." ([13])

---

(12) BUSCEMA, SALVATORE, *Trattato di contabilita pubblica*, Ed. Giuffre, Milano, 1979, t. I, pág. 522

(13) MARCANTONIO, ARNALDO, *La azienda dello stato*, Ed. Giuffre, Milano, 1950, pág. 44. Se acude a este clásico, porque además de aquello de MIGUEL DE UNAMUNO: "para novedades los clásicos" y el sabio consejo de los romanos cuando debían resolver alguna situación grave: "ritorniamo a l'antigua", se trata de un autor frecuentemente citado en los tratados más modernos.

El hecho de que el enfoque moderno de la hacienda pública agregue al contenido clásico el del estudio de las incidencias en el cuadro general de la economía —derivadas de la intervención del Estado— no sólo no hace perder vigencia a las afirmaciones transcriptas, sino que viene precisamente a confirmarlas, porque tales incidencias son fruto de decisiones intencionadas de políticas económicas. Bien dicho está: "La utilización de medidas financieras plantea en realidad problemas de ciencia política. Estas medidas financieras son formas particulares de la autoridad pública, disposiciones especiales del poder del Estado, poder y autoridad que constituyen el objetivo mismo de la ciencia política. La hacienda pública es así una rama de la ciencia política; solamente desde este ángulo de visión se la puede comprender en su totalidad y no sólo en un aspecto particular" ([14]).

Estas decisiones políticas se convierten en actividad concreta del Estado, a través del gobierno —y, por lo tanto, gestión de la hacienda pública—, por la institución presupuestaria: se manifiestan en el presupuesto, en cuanto expresión financiera de aquellas decisiones.

Se infiere así, naturalmente, que el *resultado principal* no puede ser otro que el *resultado financiero;* porque el presupuesto, sin perjuicio de sus demás funciones, es institución financiera. Pero, además, es en el presupuesto donde está la *oferta* que determina el Estado en relación con la *demanda* de la comunidad social. Aunque obvio, cabe agregar que todos los otros resultados y todos los otros controles *tienen su origen* en el presupuesto. En la hacienda pública es en el presupuesto, en su carácter de balance preventivo, donde puede controlarse la eficacia, la eficiencia y la economicidad. No puede olvidarse que particularmente ésta es una de las notas distintivas entre la gestión de las haciendas públicas respecto de las privadas; el instrumento para la gestión es el presupuesto, no la voluntad personal de los funcionarios que lo administran (los que disponen la autorización para gastar).

Traer estas consideraciones al campo de la contabilidad pública, además de indispensable es conveniente, porque permite entender que el resultado financiero —por comparación entre los recursos recaudados y el uso de la autorización para gastar, que se concreta en los compromisos contraídos—, es el que sintetiza, en cifras, el cumplimiento de la voluntad del Estado.

Y éste es el sentido, la comprensión acertada, de las *garantías objetivas*, respecto de informar a la ciudadanía acerca del destino que se ha dado a los fondos públicos. Que de ese destino surjan modificaciones en el patrimonio, es una consecuencia. Aún más, que esa consecuencia, de a momentos, puede ser la deseada, no es suficiente para darle categoría de objetivo principal de la gestión presupuestaria.

---

(14) Duverger, *op. cit.*, pág. 18.

Que sea consecuencia deseada el impacto del sistema para el financiamiento y el gasto sobre la estructura de la economía, no puede analizarse ni medirse —tanto en la naturaleza de la decisión política como en los logros concretos— *sólo por el resultado económico de la gestión del* presupuesto. Los elementos que intervienen para tal análisis y medición son mucho más amplios y exceden —además de los límites de este trabajo—, el campo propio de la contabilidad pública.

Es así como podemos comprobar que, desde el punto de vista que interesa a la contabilidad pública —su objeto formal—, el resultado económico de la ejecución del presupuesto no es suficiente para informar a la ciudadanía acerca del cumplimiento de la voluntad del Estado. También puede decirse que tampoco es suficiente el sólo resultado financiero, porque le faltan los datos referentes a la incidencia sobre el patrimonio, lo cual es realmente así. Esta dificultad, en todo caso, es más aparente que real, porque la cuenta de inversión está integrada con todos los estados demostrativos y está resuelta técnicamente la posibilidad de integrar o consolidar ambos balances ([15]).

Pero lo que debe interesar no es tanto la solución o la consideración de la cuestión desde el punto de vista técnico, porque los avances técnicos están a la vista y siempre ofrecen una solución. Lo fundamental aquí es cuál de los resultados expresa con más precisión el cumplimiento de la ley de presupuesto en cuanto mandato de hacer y el cumplimiento de la *función control en cuanto a su esencia:* las garantías objetivas. Y, en este sentido, es poco menos que evidente que el antes explicado resultado financiero es el único idóneo para hacerlo, porque es el que surge de tomar en consideración el *uso de la autorización para gastar*, haya o no tenido efectos sobre el patrimonio. La realización del presupuesto con la comunidad social es jurídico-política y no técnico-económica.

El resultado financiero no puede ser sustituido por el resultado económico. Este último es un agregado necesario que no puede desplazar al anterior.

---

(15) Ver el trabajo sobre *La contabilidad patrimonial y su integración con la contabilidad financiera*, más arriba citado.

4. CONCLUSIÓN

La importancia de los resultados económicos no puede ponerse en duda tanto desde el punto de vista de su sustancia como desde la posibilidad de verificar la eficiencia.

El resultado financiero, sin perjuicio del valor de su sustancia, ubicado en el orden de las importancias, precede al resultado económico y debe entenderse como *principal* en el orden de la gestión de la hacienda pública.

La solución está dada por la posibilidad de integrar y consolidar ambos resultados.