

**DOCUMENTOS Y APORTES**  
EN ADMINISTRACIÓN PÚBLICA  
Y GESTIÓN ESTATAL

Documentos y Aportes en Administración  
Pública y Gestión Estatal

ISSN: 1666-4124

magadpub@fce.unl.edu.ar

Universidad Nacional del Litoral  
Argentina

Las Heras, José María  
CONTABILIDAD PÚBLICA VERSUS ADMINISTRACION FINANCIERA GUBERNAMENTAL. UN  
INTENTO DE CONCILIACIÓN  
Documentos y Aportes en Administración Pública y Gestión Estatal, vol. 6, núm. 7, 2006, pp. 93-118  
Universidad Nacional del Litoral  
Santa Fe, Argentina

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=337530212003>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica  
Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal  
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

**CONTABILIDAD PÚBLICA  
VERSUS ADMINISTRACION  
FINANCIERA GUBERNAMENTAL.  
UN INTENTO DE CONCILIACIÓN****José María Las Heras <sup>1</sup>**

(Universidad Nacional de Córdoba)

**RESUMEN**

Según el autor, el Programa de Administración Financiera Gubernamental y la sanción de la ley 24.156, provocó en Argentina una disputa maniquea con los defensores de la derogada ley de contabilidad. El trabajo quiere lograr una conciliación en los criterios sostenidos entre defensores y detractores de ambas. No debería rechazarse de plano la reforma emprendida. Aun con sus defectos, pretende subsanar falencias existentes contemplando un conjunto de herramientas en materia de crédito público, tesorería, presupuesto, contrataciones y contabilidad estatal. La reforma no es ni perfecta ni infalible, su mayor falencia es el déficit en materia de control. Por otra parte,

hay que resolver las dificultades fácticas en la aplicación del devengado en los recursos.

Desde una visión sistémica, son más cosas las que unen que las que separan a ambas corrientes. Como el conocimiento es un proceso acumulativo, la experiencia y una actitud científica generosa, servirá de aporte para mejorar el debate instalado. Será ésta la mejor contribución de los especialistas al proceso de modernización del Estado. Los avances tecnológicos requieren, por sobre inconducentes disputas semánticas entre “administración financiera gubernamental” versus “contabilidad pública”, respuestas positivas a las demandas ciudadanas.

**PALABRAS CLAVE:**

Administración Financiera Gubernamental, Contabilidad Pública, conciliación, disputa.

## ABSTRACT

For the author, the Governmental Financial Administration Program (Programa de Administración Financiera Gubernamental) and the law 24.156 start a discussion in Argentina with those who defend the previous –now derogated– law. This work pretends to conciliate positions for and against the law reform. Even with its faults, the new law must not be rejected at all. It pretends to rectify some existing weaknesses by adopting new tools on tax credit, public treasury, budgeted, public accounting and contract. Even though, the reform has important deficits on the subject of control. In addition, there must be resolved the problems

related to practical applications on the accrued of resources. From a systemic perspective there exist more closeness than distances between the two tendencies. And, as knowledge is a cumulative process, the experience and a generous scientific attitude would help to upgrade the debate. It would be the major contribution from the specialists to the modernization process of the state. The technological required, further than semantic debates about “Governmental Financial Administration” vs. “public accounting”, a positive answer to the community demands.

## KEY WORDS:

Governmental Financial Administration, Public Accounting, conciliation, debate.

## 1 INTRODUCCIÓN

La polémica instalada desde hace un buen tiempo en el ámbito financiero público, detrás de los nuevos vientos que soplaron con el desarrollo del Programa de Administración Financiera Gubernamental (PRAFG) en Argentina a principio de la década de los noventa, tiene –y no pocos– defensores y detractores. La cuestión se profundizó con la sanción de la ley 24.156 de sistemas de administración financiera y de control gubernamental en sustitución de la entonces vigente ley de contabilidad. Sin querer lavarnos las manos, afirmamos que a unos y otros les asisten sus razones y, también, sus equívocos.

A ello se suman algunos factores distorsivos en torno a una etapa histórica, lo que complica realizar cualquier análisis objetivo de numerosos eventos ocurridos. No es porque las ideologías o las fórmulas políticas imperantes no tengan efecto sobre las herramientas técnicas. Ello es innegable y en muchos casos inevitable. La llamada reforma de la administración financiera en el Estado nacional nació en un discutible momento institucional del país. El pensamiento neoliberal, convertibilidad mediante, dejó una impronta negativa en mucho lo que se hizo en esa época. Y no todo fue malo. El epitafio de Richeleau que reconocía como autocrítica de su vida “las muchas cosas malas que hice me salieron bien y las pocas cosas buenas que encaré me salieron mal” nos sirve para parafrasear mucho de lo que hicimos *nosotros*

los argentinos y para no olvidarnos de nuestros errores ni dejar de ponderar las cosas virtuosas. Tratemos de no caer en la inconducta de negar el pasado, y en qué medida somos responsables y culpables y, al mismo tiempo, valoremos con parámetros objetivos lo mucho, bien o mal, que se hizo. Asimismo, hay que reconocer que el denominado Programa de Reforma en la Administración Financiera Gubernamental (PRAFG), fundamento de la ley 24.156, cotiza en dicha disputa con *handicap* negativo. No es fácil justificar las bondades de muchas medidas e instrumentos aplicados en los noventa.

Intentaremos buscar un camino para conciliar ambas posiciones separando la “paja del trigo”, lo accesorio de lo principal para ver qué relevancia tienen todos los elementos en juego dentro del tema en conflicto. Para ello es necesario bajo el paraguas del principio de consistencia científica, acordar en que “a priori” todos los fenómenos tienen igual jerarquía, definir el ámbito o la frontera de análisis de cualquier hipótesis planteada. Viene en nuestra ayuda lo dicho por el poeta Paúl Elouard: “es cierto que hay varios mundos pero todos están en éste”. Por lo tanto y, aunque menos poéticamente, nos propondremos ver los problemas bajo una visión sistémica.

## 2 UN INTENTO NO SOLITARIO DE CONCILIAR

En base a las consideraciones hechas anteriormente, se nos podrá imputar que nos ponemos del lado de los defensores de la doctrina de administración financiera gubernamental. Justificaremos que no es así y dicha imputación nos servirá para seguir en el camino de conciliar ambas corrientes. En tanto los primeros, en adelante los *adfin*, han hecho de la teoría sistémica una panacea para solucionar todos los problemas, cuando es una herramienta de interpretación de la realidad; los segundos, en adelante los *lecón*, la niegan bajo el argumento de ser un enfoque modernista de la administración. Sin entrar a desarrollar cuánto de sistémico es todo el pensamiento occidental que deviene de los antiguos griegos, podemos decir que existe una abundante bibliografía que avala, por sobre nuestra opinión, lo imprescindible en cualquier ciencia o técnica en ver los problemas con sus múltiples relaciones de causalidad y efectos. En una primera observación esta posición puede ser acusada de ecléctica. Sin entrar en debates filosóficos, el desarrollo de las ciencias sociales aconseja hoy más que nunca que en un mundo confuso (en una “modernidad líquida” dirá Zygmund Bauman) es necesario lograr un sincretismo en la valoración de los principios en cualquier disciplina. Ya en el mundo económico, Paul Samuelson, plantea la necesidad de conciliar las expresiones

de las escuelas liberales y keynesianas. Y en la sociología, Alan Touraine, habla del socioliberalismo como estrategia de síntesis de los conceptos liberales, y valoriza la eficiencia para lograr resultados sociales suficientes.

En el análisis de ambas posiciones, veremos si es posible buscar un camino de conciliación en nuestra disciplina sin resolver por ahora que nombre le daremos: contabilidad pública o administración financiera gubernamental. Sí señalamos su contenido común como el “conjunto de técnicas de administración de los flujos de ingresos y egresos estatales”. Flujos que definen el ámbito de la economía pública o finanzas públicas en el contexto de la economía como ciencia con paradigmas propios. Es sabido cuál es la sustancia de la economía que le otorga categoría científica: el principio de escasez. Si los recursos son escasos y las necesidades ilimitadas, el conflicto tiene una expresión potenciada en el sector público. Las decisiones no son del mercado sino de naturaleza política. Aun en este entorno decisonal, la eficiencia debe estar presente en el Estado todavía más por tratarse de la administración de recursos que se captan compulsivamente a la sociedad. El valor de la política requiere de un basamento técnico coherente, en cuanto al fuerte impacto de las decisiones públicas sobre la sociedad civil y el mercado. Siempre en todas estas decisiones existirá un alto grado de polémica. Muy vinculado con el contexto que pretendemos conciliar, Humberto Petrei plantea el conflicto entre dos corrientes doctrinarias en el proceso de formulación presupuestaria. Por una parte la que sostiene, según Musgrave, que se trata de una *función de utilidad agregada* como sumatoria de las funciones de utilidad de los individuos. Por otra, Buchanan postula que esta función es *resultado de un conjunto de fuerzas políticas*. Concluye Petrei que es factible concertar ambas. Intentos de conciliación como éstos son posibles en el vasto campo de la ciencia económica y sus variadas técnicas de administración y de contabilidad, en cuanto se convenga partir desde una visión sistémica comprensiva de un amplio espectro de relaciones entre las partes y sus entornos. Cabe aclarar que cuando hablemos de enfoque o visión sistémica no lo estamos haciendo, como señala Morin, desde “una” teoría que es una manera de ver los problemas. El concepto es más abarcativo como omnicomprensivo de todos los factores constituyentes.

Ese intento de conciliación lo trataremos de llevar sin prejuicios a nuestra disciplina. La pertenencia del tema al campo económico trae como resultado que el principio de la realidad económica sea el contexto de la frontera de análisis, y esto no significa ignorar la importancia de lo jurídico en cuanto a la fijación de los límites de las competencias de la función pública y de las responsabilidades de los funcionarios. En esto coincidimos

con Licciardo, aunque disentimos con éste en cuanto a pretender priorizar competencias y responsabilidades legales por sobre lo que es de sustancia económica. Si acordáramos en este punto, caeríamos en el error de confundir normas del derecho administrativo financiero con lo que es injerencia de la administración fiscal. La norma no debe suplantar a la realidad, debe interpretarla, configurarla. Una moderna corriente del derecho administrativo, entre otros expuesta por Domingo Sesin, da flexibilidad a la fórmula a través de una nueva tendencia doctrinal al señalar que “quien desempeñe la función administrativa mediante apreciación subjetiva del interés público comprometido, debe complementar creativamente el ordenamiento de su concreción práctica, seleccionando una alternativa entre varias igualmente válidas para el derecho”. El precepto legal que se impone es relevante en cuanto evita una tendencia extrema negativa, en sentido opuesto de querer liberalizar al máximo el marco decisional del funcionario como una suerte de “suma del poder público”. Foucault al potenciar la ley sobre el sistema disciplinario de raigambre weberiana, afirma que “en el sistema de la ley, lo indeterminado es lo que está permitido. En el sistema del reglamento disciplinario, lo determinado es lo que se debe hacer, y por consiguiente todo el resto, al ser indeterminado, está prohibido”. Ambos autores contribuyen al desarrollo en nuestra disciplina de procedimientos flexibles al abjurar de dos extremos: el rigorismo y la libertad absoluta.

### 3 UNA CONFUSIÓN SEMÁNTICA

Si como señala Montaigne “la mayor parte de los desórdenes del mundo son de origen gramatical”, un ejemplo es la confusión semántica, producto de traducciones incorrectas en nuestro caso, las que, trasladadas de décadas en décadas, han distorsionado el objeto de la disciplina. La forma, el rótulo ha desfigurado la esencia. Señala Alfredo Lepera que la denominación Contabilidad Pública induce a error pues hace parecer que se estudia la contabilidad gubernamental cuando este tema es uno de los varios que corresponde tratar. Es interesante recordar la posición del Profesor de la Universidad de Roma Giovanni Sacarà en su libro “Corso di Contabilità di Stato” editado por la Stamperia Nazionale de Roma en 1967, citado por el Consigliere della Corte dei Conti Antonio Bennati en su libro *Manuale di Contabilità di Stato* Quinta edición en 1967. Señala el tratadista italiano que *“a menudo la denominación ‘Contabilità di Stato’ induce a error a los profanos. Recuerda que la Contabilità fue recibida del lenguaje referido al sector público,*

al inicio de 1800, del francés ‘*comptabilité*’ que significa responsabilidad por la gestión de la cosa pública y no las cuentas públicas, aunque después ha sido asumida con este último significado técnico contable”.

Así Contabilidad Pública y Administración Financiera Gubernamental son términos estrictamente equivalentes si lo vemos desde el punto de vista de su objeto. Por otra parte, un prolífico uso de adjetivos ha llevado a confundir aún más la cuestión como las expresiones “pública”, “estatal” y “gubernamental” de alcance diferente en el ámbito jurídico y en la administración. Y en esta última, con espacios de distintas dimensiones si nos referimos a la estructura del sector público. En la medida que asimilamos el concepto de *contabilidad pública al de administración financiera gubernamental* como el proceso decisional en el uso de los recursos y su aplicación a los gastos, dejamos reservado el término *contabilidad estatal* a lo que es aplicación pura de la técnica contable a los registros públicos.

El uso de la expresión *financiero* lleva también a equívocos en nuestro país. Entendemos lo financiero como los flujos monetarios medidos a través del tiempo por una tasa de interés o de descuento. En otros ámbitos latinoamericanos y anglosajones, la expresión financiera comprende “lo financiero propiamente dicho” (tal como se entiende en Argentina) y, además, la gestión de recursos reales. Por eso, si quisiéramos evitar equívocos, deberíamos hablar de administración de los recursos gubernamentales. Aclarada esta disimilitud lingüística, entendemos a la administración en su doble adjetivización de *financiera* y de *gubernamental*, como ámbito de correspondencia a un subsector del sector público: el sector gobierno. Y, para este último, se incluyen los efectos recíprocos sobre el amplio espectro de empresas estatales y organismos financieros “propios” como banca y seguros estatales.

¿Si conceptualmente tienen igual contenido *lecon* y *adfin* cuál es la razón del debate entre unos y otros? A nuestro entender, las discrepancias se producen por valoraciones diferentes respecto de ciertas ideas básicas que llevan a disentir en cuanto a la aplicación de diferentes instrumentos. Y, lo que es instrumental y accesorio (sin dejar de negar la relevancia de los temas en litis), se transforma en un debate maniqueo inconducente para el avance de la materia como inconsistente técnica y científicamente. Para ello, señalaremos para cada uno de los principios básicos de la reforma, cuáles son sus discrepancias y alguna manera de conciliarlas.



## 4 DE LAS 3E A LAS 6E

Antes haremos una sinopsis histórica de cómo han impactado las corrientes más importantes en disputa en el pensamiento financiero estatal y su influencia en el contexto latinoamericano. Éstas son de origen europeo y se caracterizan por un entorno de Estado mínimo y con escasa relevancia de los aspectos patrimoniales; en ellas la prestación de bienes se encuentra limitada a funciones de producción sin mayor complejidad tecnológica, en su mayoría de naturaleza intangible y con demandas muy limitadas de insumos.

Por un lado, la corriente *latina*, de tratadistas italianos y franceses, con una mayor preocupación centrada en potenciar la responsabilidad legal con el afán de evitar el uso de los recursos públicos para el usufructo deshonesto en manos privadas. El instituto del control, el Tribunal de Cuentas, es una creación de la modernidad de raigambre napoleónica con el fin de evitar el latrocinio de los funcionarios del Imperio. Control es un galicismo que deviene de *contra rolle*, etimológicamente “contra un rollo”, es decir la necesidad de verificar sobre un papel escrito (supuesto como más importante) si lo que se dijo se cumplió en la realidad. Ello conlleva a valorizar la responsabilidad legal mediante dos instrumentos esenciales: el *compromiso* para gastar, limitado a la partida presupuestaria, y el *control formal* estricto. Como veremos, estos dos elementos configuran precisamente los aspectos más polémicos de la reforma de la administración financiera argentina de la década de los noventa. Si expresamos en forma simbólica esta corriente, se caracteriza por tutelar los aspectos *éticos* como valores esenciales en la cuestión pública. Mnemotécnicamente ya tenemos dada una primera “e” de un amplio espectro que veremos: “Et” de *eticidad*.

Pero las disputas en ese mundo eurocéntrico, desarrolladas desde las guerras coloniales hasta los dos grandes conflictos del siglo XX, tuvieron como reflejo, por razones culturales o de intereses –generalmente, por una mixtura de ambos–, su contrapartida en la Europa insular con Gran Bretaña, el gran Imperio. Nace así la corriente *anglosajona* ligada a una interpretación menos formalista de la ley –el *common law*– y una mayor preocupación por el buen uso de los recursos públicos. Se afianza en este contexto el recaudo de lograr una mejor combinación de los insumos, la *eficiencia* o “Ef”; y al menor costo posible, la *economicidad* o “Ec”.

Por sobre las discrepancias entre las corrientes, la *latina* (enraizada en la norma como patrón previo definido a partir de una formulación principista de cómo debería ser la realidad de la gestión pública, condicionando al mínimo de detalle la ejecución de cada evento fiscal) “versus” su polo opuesto: la

escuela *anglosajona* (con una interpretación laxa de la norma ante cada evento), en ambas está siempre presente el vínculo existente entre dos elementos: uno iniciático y el otro finalista. Por un lado, los *insumos o medios o recursos* y, por otro, los *resultados o productos u objetivos*. Es cierto que cuando nos referimos a la eficiencia –ya preocupación, aunque difusa, de los anglosajones– estamos hablando de un término relativo entre insumos y resultados; sin embargo, esto no es óbice para señalar que en las dos la preocupación por los resultados no era cuestión preponderante en esos escenarios estatales con escasas funciones. El *lasse faire*, *lasse passe* del liberalismo smithniano y ricardiano fue claro con la fórmula de la existencia de un Estado mínimo. En ese mundo conflictivo, la gran función del Estado en las naciones imperiales era la guerra y los resultados eran las victorias o derrotas. Y su medición, aunque cruel es decirlo, era a todo o nada (¿cómo medirlas sino ganando o perdiendo?). En síntesis, en ambas corrientes se prioriza una mayor exigencia en el control de los insumos, sea mediante un modo legal o pragmático según el caso, pero con una gran labilidad en el control de resultados. La fórmula subsistente es así: *ortodoxia en el control de insumos y heterodoxia en el control de resultados*.

Será con el nacimiento de las políticas de bienestar o las formulaciones keynesianas que comenzarán a interesar los resultados públicos aunque no se generarán las técnicas de control suficiente. Eso fue el talón de Aquiles: plantear fines sin instrumentar mecanismos adecuados y el fracaso del Estado fue la consecuencia que se extiende hasta la actualidad. Sin embargo, la función del Estado no puede ser reemplazada por el mercado, es menester buscar elementos que contribuyan a mejorar la calidad de las instituciones públicas. Un amplio espectro de indicadores empieza a ser utilizado a partir de mediados del siglo XX, a efectos de medir los resultados públicos en la satisfacción de necesidades colectivas con parámetro de *eficacia* o “*Efi*”. La eficiencia determina las relaciones entre dos medidas de productividad y con éstas se definen las relaciones insumo/producto, o medios con resultados en un sentido más literario.

La regla existente hasta entonces comienza paulatinamente a invertirse y la *heterodoxia en el control de insumos y ortodoxia en el control de resultados* es el formato que convoca a la administración en los tiempos actuales. Por cierto que, como expuso Domingo Sesin, el principio de legalidad en el ejercicio de la función pública demanda una mayor flexibilidad jurídica con el nacimiento de nuevas tendencias en el derecho administrativo y fundamentos apropiados en el uso del principio de discrecionalidad.

Esta última etapa, iniciada en los años cincuenta, es conocida como del

nuevo *gerenciamiento público* y constituye, junto con las dos anteriores, el muy conocido tríptico en administración, las “3E”. Pareciera, como lo muestran los altos índices de escasa transparencia en la gestión pública, que la primera de las “e”: la *eticidad* se hubiera perdido en el túnel del tiempo cuando debería ser considerada como inherente a toda actividad humana. Su olvido, y falta de práctica, ha demandado en tiempos recientes de la formulación de códigos éticos en todo tipo de disciplina. Una tendencia que no puede ser negada como saludable pero que en muchos casos se exagera si no se instrumentan institutos que controlen, corrijan y si es necesario castiguen a los transgresores. Sin duda, una de las mayores falencias en nuestra sociedad consiste en que del control social se habla mucho y se ejercita poco.

Es como consecuencia de los nuevos tiempos con demandas de participación social ampliada, y la consolidación de la sociedad civil y sus instituciones, que se han generado reclamos de apertura de la información pública para conocimiento del ciudadano. Así, como contrapartida a la medición de los resultados por parte del funcionario –*medición desde la oferta* con el uso de indicadores de eficacia–, se comienza a resaltar la importancia desde la óptica del ciudadano –*medición desde la demanda*–. Aunque parezca un lenguaje confuso, dado que algunos tratadistas lo usan como sinónimo de eficacia, cuando sucede la medición realizada por la propia ciudadanía de cómo ve lo que el Estado realiza, hablamos del parámetro de *efectividad* o “Efe” de la producción pública. Y si además le sumamos que se suministre en tiempo oportuno o de manera *ejecutiva*, de “Ej”.

En resumen, podríamos hablar de las “6E”, una extensión de aquellas tradicionales “3E”, como un prisma que expresa la especial complejidad de las acciones públicas y la satisfacción de las necesidades ciudadanas. Estos seis parámetros interrelacionados podríamos mnemotécnicamente sintetizarlo en una sola gran “e” hablando así de la “E” de la “*Excelencia*” como expresión simbólica de todas ellas. ¿Excelencia de la administración financiera gubernamental?, o ¿de la contabilidad pública? Como ambos conceptos son equivalentes diremos de los dos.

## 5 VALORACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA

El Estado es una organización representativa de los intereses de la comunidad en función del bien común. En su desarrollo requiere de diversos instrumentos con múltiples implicancias jurídicas y materiales. El ámbito de la administración financiera demanda la aplicación de un conjunto de técnicas de

naturaleza económica en función de objetivos políticos. Como señala Iturriz “el estudio de la economía gubernamental, esto es de la corriente de recursos y gastos públicos, analizando *en general aspectos económicos, institucionales y técnicas* de instrumentación y *en particular* su incidencia sobre los niveles de actividad económica, distribución del ingreso y estabilidad del nivel general de precios, constituye el objeto de las finanzas públicas”. Así planteado –y por tanto corresponde a la administración financiera o contabilidad pública como técnica dependiente de las finanzas públicas– es de suyo que la real manifestación de la incidencia económica y financiera sobre la hacienda estadual debe ser medida con criterio material (o *económico*) y no meramente jurista. Cabe destacar que esto no significa negar el principio de legalidad de los actos de gobierno. Más bien la legislación formaliza –como ha ocurrido con la ley 24.156– dichos principios económicos por el poder de imperio del que se encuentra revestido el Estado.

Por ello es que la responsabilidad de la gestión estatal es integral, no sólo en función del cumplimiento de un precepto legal sino también en el marco de las “6E” de los actos de gobierno. A partir del principio de realidad económica, se comprende el sentido de uno de los aspectos más controvertidos de las reformas iniciadas en 1991 en cuanto a la aplicación del principio del devengado para gastos y recursos en línea, con los principios profesionales generalmente aceptados según normas internacionales. Esto último sin perjuicio de reconocer las dificultades en el tratamiento contable del devengado para el caso de los ingresos públicos. Así el artículo 31 de la LAFCO (Ley Administración Financiera y sistemas de Control) señala que “se considera gastado un crédito y por lo tanto ejecutado el presupuesto de dicho concepto, cuando queda afectado definitivamente al devengarse un gasto”.

El criterio de imputación contable del devengado adoptado por la ley es similar al aplicable en cualquier hacienda privada por ser el momento ineludible en que se afecta su *patrimonio*. En cuanto a la afectación de *resultados*, coincidimos que sus efectos no pueden, ni deben, ser determinados como en un ente privado. El Estado, en este sentido, se asimila en su responsabilidad a la de una empresa en marcha, además ilimitada en el tiempo, para garantizar la prestación de servicios públicos y mostrar la capacidad de pago de los servicios de los pasivos contraídos. El devengado de gastos implica que cuando se genera una obligación de liquidar, por ejemplo, a un proveedor una suma de dinero por un servicio efectivamente recibido dentro del año fiscal, el registro de la transacción se efectuará en relación con su efectiva incidencia patrimonial, es decir, en función del principio de la realidad económica. La norma, compromiso mediante, sirve para anclar la responsabilidad legal del funcionario y del

Estado pero será el devengado el que efectuará la correspondiente afectación patrimonial en el momento que se produce el evento económico.

De manera alguna, con la aplicación de este criterio, se diluyen las responsabilidades previas o posteriores a la etapa de registro de naturaleza estrictamente económica como es el devengado. Las responsabilidades legales del funcionario en cuanto a sus facultades de autorizar un gasto, la existencia de créditos suficientes, etcétera, es propia de la etapa anterior. Es decir del *compromiso* que, como define el artículo 31 de la ley 24.156, es “el mecanismo para afectar preventivamente la disponibilidad de créditos presupuestarios”. Como reafirmación conceptual, no se niegan las consecuencias jurídicas internas y externas generadas en las distintas etapas del proceso del gasto, sino que en dicho contexto se define, desde el punto de vista del principio de realidad económica, la relevancia de la etapa del devengado mostrando toda afectación al patrimonio de la hacienda pública.

Con las reformas se ha sustituido el momento del compromiso por el del devengamiento, al sólo efecto de definir el resultado financiero del ejercicio al exponer un criterio de apropiación patrimonial ajustado al principio de periodicidad. De ningún modo, se vulneran las exigencias de control de las responsabilidades del funcionario en relación, por ejemplo, con el cotejo de los saldos de los créditos asignados con sus atribuciones establecidas legalmente.

Como consistencia en la aplicación del principio, veamos el caso de bienes y servicios contratados en un ejercicio pero que, al ser recibidos después de finalizado, originan obligaciones que deben atenderse con los recursos de un ejercicio posterior al de su compromiso original; en este caso, corresponde la reimputación a partidas presupuestarias del año siguiente. Es apropiado imputar sus efectos al ejercicio en el que efectivamente se reciban, dado que incidirá sobre la situación patrimonial de ese año. Consecuentemente, a partir de la reforma pierden identidad los compromisos no devengados o residuos pasivos, por el cual se registraban en el año que se realizaban los compromisos bienes que no se recibían al cierre sino en el ejercicio posterior. Al igual que en cualquier ente privado, no es pertinente registrar obligaciones que aún no se han contraído ante la falta material en el ingreso de los bienes.

Desde la legislación anterior, basada en el registro al momento del compromiso, no se podía medir la real incidencia patrimonial de las operaciones en correspondencia con el periodo fiscal afectado. Se registraban como residuos pasivos, gastos que no implicaban en rigor deuda al cierre del ejercicio, sino la eventualidad de que lo fueran en los doce meses posteriores. O tal vez nunca, porque si los bienes no son recibidos, no se genera la obligación de pago.

Se privilegiaba así un criterio exclusivamente juricista en función de la responsabilidad del funcionario. La reforma no obvia esta responsabilidad. El compromiso como momento del gasto no solo continúa vigente sino que se fortalece con la regla de oro de la macroresponsabilidad fiscal señalada en el artículo 34: el monto total de las cuotas de compromisos fijadas para el ejercicio no podrá ser superior al monto de los recursos recaudados durante el año. Que esto, en la práctica, no se haya cumplido, es otra cuestión, relacionada con anomia cultural de los argentinos y no con el instrumento legal. No matemos al mensajero si el mensaje no fue el correcto. Por otra parte, el criterio del devengado, obliga al registro del gasto en función de la integración de la contabilidad presupuestaria con la patrimonial, un antiguo anhelo de los profesionales en Ciencias Económicas aprobado por decreto del Poder Ejecutivo Nacional en 1966 y recomendado en 1983 por la Comisión de Administración Pública del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal.

¿Podría efectuarse dicha integración en función del momento del compromiso? No pueden ignorarse los principios que rigen en materia contable –de aplicación a todo tipo de organización– que recomiendan, en función del grado de afectación al patrimonio del ente, que la imputación debe realizarse cuando los bienes efectivamente se afectan al ejercicio económico respectivo. Compromisos como los considerados durante la vigencia de la Ley de Contabilidad: bienes ordenados a comprar pero no recibidos, servicios contratados para el próximo ejercicio, etcétera, en la hacienda privada no tienen incidencia en dicho ejercicio. Sólo podría expresarse este compromiso –de potencial ejecución– mediante su registro en cuentas de orden o notas aclaratorias al balance. Se registra, en definitiva, cuando el bien recibido o el gasto es incurrido, o sea, cuando se exterioriza la totalidad de los derechos y obligaciones como culminación de la relación bilateral entre contratante y contratista, independientemente del vencimiento del pago. Con el devengamiento se evita el criterio de la afectación al patrimonio con un ejercicio que no está directamente involucrado.

Señala Licciardo que “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”. Precisamente, el error estriba en confundir la expresión compromiso, de índole jurídica, con la de devengamiento, de índole económica. ¿Cuál es más importante? Afirmamos que ambas y, por lo tanto, no es necesario recaer

en analogía alguna que lleve a confusiones. Más aún, y en cuanto se respete estrictamente el artículo 34 de la LAFCO, el control jurídico del gasto está asegurado y, a su vez, subordinado al principio de caja en cuanto no pueden imputarse gastos si no se cuentan con recursos suficientes. De este modo, comprobamos como la norma (en ésta y en la anterior legislación) está ligada a tutelar un recaudo fiscal de buena práctica. No obstante, la inobservancia de la norma, tanto con la existencia de la ley de contabilidad como de la LAFCO, llevó a sancionar leyes como de “responsabilidad fiscal”, cuyo exceso de reglamentarismo está en relación directa a lo que nos falta de cultura fiscal. Y, por otra parte, el devengado al ser un concepto económico contribuye a lo que es preocupación de Licciardo: la separación estricta del ejercicio. Lo indudable en su afirmación es que no puede hablarse de resultado económico en el sector público. Esto es tan evidente como que en el Estado no hay un *afectio societates* del lucro como en la hacienda privada. Pero sí hay un resultado financiero que marca un criterio controlable por parte de administradores y administrados. “Resultado financiero” que no es otro que una expresión del amplio campo económico en que el principio de escasez debe ser manifestado como instrumento fundamental de gestión en las cuentas públicas, ya sea preventivamente en el *presupuesto* o históricamente en la *contabilidad*.

Sostenemos que una Administración Financiera Gubernamental o Contabilidad Pública integral abarca la totalidad de los recursos financieros y reales de la organización. Si bien los aspectos vinculados a la *administración tributaria* no son comprendidos, dada su especificidad, en el ámbito de nuestra disciplina, los efectos globales de la recaudación son considerados por su relevante impacto. Aun así, es importante la traslación del principio de la *realidad económica* como método de interpretación de las leyes tributarias al campo de la administración financiera en general. En verdad, dicho principio refuerza los que sustentan las normas contables generalmente aceptadas. El principio permite, en el juzgamiento de los resultados de las acciones públicas, apartarse de formalismos cuando la conveniencia y el interés público así lo requieran. La Corte Suprema de Justicia de la Nación señala en uno de sus fallos que toda ley sancionada por el cuerpo legislativo “no debe ser interpretada sólo históricamente, sino contemplando las nuevas condiciones y necesidades de la comunidad”. Mediante la aplicación de reformas como la ley 24.156, se ha adecuado el criterio de la ejecución del gasto con el principio del devengado, el cual determina que el principio de la *realidad económica* recepta normativamente la efectiva incidencia del gasto en el ejercicio en que se reciben bienes y servicios.

A modo de ejemplo, los regímenes de contrataciones y gestión de bienes

continuaron vigentes al momento de la sanción de la LAFCO y, por tanto, se produjeron cotidianamente conflictos entre la aplicación *formal* de la norma y las necesidades *operativas* de la organización. Años después, el sistema de contrataciones –bajo la nueva normativa del Decreto Delegado 1023 del año 2001 con jerarquía de ley– pretende desburocratizar los procedimientos existentes garantizando la economicidad, la eficiencia y la oportunidad en el suministro, resguardo y mantenimiento de los insumos reales de la organización pública.

## **6 SUJECCIÓN Estricta AL EQUILIBRIO SUSTENTABLE DE LAS CUENTAS PÚBLICAS**

En general, las cuentas fiscales en Latinoamérica han sido expuestas reiteradamente en forma anárquica y desordenada, y utilizan múltiples mecanismos espurios para financiar el gasto sin contar con recursos genuinos. El sector público actúa como una sumatoria de “islas” manejadas independientemente. La coordinación de las políticas financieras suele ser una ilusión y su control una utopía.

El Estado argentino dejó de ser creíble para la comunidad nacional e internacional como lo muestran los índices de riesgo país. Esta descomposición llevó a que el sector público, para ser confiable, debiera “autolimitarse” mediante severas medidas de contención y control del gasto. La ley de Convertibilidad 23.928 actuó en un *modus* de “prueba ácida” de la política monetaria, como un símil al retorno a un patrón externo vigente hasta la crisis internacional de los años treinta con la diferencia que se substituyó el respaldo oro por el respaldo dólar. Así, se señalaba, aunque la relación de respaldo nunca fue uno a uno, la base monetaria estaba cubierta en su totalidad en dólares (buena parte depositados en el Tesoro de EEUU), en divisas de libre disponibilidad y una proporción en títulos de la deuda pública externa. Pero, si no existe una conducta financiera racional y una política económica de genuino crecimiento, medidas como las adoptadas suelen ser placebos por un tiempo como lo mostró el default de fines del año 2001.

No obstante, las consecuencias catastróficas de una convertibilidad mantenida caprichosamente y sin límite en el tiempo, no nos pueden llevar a denostar la bondad de ciertos instrumentos financieros. Estos no pueden ser ideologizados ni a favor ni en contra sino deben analizarse en un contexto tempoespacial como herramientas adecuadas en la formulación de políticas públicas. La reforma económica argentina cortó de raíz a partir de 1990 con una importante masa de gastos que, bajo la denominación de cuasi



fiscales, financiados con el “impuesto inflacionario”, quedaban marginados del presupuesto y de la auditoría de los organismos de control. Además, en cumplimiento de los objetivos de estabilización económico-financiera, la ley 24.144 (Carta Orgánica del BCRA) estableció dos importantes restricciones: la prohibición de financiar a la banca comercial y la prohibición de financiar el déficit estatal.

La ley de administración financiera 24.156 pretende brindar diversas herramientas de sana gestión fiscal independientemente de la política económica que se instrumente. Tal es así que existe consenso, por lo menos por parte de los expertos, después de la crisis del año 2001 y con el cambio de la fórmula económica en mantener herramientas incluidas en ella como:

- Aplicación a la totalidad del sector público (art. 1 y 8).
- Que el monto total de las cuotas de compromiso fijadas para el ejercicio no sea superior al monto de los recursos recaudados durante el año (art. 34).
- Requerimientos estrictos de programación presupuestaria, física y financiera, en los términos del art. 34.
- Exigencia de que, producido el devengamiento, la orden de pago se emita en el plazo perentorio de tres días. Ocurrido éste, se exige por el artículo 42 que para toda orden de pago, si pretende abonarse con posterioridad al cierre del ejercicio, deberá efectuarse con cargo a disponibilidades al cierre, por lo cual el principio de liquidez en materia financiera es exigido como norma legal.
- Prohibición por el artículo 56 de realizar operaciones de crédito público para financiar gastos operativos.

Algunas de estas normas restrictivas no existían o estaban difusas en la Ley de Contabilidad. La LAFCO es un instrumento permanente que, de aplicarse estrictamente, acompaña cualquier política de equilibrio en el ordenamiento fiscal independientemente de la voluntad del funcionario de turno y posee un alto grado de flexibilidad, por tratarse de una ley marco, al cambio de políticas económicas que tengan sensatez fiscal. Es evidente que en el caso argentino dichas reglas no se respetaron, como también ocurrió con la vigencia de la ley de contabilidad, o fueron eludidas mediante atajos o galimatías, *dibujos* en el argot financiero.

De todas las reglas, hay una *regla de oro*: que los compromisos se efectúen en función de la existencia de los recursos. A partir de ésta es posible construir toda una arquitectura financiera, pues es condicionalidad principal para el cumplimiento de las restantes reglas. La sujeción al monto de los recursos efectivos no debe confundirse con la aplicación del principio

del devengado como momento del registro contable en que se considera ejecutado un gasto. Complementariamente, la reforma considera al sistema de tesorería con una competencia más amplia que la de un mero gestor de fondos. Se convierte en administrador del flujo de recursos y gastos, justificando la necesidad de programación de la tesorería, como eje de la aplicación del principio de caja. El principio de caja en esta instancia inicial sirve para determinar el compromiso que después se manifestará o no en un devengamiento. Y, por ello, el “principio del devengado” es requisito apropiado –basado en normas técnicas generalmente aceptadas– para la integración de la ejecución presupuestaria con la contabilidad patrimonial. En cambio, el “principio de caja” es el requisito para la toma de decisiones financieras para gastar, garantizando objetivamente la estabilidad en el manejo de las cuentas fiscales por sobre conductas voluntaristas de los funcionarios.

La reforma pretende cerrar el círculo financiero manteniendo un permanente equilibrio entre gastos ejecutados e ingresos recaudados. La institución de los residuos pasivos pierde asimismo su sustancia, no sólo desde un punto de vista contable –como expresión de las incidencias patrimoniales– sino también desde una necesidad de la gestión financiera al evitar compromisos de pagos cuando no se cuenta con liquidez suficiente. Como vimos, su eliminación ni vulnera el principio de separación de los ejercicios ni degrada el rigorismo financiero en la ejecución de los gastos públicos.

## **7 ENFOQUE SISTÉMICO DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA**

El pensamiento sistémico u holístico sustituye metodologías impropias basadas en una concepción atomizada o fragmentada de la administración pues considera no sólo la totalidad de las partes de un problema sino también sus distintas interrelaciones. El reduccionismo en los análisis de los contextos afecta la cosmovisión que tiene el agente estatal sobre las responsabilidades a su cargo. Señala Chesterton como crítica al especialismo que “el especialista es aquel que sabe cada vez más de cada vez menos cosas”. Como contrapartida otro inglés, Fulton, habla de la necesidad de contar con una visión general de los problemas planteando que en la administración pública se necesita tener “profanos inteligentes” que tengan una visión general de los problemas y capaces de trasladarse de un función a otra. Para esto es útil contar con una visión sistémica y numerosos autores señalan el valor de su aplicación. La Agencia Internacional de Desarrollo, mediante el SIMAFAL (Sistemas de Mejoramiento de la Administración Financiera en América Latina), afirma

la importancia de la aplicación sistémica en el campo estatal. Asimismo, autores como Scott y Mitchel (Sociología de la Organización), Jiménez Nieto, Wilburg Jiménez, Carrillo Castro, Pérez Cajio, Churchman, Pozo Navarro (La Dirección de Sistemas), brindan sus aportes desde un enfoque sistémico sin dejar de citar a epistemólogos como Edgar Morin y Mario Bunge. El libro “Quinta Disciplina” de Peter Senge se ha convertido en unos de los textos más divulgados en el campo de la organización basado en una valorización del enfoque sistémico.

Son evidentes las limitaciones cuando se analizan los problemas desde una visión unilateral. Por tal razón, tratar de explicar el funcionamiento del Estado desde una perspectiva legal financiera, basada en la mera medición de las responsabilidades formales de los funcionarios, constituye por su parcialismo un grave error metodológico. Debe tenerse siempre presente que todo evento financiero está afectado por su inserción en un sistema superior, como es la administración estatal, dentro de un plurifacético conjunto político, económico, social, administrativo y cultural.

La concepción sistémica considera la problemática financiera como un todo. Se incluyen no sólo los sistemas institucionales como ámbito de aplicación de la ley a la totalidad del sector público (artículos 1 y 8) sino también a la generalidad de los sistemas objetivos en la terminología SIMAFAL (Sistemas de Mejoramiento de la Administración Financiera en América Latina) al legislarse en el título III el sistema de crédito público. La ley llena un vacío importante registrado en la legislación anterior. El nivel que alcanzó el endeudamiento público producido en la década de los setenta y los primeros años de los ochenta impactó severamente no sólo en las finanzas estatales sino en la economía del país. Si bien fueron decisiones de política económica las que motivaron tal endeudamiento, la ausencia de una legislación adecuada contribuyó a una falta de controles sobre el uso y destino del crédito. La ley de contabilidad dentro de una cultura de fuerte indisciplina fiscal era poco compatible con el grado de complejidad y desarrollo que alcanzaron las finanzas nacionales e internacionales, sumado a la carencia de información oportuna y confiable sobre la magnitud de los compromisos que se estaban asumiendo. Aun así con la inclusión expresa del sistema de crédito público, nobleza obliga, no se evitó el pavoroso crecimiento de la deuda externa en la década de los noventa. Las normas pueden ser muy buenas –y la LAFCO fue un avance en ello– pero la administración debe estar dispuesta a cumplirlas y los organismos de control a controlar. Muchos propósitos de la reforma fracasaron pero los modernos instrumentos tecnológicos del SIDIF ((Sistema Integrado de Información Financiera) permitieron, por lo menos, conocer a

ciencia cierta el nivel de endeudamiento, información que no era posible saber con anterioridad. En este punto hay que distinguir lo que es de principista en el debate de lo que es instrumental. La expresión de estados financieros integrados se vio solucionado en la última parte del siglo como consecuencia del desarrollo informático inexistente en décadas anteriores. Por lo tanto, es injusto imputar a la vigencia de la ley de contabilidad la ausencia de ellos. Vale recordar los esfuerzos de integración del trabajo teórico de Alfredo Lepera a fines de los sesenta pero es necesario reconocer la imposibilidad práctica de hacerlo con las tecnologías semimanuales y centros de cómputos hiperdescentralizados desvinculados con cada puesto de trabajo. Nada fácil era hacer efectivo lo que por bondadoso se presentaba conceptualmente pero dificultoso en su instrumentación

Finalmente, otros ejemplos muestran la conveniencia en la aplicación de la concepción sistémica: el *presupuesto* como instrumento de programación física y financiera con sus pertinentes demandas de control; la *tesorería* no como mera unidad de caja pagadora sino en su interrelación con la política monetaria y cambiaria; la *contabilidad* como instrumento de información confiable y oportuna.

## 8 CONTROL INTEGRAL DE LOS ACTOS DE GOBIERNO

Al interrelacionar partes, la visión sistémica es extraña al vicio de considerar rígidamente divisible el proceso decisional en las etapas de diagnóstico, previsión, ejecución y control. Pero aun cuando es indispensable actuar con una visión integral entre todos los elementos, el control siempre debe tener un contexto ineludible de independencia. Y éste el desafío del modelo de control a construir: *conciliar la integración de todos los elementos de la organización incluyendo el control pero que éste tenga autonomía e independencia suficiente para que el principio de oposición de intereses sea efectivo*. Además, como afirmamos en el artículo “El control de los actos de gobierno. Ante el proyecto de ley nacional de administración financiera” (La Voz del Interior, 25 de agosto de 1992), la temática del control y sus institutos no es un problema de denominación sino de contenido de sus funciones y alcance de sus competencias. Con esta afirmación trataremos, y siempre en vías de conciliar, de evitar el inconducente debate entre defensores y críticos de los sistemas “tribunalicios” versus “contralorías”. No puede ser tirada por la borda una vasta experiencia en el instituto Tribunal de Cuentas en instrumentos como el control previo y juicios de cuentas y responsabilidades.

Y si, a menudo, los tribunales de cuentas fracasaron lo hicieron por diversas razones de naturaleza política institucional ajenas a su filosofía. Tampoco es exitosa la figura de contraloría a nivel nacional con la existencia de la Auditoría General de la Nación (AGN). El desafío es buscar una armonía entre tales experiencias y construir un nuevo modelo de control independientemente de la denominación que en definitiva le demos.

Hagamos un poco de historia. Cuando se propugnó la reforma de la administración financiera nacional se señaló como crítica que la Ley de Contabilidad y el Tribunal de Cuentas, por su concepción limitada de administración financiera, actuaron por exclusión dejando diversas actividades sin registrar ni controlar. Complementariamente, se afirmó que no consideraban a la administración estatal en su totalidad, ni las interrelaciones e intervenciones entre sus partes componentes. Por otra parte, se adujo que el diseño de las funciones administrativo-financieras fueron parciales al sustentarse en principios meramente jurídicos, como inconducentes sus acciones ante la ausencia en el uso de técnicas adecuadas. Y, lo que es más conflictivo, se sostuvo desde la presuposición que el control externo posterior sólo serviría para comprobar que se transgredió la ley y no para impedirla, la necesidad de implementar la intervención previa ejercida por el Tribunal de Cuentas de la Nación. Se pensaba que se impediría así la violación de la ley antes de concretarse el proceso del gasto. Como consecuencia de ello, y basados en un control de legalidad, se desarrolló una frondosa –como inefectiva– variedad de mecanismos de control previo a través del Tribunal de Cuentas.

Cabe preguntarnos, ¿es posible cicatrizar todas estas fallas en los sistemas de control que deberían implementarse? Y, ¿en qué difieren los controles de la nueva legislación con relación a la anterior ley de contabilidad? ¿Son mejores o peores? Veamos algunos conceptos importantes aplicables en común a ambos institutos:

1. *Con relación a su alcance*, se debe procurar que no sólo sea formal o legal sino que se extienda al control de gestión o de desempeño. Ya no se trata de que se gaste sólo de “acuerdo a la ley”, sino que además sea eficiente (o sea más productivo), eficaz (que satisfaga una necesidad pública prioritaria), económico (al menor costo posible) y oportuno (de acuerdo a demandas temporo-espaciales) enmarcadas bajo una programación por objetivos y resultados con medición de costos. En el caso de la Provincia de Córdoba se valoriza este amplio espectro de control, las “6E” mencionadas, ante el pionero contenido del artículo 174 de la Constitución Provincial del año 1987. Como por otra parte en Córdoba se jerarquiza a nivel constitucional el instituto del Tribunal de Cuentas, podemos concluir que –fuera de la denominación

que tenga (Tribunal de Cuentas, Auditoría o Contraloría)– es posible dotar de instrumentos adecuados a los requerimientos de control externos en un Estado complejo y con necesidades sociales cada vez mayores.

2. *Con relación al momento del control previo*, es cierto que no debe considerarse como una entidad sacrosanta para todos los casos y aunque no se niega su existencia como estamento de los organismos de auditoría interna, como la SIGEN en el orden nacional, no es menos cierto que para casos significativos es una herramienta necesaria en el ejercicio del control externo. Habrá que fijar rangos y montos para el control previo y habrá que integrar el sistema de control en su faz externa e interna. En todos los casos, hay dos herramientas que garantizan que el controlante no cogobierne: la no suspensión del acto administrativo, previa insistencia y publicación jerarquizada; y la capacidad de querellante del órgano de control externo ante la justicia ordinaria, la cual deberá tener un fuero anticorrupción.

3. *Con relación a su institucionalización*, la Auditoría General de la Nación de conformación colegiada según la ley 24.156, fue elevada con rango constitucional por la Reforma de 1994. Originalmente, el proyecto del PEN preveía su conducción unipersonal. El artículo 85 de la Constitución Nacional establece que en su integración participen profesionales con probada aptitud técnico-profesional, con representación de la composición política del Congreso según el poderío de las distintas fuerzas partidarias, y que sea presidida por un representante del bloque de oposición de mayor representación. El concepto que los “intereses contrapuestos” se controlan recíprocamente fue el fundamento de este modelo inédito de integración, pues se consideraba que permitiría un mejor ejercicio del control desde el punto de vista político, garantizado sobre una base técnicamente fundamentada. El problema de esta fórmula es que el ejercicio del control está politizado con sesgo partidario y existe un escaso peso de la oposición como consecuencia de los erráticos cambios electorales en los últimos años. Claro que no se legisla para la excepción pero el fracaso del control en Argentina es grave y la deuda está pendiente. Aún se necesita una reforma integral de los sistemas de control externo con una fuerte participación social como lo dispone la ley 24.759, adherida a la Convención Interamericana contra la Corrupción firmada en 1996. El acuerdo establece la obligación de la participación de la ciudadanía y organizaciones de la sociedad civil. Pasaron diez años y nada se ha hecho en materia de integración ciudadana a los organismos de control externo.

Destacamos que lo adecuado es que el órgano de control externo sea un instituto técnico con autonomía funcional y autarquía financiera integrado al Congreso pues se debe evitar la tendencia a un cuarto poder. Respecto

del sistema de control interno, en Argentina lo vemos estructuralmente correcto aunque se requieren algunas reformas funcionales para garantizar la auditoría interna del responsable del poder administrador de la República, el Presidente de la Nación.

## **9 ESTRATEGIA PARA EL DESARROLLO DE REFORMAS**

### **EN ADMINISTRACIÓN FINANCIERA O EN LA CONTABILIDAD PÚBLICA**

Uno de los debates habituales en todo proceso de reforma que se pretende encarar es si se realiza por partes o se afronta globalmente. Es decir, si el enfoque debe ser específico o integral. Teóricamente, pareciera que la segunda opción es la más correcta. Los diferentes elementos en toda administración financiera del gobierno están estrechamente relacionados y tratarlos aisladamente puede ser un error fatal. Pero muchas veces los cambios en los paradigmas culturales o la escasez de recursos —entre ellos recursos humanos calificados— hacen difícil una reforma a pleno desde el inicio. Por tanto, la tendencia más recomendada es el *gradualismo* en las reformas que muestra resultados exitosos inmediatos proclives a generar un clima de optimismo en la organización. Claro está que los principios de la reforma deben integrar bajo una misma filosofía la totalidad de los sistemas a medida que se avanza en sus resultados. Por ejemplo, prever una integración automática de los clasificadores contables y presupuestarios aunque los sistemas se ejecuten en tiempos distintos. Como señala Premchand, la opción no debe ser de naturaleza ideológica sino más bien pragmática, y tiene que ser respondida en referencia a la situación específica de un país.

También se ha señalado que la administración financiera es parte de la administración general. La pregunta es si la primera se realiza por separado o se espera una reforma integral del sector público. La respuesta teórica pareciera ser similar a la pregunta del párrafo anterior. Pero nuevamente el pragmatismo suele aconsejar que debe realizarse la reforma financiera independientemente de si se realiza la reforma en general, aunque debe saberse la filosofía de esta última para no lograr resultados antagónicos. Se considera que si la reforma financiera tiene éxito puede actuar como catalizador para el desarrollo de cambios mayores.

Otro aspecto a tener en cuenta es si es posible hacer reformas administrativas financieras con la vigencia de leyes de contabilidad pública. Si excluimos la problemática especial del control, desde nuestra aserción que ni el viejo ni el nuevo sistema son efectivos, podríamos afirmar que

sí. En última instancia lo que queda como punto conflictivo es el criterio de imputación del gasto. Como sostenemos la validez del devengado, tal vez con el cambio de un artículo sería suficiente. Pero aun en este caso lo importante es que la regla de oro *compromisos en función de recaudación efectiva* esté presente, lo que no ha sucedido en muchas réplicas de la ley nacional de contabilidad a niveles provinciales y locales después del año 1956 y hasta la sanción de la ley 24.156. Con posterioridad la mayoría de las provincias y muchos municipios han replicado en normas similares a la filosofía del PRSFG. Si bien las leyes tipo LAFCO afirman la cultura de aplicar herramientas modernas de gestión como la programación presupuestaria, los mecanismos de administración de caja y normas severas en materia de endeudamiento público, no es menos cierto que realizar una reforma es, en cualquier caso, una decisión política que debe partir de la fuerte convicción de modernizar sin caer en un *cholulismo* tecnológico.

En última instancia, regímenes como la Ley de Contabilidad no lo prohíben y lo que no está prohibido, está permitido. Un ejemplo de ello es la técnica de presupuesto por programa que se intentó aplicar en Argentina en el año 1966 con plena vigencia de la Ley de Contabilidad. Y Alfredo Lepera ya desarrollaba en un trabajo del CFI (Consejo Federal de Inversiones) un modelo de integración presupuestaria y financiera con ley de contabilidad presente. Vale recordar que en un análisis comparativo entre la Ley de Contabilidad y la LAFCO –excluido el sistema de contrataciones que fue aprobado años después por Decreto Delegado– un 80% del articulado es una transcripción de la norma preexistente. Y, si comparamos con Chile, se hizo una reforma gradual que mantuvo por años su régimen legal de contabilidad y presupuesto.

Un requisito básico es indispensable para emprender cualquier estrategia de reformas –graduales o integrales–: la estabilidad de las políticas públicas en materia de organización del estado independientemente de los cambios de gobierno. Cuestión fácil de aceptar en teoría, en la práctica los vaivenes en la estabilidad de los funcionarios en nuestras realidades latinoamericanas suelen generalmente tirar por la borda iniciativas de reformas en marcha “porque lo que otros han hecho no sirve”. En todos los casos, la excelencia de la administración debe ser una política de Estado y no de los gobiernos de turno.

## 10 UN BALANCE DE LA REFORMA DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA EN ARGENTINA

Existe una tendencia maniquea a contraponer conceptos modernos en detrimento de criterios tradicionales. Y, en ocasiones, la tendencia es al



revés. En ambos casos, se generan polémicas inconducentes. La ciencia, la doctrina, la técnica evolucionan construyendo el saber basado en los cimientos que experiencias anteriores han dejado. El proceso de reforma moderniza las estructuras adaptándolas a un nuevo medio ambiente, pero recepta principios y criterios hartamente experimentados. Sirva como ejemplo la aplicación de la partida doble con ya varios siglos de vigencia en el sector privado y tan denostada en el sector público, aunque nuevos vientos de aceptación hacen que pocos renieguen de la importancia del instrumento. Después de todo, cuando Paccioli la creó, no existía la empresa privada con objetivos de lucro tal cual hoy existe; su propósito fue crear una herramienta de control para la Iglesia, pues ésta debía administrar grandes patrimonios. Más cercano aún, la Provincia de Buenos Aires incluye la partida doble ya en la ley de contabilidad en los años ochenta del siglo XIX.

Así, si reflexionamos sobre las causas del deterioro de la administración financiera en Argentina, es evidente que no debería rechazarse de plano la reforma emprendida como sucede en algunos foros profesionales y académicos. La reforma ha demostrado fallas pero no puede caerse en el silogismo de volver de plano a la normativa de la Ley de Contabilidad. Se debe recordar que la reforma pretendía subsanar diversas falencias de ésta con sus correspondientes consecuencias prácticas derivadas de su aplicación. Pero además contemplaba un conjunto de nuevas disposiciones en materia de crédito público, tesorería, presupuesto y del propio sistema contable que pueden ser consultados en los documentos “Programa de Reforma de la Administración Financiera Gubernamental (año 1992)” y “Resultados de la reforma de la administración financiera (año 1998)” de la Secretaría de Hacienda de la Nación.

La ley 24.156 no es ni perfecta ni infalible. Su mayor falencia es el déficit en materia de control aunque su elevación con jerarquía constitucional dificulta las posibilidades de su modificación. Y, por otra parte, habría que situar la ley en la realidad respecto del devengamiento de los recursos. La imposibilidad fáctica de implementar este criterio lleva a volver al criterio del percibido. Lo que se pierda de pureza conceptual al poseer un sistema mixto de imputación de gastos y recursos, lo ganaríamos en practicidad.

Hemos querido demostrar que hay más aspectos que unen ambas corrientes que aquellos que separan. El proceso del conocimiento, si bien muchas veces es por saltos, siempre es acumulativo. No existe el mito del eterno retorno aunque algunas cosas del pasado vuelvan o sigan siendo válidas. Si, como aporte a la conciliación sirve, podríamos decir que la Administración Financiera Gubernamental ha aprovechado mucho de lo bueno de la Contabilidad Pública. Y ésta de aquélla. Y si es así, por sobre diferencias

puntuales que siempre habrá, el intento será exitoso.

A modo de comentario final, la inexistencia en la resolución de algunos déficits conceptuales ha afectado el cumplimiento de los objetivos de la reforma. Y no ha sido por falta de tecnología –que las hay abundantes en el mundo de las infotecnologías– sino porque las diversas innovaciones jurídicas han quedado en letra muerta por no tener aplicación fáctica. Poco se ha avanzado en cumplir ciertas normas para generar un modelo de gestión y de comunicación social desarrollado en el marco conceptual de las “6 E” analizadas. La falta de concreción de ellas, razonando por el absurdo, puede hacernos concluir que si no se mejoran ciertos instrumentos disponibles no existirán grandes diferencias en la aplicación histórica de ambos sistemas en el propósito esencial de lograr un instrumento integral de gestión para la toma de decisiones. Y si señalamos que la reforma “agrega pero no quita”, debe reconocerse que ciertas falencias en el logro de objetivos muestran una vez más la pérdida de oportunidad en el fortalecimiento de la calidad institucional del Estado en Argentina. En similar sentido, puede señalarse que el análisis de las Cuentas de Inversión, con una mora de doce años, trastoca el sentido político del presupuesto y del control de su ejecución por ausencia de una norma terminante respecto del procedimiento de evaluación. Pero, por sobre todo, la definición de un plazo perentorio, ya sea para su aprobación como para su rechazo.

Es indudable que se requiere un raigal cambio de eje en la instrumentación de toda normativa jurídica y en el rol de las instituciones como los pilares del desarrollo económico. Por más que la norma plantee objetivos innovadores, de poco sirve si no es consistente con el desempeño de un Estado proactivo, y en el rol que le cabe a la hacienda de producción en la provisión de bienes públicos sociales. Con ley de contabilidad o con ley de administración financiera, aún continuamos bajo el arcaico contexto de la cultura de una hacienda gastadora. Además está decir la importancia de contar con una visión temporal de largo plazo, con una planificación estratégica de las misiones y funciones del Estado, y su interrelación con el mercado y la sociedad civil. Los instrumentos de administración financiera no pueden agotarse en sí mismos, sino vincularse con los objetivos macroeconómicos, incluyendo la política monetaria, referidos a las distintas variables de la demanda agregada.

Sin duda, la experiencia práctica servirá de aporte para mejorar el debate que generó su sanción. En definitiva, será ésta la contribución más generosa de los especialistas al desarrollo de la Administración Financiera Gubernamental o de la Contabilidad Pública dentro del proceso de modernización del Estado, producto de los cambios en la realidad económica y social del país, de la complejidad del Estado y de los avances tecnológicos.

## NOTA

<sup>1</sup> Licenciado en Administración y Contador Público. Fue ministro de Finanzas de la provincia de Córdoba. Actualmente es docente de la Universidad Nacional de Córdoba y director del Programa de Especialización en Administración Financiera Gubernamental del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba.

## BIBLIOGRAFÍA

**Atchabahian, A. (1999):** *Régimen Jurídico de la Gestión y Control de la Hacienda Pública*, Editorial De Palma, Buenos Aires.

**Collazo, O. (1981):** *Administración Pública*, Ediciones Macchi, Buenos Aires.

**Las Heras, J.M. (1999):** *Estado Eficiente*, Ediciones Eudecor, Córdoba.

**Las Heras, J. M. (2006):** *Estado Eficaz*, Ediciones Buyatti, Buenos Aires.

**Licciardo, C. (2000):** *Licciardo Cayetano: pensador preclaro*, Selección de trabajos escritos, Ediciones Macchi, Buenos Aires.