

Libros de **Cátedra**

# Contabilidad del sector público

## Organización, gestión y control del sector público

Juan José Permuy y Hernán Roberto Vicente  
(coordinadores)

FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

**S**  
sociales

**Eduulp**  
EDITORIAL DE LA UNLP



UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE LA PLATA

# **CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO**

ORGANIZACIÓN, GESTIÓN Y CONTROL DEL SECTOR PÚBLICO

Juan José Permuy  
Hernán Roberto Vicente  
(coordinadores)

Facultad de Ciencias Económicas



UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE LA PLATA

  
EDITORIAL DE LA UNLP

# Índice

<b>Introducción</b>	5
---------------------	---

*Alfredo Lepera y Juan José Permuy*

## **PRIMERA PARTE**

### **Organización del Sector Público**

#### **Capítulo 1**

Contabilidad Pública y Hacienda Pública	9
---	---

*Hernán R. Vicente y David J. Gulayin*

#### **Capítulo 2**

Organización de la Hacienda Pública	23
-------------------------------------	----

*Hernán R. Vicente y Diego M. Corti*

#### **Capítulo 3**

Sistemas y Administración Financiera de la Hacienda Pública	41
---	----

*Hernán R. Vicente*

#### **Capítulo 4**

Producción de Bienes y Servicios	56
----------------------------------	----

*Hernán R. Vicente*

## **SEGUNDA PARTE**

### **Gestión del Sector Público**

#### **Capítulo 5**

El Sistema Presupuestario	80
---------------------------	----

*Juan José Permuy*

#### **Capítulo 6**

El Sistema de Crédito Público	138
-------------------------------	-----

*Guillermo G. Navia*

## **Capítulo 7**

El Sistema de Tesorería \_\_\_\_\_ 157

*Marcelo F. Frezzini*

## **Capítulo 8**

El Sistema de Contabilidad \_\_\_\_\_ 167

*Carlos Gandini y Hernán R. Vicente.*

## **Capítulo 9**

El Sistema de Contrataciones a nivel nacional y en la Provincia de Buenos Aires. \_\_\_\_\_ 185

*Guillermo G. Navia*

Las compras municipales en la Provincia de Buenos Aires. \_\_\_\_\_ 208

*Maximiliano H. Durso*

## **TERCERA PARTE**

### **Control del Sector Público**

## **Capítulo 10**

El control y la responsabilidad \_\_\_\_\_ 217

*Luis Portelli*

## **Capítulo 11**

El control interno a nivel nacional \_\_\_\_\_ 228

*Juan José Permuy y Hernán R. Vicente*

El control interno en la provincia de Buenos Aires \_\_\_\_\_ 242

*María Marcela Falvella y Nicolás Paolucci*

## **Capítulo 12**

El control externo \_\_\_\_\_ 251

*Gustavo L. Bianco*

## **Capítulo 13**

Auditoría Gubernamental \_\_\_\_\_ 269

*Juan C. Manzano y Juan Manuel Holgado Sau*

**Bibliografía recomendada** \_\_\_\_\_ 289

**Los autores** \_\_\_\_\_ 292

# INTRODUCCIÓN

*Alfredo Le Pera y Juan José Permuy*

El profesor titular Juan José Permuy encomendó a todos los integrantes de la cátedra Contabilidad del Sector Público, a participar en la redacción de un libro virtual que cubre el temario de la materia a través de la Universidad Nacional de La Plata. Se trata de una obra de mucho interés por la amplitud de los temas que se desarrollan.

La tarea del profesor titular Permuy fue compleja para lograr unidad conceptual y un lenguaje común a los 14 redactores miembros de la cátedra. Lo ha logrado y la versión de libro demuestra coherencia sistémica y el lenguaje empleado hace amigable su lectura. El enfoque básico del texto es que responde a la idea sistémica con lo cual se logra unidad de criterio. Sus capítulos son:

Contabilidad Pública y Hacienda Pública, Organización del Estado, Sistemas de Administración Financiera, Producción de Bienes y Servicios, Sistema Presupuestario, Sistema de Crédito Público, Sistema de Tesorería, Sistema de Contrataciones, Control y Responsabilidad, Sistema de Control Interno, Sistema de Control Externo y Auditoría Gubernamental.

Además pone de manifiesto el vínculo de la Contabilidad Pública como parte de la Contabilidad Macroeconómica. El libro sin la menor duda será de utilidad no solo para los alumnos de grado de la carrera de Contador Público, sino también para los profesionales que cursan el post-grado de Administración Financiera y Control Público y para los profesionales que trabajan en el sector público.

Se considera que la dirección del trabajo a cargo del profesor titular Juan José Permuy es brillante y marca un hito en el estudio de la materia.

*Doctor Alfredo Le Pera*

*Profesor Consulto de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata*

No obstante la extensa bibliografía existente sobre temas de Contabilidad Pública, es evidente que la mayoría de dichos trabajos están destinados a resolver problemas que son consultados o que son tratados por los profesionales que nos desempeñamos en el sector público nacional, provincial y municipal.

En esta obra, nuestro esfuerzo está destinado principalmente a los alumnos universitarios y en particular a los que cursan la asignatura “Contabilidad del Sector Público”, en la carrera de Contador Público de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata.

Nuestro objetivo consiste en guiarlos por el programa, brindándoles de esta manera elementos básicos de análisis, comprensión y estudio, a través de distintos capítulos, para poder orientarlos y fortalecer sus conocimientos, no solo los impartidos en las respectivas comisiones, sino también aconsejando su ampliación mediante la lectura de textos específicos de la materia.

Recomendamos muy especialmente a los alumnos, no suponer que la presente publicación reemplazará la necesaria consulta de otros libros de texto, dado que la finalidad específica de la misma, y perdonen nuestra insistencia, es orientar y señalar el enfoque que creemos adecuado.

La presente publicación está integrada por tres partes, según el siguiente detalle:

PRIMERA PARTE: Organización del Sector Público. cuatro Capítulos.

SEGUNDA PARTE: Gestión del Sector Público. cinco Capítulos.

TERCERA PARTE: Control del Sector Público. cuatro Capítulos.

Hoy día la Contabilidad Pública es un verdadero sistema de información que debe ponerse al servicio del ciudadano, mostrando la gestión y cómo se invierten los recursos públicos escasos, en prioridades para la satisfacción de las necesidades públicas que son ilimitadas y que no todas pueden ser atendidas.

No debemos limitar la enseñanza de la Contabilidad Pública o en el caso particular de nuestra asignatura denominada Contabilidad del Sector Público, a lo que podríamos llamar sistema contable, o tal vez confundir a la Contabilidad Pública con la Contabilidad del Estado o contabilidad gubernamental, ya que la Contabilidad Pública conforma un universo mucho más amplio que estas dos últimas categorías.

Es por ello, que debemos reiterar que la misma nace como consecuencia de la relación de los ciudadanos contribuyentes (sujetos pasivos) con el Estado recaudador. Esa relación crea obligaciones y compromisos mutuos en la 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, tales como: presupuesto, tesorería, contabilidad gubernamental y crédito público, que los denominamos básicos por estar incluidos en la ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, junto con los sistemas periféricos no incluidos en la ley nacional, a saber: compras y contrataciones, bienes del estado, inversiones públicas (ley 24354), recursos humanos y tributarios. En este amplio panorama los factores institucionales y económicos, técnicas y políticas, interactúan unos con otros.

Para el caso particular de la Provincia de Buenos Aires fue sancionada la ley 13.767 de Administración Financiera, en el año 2007 y merece los mismos conceptos expresados precedentemente, aunque con diferencias respecto al control interno y externo.

En fin, considerando que la Hacienda Pública, se refiere a la acción que desarrolla el Estado para proveerse de los medios que lo ubican en condiciones de alcanzar el cumplimiento de sus fines, este libro pretende ayudar a la capacitación de alumnos y profesionales orientados en el sector público.

Para finalizar y al final de mi carrera docente quiero hacer una mención especial a todos los docentes que me acompañaron en este proyecto, y en especial al contador Hernán Vicente quién me reemplazará en la conducción de la cátedra deseándole mis mayores éxitos y mis felicitaciones por las horas dedicadas para cumplir con un objetivo que lo teníamos en mente y hemos podido concretar.

*Profesor Juan José Permuy*

*Titular de la asignatura Contabilidad del Sector Público de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata*

## **PRIMERA PARTE**

---

### **Organización del Sector Público**



# CAPÍTULO 1

## Contabilidad Pública y Hacienda Pública

*Hernán R. Vicente y David J. Gulayin*

### Definición de Contabilidad Pública

La Contabilidad Pública es objeto de estudio de diversas ciencias, técnicas, económicas y jurídicas, de modo que hay controversia en la doctrina sobre su encuadre disciplinario. Diferentes obras provenientes de diversos tratadistas italianos han realizado planteos doctrinarios sobre las distintas concepciones de la Contabilidad Pública en cuanto a su autonomía científica y a su ubicación como **disciplina técnica**; o como **disciplina económica**; o como **disciplina jurídica**. Dichas concepciones han dado origen a distintas escuelas del pensamiento sobre la naturaleza, concepto y contenido de la Contabilidad Pública.

Es una disciplina social que se vincula con las ciencias que tratan la vida del Estado, en particular con la Economía Política, el Derecho Público, las Finanzas y la Ciencia Política. Tal como expresa Miguel Angel Ale en su Manual de Contabilidad Gubernamental, estas relaciones de afinidad no significan en modo alguno, negar a la Contabilidad Pública un campo exclusivo y propio de investigación y aplicación.

Si queremos citar algunos de los autores mas destacados en nuestro país, podemos comenzar con el profesor Juan Bayetto quien hace énfasis en el aspecto económico expresando que la contabilidad publica

es la disciplina que se ocupa de la economía de la hacienda pública, cuyas operaciones estudia en conjunto y en detalle, a los efectos de formar y perfeccionar, por vía racional y experimental (y con miras al mejor cumplimiento de su fin), la doctrina administrativa de la misma.<sup>1</sup> (Atchabahian, 1996, p.3).

Otros autores destacados son Arévalo y Matoq, que a diferencia de Bayetto hacen hincapié en el aspecto técnico. Arévalo define a la Contabilidad Pública de la siguiente manera:

---

<sup>1</sup> El profesor Bayetto hace hincapié en su definición en el aspecto económico de la hacienda; ello significa que ocupándose la Contabilidad Pública del estudio de la gestión administrativa de los entes públicos no analiza esa gestión en su totalidad sino que se limita a la administración económica, esto es, la actividad encaminada a la obtención de recursos y su correlativo empleo, para la realización de los servicios públicos.

... tiene un objetivo propio, que consiste en la aplicación sistemática de los principios y preceptos del contralor, tomados de la contabilidad general, a la actividad administrativa de carácter económico-financiero del Estado, para revelar dicha actividad, registrarla, exponerla, y apreciarla exactamente. Lo que presupone un conocimiento preciso de la organización y gestión de la hacienda pública y un vínculo estrecho y constante en su proceso operativo. (Ale, 1994, p.32).

En el mismo sentido, considerando la doctrina contable Matoq la define como:

...la parte de la contabilidad que se ocupa de dar el ordenamiento que permita medir el alcance, cumplimiento y resultado de la gestión y demás hechos previstos y acaecidos en la hacienda pública. (Ale, 1994, p.32).

Por otra parte, con énfasis en lo jurídico Atchabahian manifiesta que:

...frente al fenómeno concreto del Estado, los principios de técnica contable, contenidos en nuestra disciplina, se convierten en normas jurídicas y en reglas de derecho que establecen relaciones jurídicas de derecho público. De esta manera, los enunciados doctrinarios adquieren juridicidad, transformándose en principios normativos coactivos, a los que deben ajustar su conducta los órganos del Estado y los agentes públicos. (Atchabaian, 1996, p.5).

## Objeto de la Contabilidad Publica

El primer simposio de profesores universitarios de contabilidad pública (celebrado en la ciudad de Bahía Blanca en mayo de 1981) definió como objeto de la Contabilidad Pública el **estudio de la hacienda pública** desde el punto de vista de **su organización, gestión y control**.

Organización	<i>Representando las distintas funciones de la hacienda pública, de los órganos del Estado encargados de su cumplimiento y de las interrelaciones existentes entre ellos.</i>
Gestión	<i>Representando la significación de los elementos integrantes del presupuesto y el seguimiento de las etapas relativas a su ejecución, del régimen de las contrataciones y de la incidencia de los contratos y las variaciones patrimoniales en la situación de la hacienda pública.</i>
Control	<i>Reflejando la comparación entre la predeterminación de funciones y su cumplimiento, de la especie y grado de responsabilidad de los agente que tienen a su cargo la gestión y de los órganos que la verifican y juzgan.</i>

Por lo tanto resulta importante destacar que desde la década de los 80 con la creación de la Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública “Dr. Juan Bayetto” hasta la actualidad, los catedráticos más destacados en la materia, han planteado algunos lineamientos doctrinarios para la formación en el área dentro de los que se sugiere la estructuración en organización, gestión y control.

En este sentido el programa de nuestra materia recepta estos tres ejes ordenadores en tres unidades, sobre las cuales estructura el desarrollo de los contenidos:

**Tabla 1: Contenidos de la asignatura Contabilidad del Sector Público.**

<b>Programa de la asignatura Contabilidad del Sector Público</b>	
<b>UNIDAD I</b>	<b>Organización de la Hacienda Pública</b>
Capítulo I	Contabilidad Pública y Hacienda Pública
Capítulo II	La Organización de la Hacienda Pública
Capítulo III	Sistema y administración financiera de la hacienda pública
Capítulo IV	Producción de bienes y servicios
<b>UNIDAD II</b>	<b>Gestión de la Hacienda Pública</b>
Capítulo I	Planificación del sector público
Capítulo II	El Sistema Presupuestario - Formulación
Capítulo III	El Sistema Presupuestario – Ejecución y evaluación
Capítulo IV	El Sistema de Crédito Público
Capítulo V	El Sistema de Tesorería
Capítulo VI	El Sistema de Contabilidad Gubernamental
Capítulo VII	El Sistema de Contrataciones
Capítulo VIII	El Sistema de Administración de Bienes
Capítulo IX	El Sistema de Inversión Pública
Capítulo X	Otros Sistemas
<b>UNIDAD III</b>	<b>Control de la Hacienda Pública</b>
Capítulo I	El control y la responsabilidad
Capítulo II	El Control Interno
Capítulo III	El Control Externo
Capítulo IV	Auditoría Gubernamental

## La Hacienda Pública

### Concepto de Hacienda Pública

Como ya expresamos anteriormente, la Contabilidad Pública tiene por objeto el estudio de la hacienda pública desde el punto de vista de su organización y gestión, y control; nos queda a partir de este momento presentar una definición concreta de Hacienda Pública a través de la opinión de destacados profesores de la especialidad:

Atchabahian (2008, p.24) en su libro Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública, *expresa que* la hacienda pública es “... la coordinación económica activa de personas y de bienes económicos, establecida por los habitantes afincados en un territorio, con la finalidad de satisfacer las necesidades de orden colectivo o común que los individuos no podrían atender aisladamente”.

Asimismo Le Pera (2007, p.49) la define como “... una coordinación activa de personas y de bienes como resultado de la cual se producen bienes con los que se satisfacen necesidades humanas, públicas y privadas”

Para cumplir con las necesidades de los ciudadanos, la hacienda pública necesita medios económicos, que se obtienen principalmente a través del usufructo de sus propios bienes; y en base a la potestad que tiene el Estado de ejercer su poder de coacción a través de contribuciones obligatorias, como son los tributos (impuestos, tasas, contribuciones).

De esta manera nos encontraremos en nuestro país con una (1) Hacienda Pública Nacional que llevará adelante su ley de presupuesto de la Administración Nacional; veintitrés (23) Haciendas Públicas Provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) que ejecutarán cada una de ellas sus respectivas leyes de presupuesto y más de 2.200 Haciendas Públicas Municipales que contarán con sus respectivas Ordenanzas de presupuesto anual.

### Elementos que la integran

Entre los elementos integrantes de la hacienda pública podemos mencionar:

- a) El sujeto: los habitantes de un lugar y los órganos y organismos del Estado
- b) La materia administrable: la riqueza perteneciente a la hacienda, el conjunto de bienes susceptibles de posesión estatal.
- c) La actividad o acción sobre la materia administrable, concretamente la gestión administrativa
- d) La finalidad, satisfacer las necesidades colectivas

## Características de la hacienda pública y diferenciación con la hacienda privada

### Características de la Hacienda Pública

Las principales características de la hacienda en general y de la hacienda pública en forma específica pueden ser presentadas de la siguiente manera:

**Tabla 2: Características de la hacienda en general – Fuente Atchabaian (1996)**

Criterios de clasificación de la Hacienda	
Por su duración	Según tengan prefijado un período de duración o no.
	Perdurables
	Transitorias
Por la naturaleza del vínculo	Según el ingreso y la permanencia de los individuos
	Voluntaria
	Coactiva
Por la finalidad	Según persigan fines de lucro o no
	De Producción
	De Erogación (o de consumo).
Por la integración de sus órganos	Según el órgano volitivo y el directivo residen en la misma persona o no
	Dependientes
	Independientes
Por la condición jurídica de su titular	Según pertenezcan a una persona de derecho público y de existencia necesaria con es el Estado, o a una persona de derecho privado.
	Públicas
	Privadas
Por la división del trabajo administrativo	Según la labor actividad se realice en una sola hacienda (central) o se autorice el funcionamiento de haciendas menores.
	Divisa
	Indivisa

Podemos concluir entonces que la Hacienda Pública es perdurable, coactiva, de erogación, dependiente y divisa a lo que podría agregarse que es política, ya que la gestión y la toma de decisiones no responde a las leyes del mercado, sino a la aplicación de criterios políticos de valor y que es formal, ya que su administración está totalmente reglada.

Otra de las diferencias más significativas entre la Hacienda Privada y la Hacienda Pública que corresponde resaltar, se vincula con la articulación de las relaciones económicas que en el ámbito privado quedan configuradas a través del mercado, mientras que en el ámbito público se encuentran ordenadas por el **presupuesto** elemento integrador de todo el accionar público.

Podemos preguntarnos ¿porque puede interesarnos el Presupuesto Público? cuestión que será ampliamente desarrollada a lo largo de esta publicación, aunque podríamos adelantar algunos motivos:

- Porque una de las funciones básicas del presupuesto es decidir en que gasta el Estado su dinero y este proceso debe responder a la concepción que la sociedad tiene acerca de las funciones que debe cumplir el Estado.
- Porque el presupuesto debería pensarse como una radiografía de las necesidades de la comunidad, o también
- Porque tiene una enorme influencia sobre la vida cotidiana de todos los argentinos ya que determina de qué manera asigna el estado su gasto social, en que monto se endeudará, cuanto destinará al pago de jubilaciones o cual será la carga impositiva a afrontar por empresas y ciudadanos.

La ejecución del gasto en los distintos niveles de gobierno en nuestro país, presenta particularidades que diferencia las erogaciones en función de responsabilidades en determinadas materias que son características del gobierno nacional (Defensa, justicia, jubilaciones y pensiones, etc.), los provinciales (Educación, salud, seguridad, etc.) o los municipales (servicios públicos, transito, transporte, etc.)

### Diferencias entre la Hacienda Pública y la Hacienda Privada

De la comparación entre la Hacienda Pública y la Privada se identifican diferencias en sus objetivos, tasa de rentabilidad, precios y en el análisis de resultados, con el detalle de la siguiente tabla:

**Tabla 3: Principales diferencias entre la Hacienda Pública y la privada**

<b>Diferencias entre la Hacienda Pública y la Hacienda Privada</b>	
En sus objetivos	Pública: Busca la satisfacción de necesidades colectivas
	Privada: Busca incrementar su patrimonio.
En su tasa de rentabilidad	Pública: Se rige por costos y beneficios sociales.
	Privada: Se basa en el espíritu de lucro
En sus precios	Pública: Revestidos de criterios sociales
	Privada: Basados en las leyes de mercado
En el análisis del resultado del ente	Pública: No debe considerarse solamente la existencia de superávit como aspecto positivo para la gestión. Para realizar una consideración favorable en la Hacienda Pública deben considerarse otros aspectos tales como, la comparación con lo previsto en la ley de presupuesto, las erogaciones en términos monetarios pero también en términos de unidades físicas para poder apreciar que bienes y servicios se aportaron a la comunidad.
	Privada: Representa la eficacia de la actividad. El resultado positivo del ejercicio incrementa el patrimonio y refleja el desarrollo de una gestión positiva.

## Vínculos con otras disciplinas

Adolfo Atchabaian (1996) menciona que por ser la Contabilidad Pública una disciplina político-social guarda relaciones de afinidad con distintas disciplinas, a saber:

- a) El Derecho Constitucional,
- b) El Derecho Civil,
- c) El Derecho Administrativo,
- d) La Ciencia Política,
- e) La Economía Política
- f) Las Finanzas Públicas,
- g) Las Matemáticas,
- h) La Estadística Metodológica,
- i) La Informática,

Como puede apreciarse la multiplicidad y la diversidad de temáticas involucradas, hacen necesario un abordaje interdisciplinario en las distintas problemáticas de la Contabilidad Pública. Todos los temas que se vayan desarrollando a lo largo de esta publicación, sea que se vinculen con el presupuesto público, la deuda pública, las contrataciones del estado, las políticas públicas para satisfacción de necesidades, los ingresos como resultado de la recaudación impositiva como los sistemas de control, deben considerar el punto de vista y la interacción de las distintas disciplinas.

## Origen y evolución histórica

### Sistema republicano de gobierno e inicio de la contabilidad pública

La literatura sobre la hacienda antigua preferentemente indagó sobre problemas de imposición sin profundizar sobre gran parte de la historia financiera sobre las instituciones de la contabilidad pública. Ale (1994)<sup>2</sup> sostiene que es probable que las sociedades a medida que fueron evolucionando comenzaron a organizar sistemas que permitan satisfacer las necesidades de los gobernantes. La *Tabla 4* incluye un breve comentario sobre las distintas contabilidades públicas.

---

<sup>2</sup> Ale, Miguel Ángel (1994) Manual de Contabilidad Gubernamental – Adaptada a la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (Ley N° 24.156). Capítulo II “Evolución histórica de la Contabilidad Pública”. Ediciones Macchi.

Tabla 4 – Aspectos sobre los orígenes de la contabilidad pública -Fuente: Ale (1994)

Contabilidad Pública en:	Breve comentario
Imperio Egipcio	Contabilidad Pública del Imperio Egipcio: las primeras grandes organizaciones políticas y sociales de la historia surgieron en Egipto y en la Mesopotamia. En los primeros tiempos la propiedad privada era desconocida en Egipto hasta que el nuevo régimen de propiedad de las tierras cedidas a los ciudadanos hizo posible la aplicación de impuestos.
Babilonia, Asiria y Persia	Contabilidad Pública en Babilonia, Asiria y Persia: en forma posterior a la civilización egipcia comienza la era histórica en Babilonia. La necesidad de una gran organización política y social se crea por un factor geográfico. El imperio persa, último gran organismo político oriental, se diferencia de los precedentes, aparte del aspecto político, por el económico-administrativo, ya que encontramos en él, por primera vez, elementos de un plan organismo de descentralización administrativa y contable respecto de un sólido poder político central.
Atenas	Contabilidad Pública de los atenienses: para muchos estados de Grecia, según Ciccotti (1921) citado por Ale (1994), no hay fuentes sobre su organización financiera, pero para Atenas se puede hacer una reconstrucción parcial del orden financiero gracias a las referencias contenidas en las obras literarias, a las informaciones de los oradores y de los historiadores y, sobre todo, por las cuentas y deliberaciones esculpidas en mármol que atestiguan el cuidado del pueblo ateniense de la administración pública.
Roma	Contabilidad Pública de los Romanos: -El periodo Regio: La contabilidad de los romanos comenzó por el uso, convertido luego en la Ley, de que el padre de familia llevara registro diario de todas las entradas y salidas de la casa y que mensualmente cotejaba con otro registro; -El periodo Republicano: de este periodo existe información más confiable: el Senado tenía el derecho de votar las entradas y decretar su cobro. Los cónsules tenían la función de administrar la hacienda y la facultad de emitir órdenes de pago, mientras que los <i>quaestores</i> tenían la gestión de la hacienda, es decir la recepción de las entradas, el pago de los gastos y la custodia del tesoro; -El periodo del imperio: el poder imperial, nacido de las guerras civiles, debió tener entre sus preocupaciones principales el restablecimiento de un orden en todos los servicios y todos los organismos financieros para el saneamiento de la vida política y económica y para la salvaguardia del poder y del prestigio de la autoridad central del Estado.
La Edad Media	Contabilidad Pública en la Edad Media: -La época Bizantina: durante la época bizantina, el Estado conserva las instituciones financieras del final del imperio, pero aumentando la aplicación de tributos por el aumento de los gastos y por la decadencia de las otras formas de rédito; -Los Longobardos: se conoce poco de las condiciones sociales,



	<p>políticas y económicas y, por ende, de la hacienda pública en el primer periodo del dominio longobardo en Italia, sin embargo debido a sus exigencias de ganado y la obligación de los romanos de cederles una cuota de sus rentas agrícolas, es de suponer que no cuidaran sus actividades económicas y obtuvieron todos sus recursos de las conquistas;</p> <p>-El periodo Carolingio: en los tiempos del imperio carolingio el patrimonio era la suma de los Estados que lo componían. Ese patrimonio comprendía dominios agrícolas y forestales, minas, salinas, productos de la tierra, dotaciones de edificios y construcciones, dotaciones militares y muebles y objetos;</p> <p>-La edad Feudal: con la caída del imperio carolingio, mantenido por el dirigismo económico y político de Carlomagno, le sucedieron Estados en que el contrato feudal es base de la soberanía y en el que el rey solo tiene como súbditos a quienes han recibido directamente de él un feudo;</p> <p>-La edad de las comunas: el surgimiento de las comunas autónomas, entre otras cosas por el decaimiento del sistema feudal y el debilitamiento del poder de obispos y reyes, permite la apertura de la ciudad a actividades de producción e intercambio.</p>
<i>Italia</i>	<p>Contabilidad Pública en Italia en el periodo de predominio extranjero: en la época del descubrimiento de América, Italia se encuentra en su máximo esplendor cultural, pero en el punto de su ruina política y económica. Las consecuencias de esa situación son visibles en el estado de la hacienda pública.</p>
<i>Inglaterra</i>	<p>Contabilidad Pública en Inglaterra y el surgimiento del derecho presupuestario: es especialmente interesante el desarrollo de la hacienda pública y en especial del presupuesto en Inglaterra. Efectivamente aquí más que en otros países se dieron numerosos pedidos de subsidios por la corona para reforzar las entradas del estado. La concesión de esos subsidios era hecha por los representantes de las distintas clases sociales en asamblea. De la lucha entre Parlamento y rey por cada subsidio debía nacer el derecho presupuestario moderno.</p>
<i>Francia</i>	<p>Contabilidad Pública en Francia: los principios que se afirmaron en Inglaterra sobre libertad y derecho presupuestario no se difundieron en Francia, donde las reivindicaciones de los estados generales fueron sofocadas por la consolidación de la monarquía absoluta, que concentró la hacienda pública en las manos del rey y fue mantenida en secreto hasta la época de la Revolución. Sin embargo en la administración se comenzó una poderosa obra reformadora de la contabilidad pública, principalmente bajo iniciativa del ministro Enrique IV, Maximiliano de Bethune, duque de Sully. Éste en 1596 comenzó a redactar un presupuesto que según su criterio debía ser una síntesis de todo el movimiento financiero, pero no se pudo poner en práctica por la existencia de varias cajas que recogían fondos de las diversas entradas administradas por distintos recaudadores.</p>

## Periodo inicial

En línea con la literatura (v.gr. Caba Pérez C. y Caba Pérez E. I., 2007<sup>3</sup>) cabe mencionar que durante el periodo colonial los impuestos eran fijados por el Rey sin intervención de las autoridades locales y sólo ciertas prestaciones eran retribuidas por tasas establecidas por los cabildos. Las leyes de las Indias no llegaban a ser un régimen de contabilidad pública, no obstante incluían disposiciones de cómo se debían de gobernar las haciendas. Las mismas tenían como objetivo resguardar los intereses y derechos del monarca.

Desde la independencia, el poder legislativo aprobaba los impuestos, las contribuciones y gravámenes, y se estableció el principio de la divulgación/publicidad de las operaciones de hacienda. Asimismo aparece la obligatoriedad de rendir la Cuenta de Inversión de las Rentas Públicas a la Junta de Gobierno. En 1820 se confecciona el primer presupuesto de gastos, sometido a la aprobación por la legislatura, el cual fue considerado como el primer intento serio de introducir un instrumento de contabilidad preventiva.

La literatura (v.gr. Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina, 2005<sup>4</sup>) considera como la primera Ley Nacional de Contabilidad Pública a la Ley N° 217 del 26 de septiembre de 1859, llamada Reglamento General de Pagos. Al respecto, Ale (1994) destaca que entre sus disposiciones se incluía la forma de apertura de la contabilidad del presupuesto y se reglamentaba la forma de presentación de la Cuenta de Inversión al Congreso.

## Primera Ley de Contabilidad: Ley N° 428

En 1865 se presenta al Congreso un proyecto de ley de contabilidad (inspirado en la ley francesa sobre Hacienda) la cual se sancionó en 1870, convirtiéndose en la Ley N° 428. Esta ley, estuvo vigente casi tres cuartos de siglo, hasta 1947. En base a la literatura cabe mencionar que fue considerada como un verdadero código de contabilidad y que estuvo vigente durante el periodo 1870 a 1947, pero que continuaron dictándose una serie de leyes, decretos y acuerdos, a saber (v.gr. Caba Pérez C. y Caba Pérez E. I., 2007):

- La Ley del 30 de junio de 1913 se podría considerar como uno de los primeros intentos de organizar la rama patrimonial de la contabilidad en la Hacienda del Estado Federal;

<sup>3</sup> Caba Pérez, C., y Caba Pérez, E. I. (2007). La cuenta de inversión argentina frente a los compromisos adquiridos por el programa "transparencia en las cuentas públicas". Documentos y aportes en administración pública y gestión estatal N.8 Santa Fe ene./jun. 2007 versión online.

<sup>4</sup> Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina (2005) "El Control Público" Edición N° 105 - Edición Digital N° 6 (Editor Responsable: Claudio A Ricciuti) - Noviembre/Diciembre 2005 - <http://www.elcontrolpublico.com.ar/ecp105/pag057.htm>.

- La Resolución del 14 de julio de 1931 reglamentó el registro de las operaciones que atañían a las contabilidades descentralizadas que se debían llevar en cada jurisdicción;
- El acuerdo del 10 de febrero de 1932 incluía un plan uniforme de contabilidad de aplicación al sector público, en el que se daban normas de contabilidad sintética y analítica, sobre la forma de llevar los registros y la dinámica de asientos contables;
- El Decreto de 27 de julio de 1933 reinicia las gestiones para intentar la implantación de la contabilidad patrimonial en la Hacienda Pública. En 1938 se autorizó al departamento de Obras Públicas organizar una oficina permanente de registro de Bienes del Estado, cuyas competencias serían, posteriormente, transferidas a la Contaduría General.

Los procedimientos derivados de la Ley N° 428 (llamada “Ley Frías”) consolidan el modelo racional burocrático y consagraban la regla de universalidad del presupuesto, la prohibición de gastar fuera de las autorizaciones presupuestarias, las formalidades de la orden de pago, determinaba la estructura de la Ley de Presupuesto, la técnica presupuestaria centralizada y la vigencia anual, entre otros aspectos.

La Contaduría General de la Nación concentraba la función presupuestaria desde el año 1887, para evitar el compromiso por importes superiores a los créditos aprobados (Dellasanta y Módolo, 2013).<sup>5</sup>

## **Segunda Ley de Contabilidad: Ley N° 12.961**

En línea con la literatura (v.gr. Caba Pérez C. y Caba Pérez E. I., 2007) cabe mencionar que la organización legal de la Contabilidad del Estado fue gradualmente complejizándose ya que, a raíz de vacíos legales que tenía la ley 428, se fueron aprobando numerosas leyes, acuerdos y decretos. El Senado en 1932 designó una comisión para elaborar una Ley de Contabilidad convirtiéndose en la ley 12.961.

Por otro lado la literatura (v.gr. Dellasanta y Módolo, 2013) destaca que en la década del 40 se recomienda al presidente de la Contaduría General de la Nación, la redacción de un nuevo ordenamiento administrativo – contable para las modalidades centralizadas, autónoma, descentrada, empresarial y bancaria del aparato estatal. La Ley 12.961 del 20 de marzo de 1947 consagraba los principios de unidad y universalidad del presupuesto, definía el ejercicio desde el 01/01 al 31/12 con un complemento de tres meses hasta el 31 de marzo siguiente,

---

<sup>5</sup> Krieger, Mario J. – Director (2013) “Estado y administración pública”. Capítulo 12 “Administración Financiera” autores Dellasanta, Alicia y Modolo, Cristian A. Errepar.

con un adicional consistente en una partida global a disposición del Poder Ejecutivo Nacional de refuerzos de créditos en caso de insuficiencia.

Otros aspectos a destacar son que el Ministerio de Hacienda era el responsable de la preparación del presupuesto, que la liquidación final del presupuesto estatal, conocida con el nombre de Cuenta de Inversión era aprobada por el Parlamento, y que la Contaduría General de la Nación desempeñaba la función de órgano rector del sistema de control interno, excluyéndose el uso de fondos para emergencias de los tres poderes.

### **Tercera Ley de Contabilidad: Decreto/Ley N° 23.354**

La Ley de Contabilidad fue aprobada por el Decreto-Ley N° 23.354 del 31 de diciembre del 1956, la cual tuvo como objetivos fundamentales modificar el régimen de control de la hacienda pública y desarrollar procedimientos adecuados para determinar con exactitud los resultados financieros y patrimoniales de los ejercicios económicos. Cabe destacar los siguientes aspectos positivos de la norma (Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina, 2005):

- Adopción del sistema de presupuesto de competencia en lo relativo a gastos.
- Agilización de mecanismos administrativos de pago del gasto.
- Modificación de la estructura presupuestaria, mediante la adopción de una clasificación primaria más racional de los gastos públicos
- Modificación de las fechas de iniciación y finalización del ejercicio financiero.

Cabe destacar que se creaba el Tribunal de Cuentas de la Nación, el cual tuvo vigencia desde su integración en 1957 hasta su disolución en 1992, y realizaba un control de legalidad y técnico contable.

Por otro lado podemos mencionar que la Ley le permitía al Poder Ejecutivo crear créditos de emergencia, que incluía el régimen de contrataciones que siguió vigente hasta el año 2000 y también el de Administración Patrimonial, que determinaba la estructura de la Ley de Presupuesto en gastos que abarcaban Servicios, Deuda Pública, Inversiones, Trabajos Públicos y entre los recursos, el Presupuesto de gastos e inversiones patrimoniales, que permitía reestructurar los créditos, y que por primera vez, la función presupuestaria es jerarquizada como Dirección autónoma en su gestión de la Contaduría General de la Nación y de la Tesorería General de la Nación (Dellasanta y Módolo, 2013).

## Ley de Administración Financiera: Ley N° 24.156

La ley 23.354 de Contabilidad fue derogada, no obstante mantuvieron su vigencia algunos artículos, a saber: del 51 a 54 inclusive (referente a la gestión de los bienes del Estado), y del 55 al 64 inclusive (relativo a contrataciones). El 30 de septiembre de 1992 se aprueba una ley denominada Ley 24.156 de Administración Financiera y Sistemas de Control.

En base a la literatura (Dellasanta y Módolo, 2013) cabe mencionar que la transformación del sistema de administración financiera pública fue asumida pilar fundamental de la modernización del Estado<sup>6</sup>. La negociación política para su sanción impidió incluir el sistema recaudador, el de administración de bienes, el de recursos humanos y el de contrataciones como temas de esta ley genérica.

Este enfoque integraba los subsistemas de Presupuesto, Crédito Público, Tesorería, y Contabilidad Gubernamental cuyo órgano rector sería la Secretaría de Hacienda. El Control Interno se encontraba a cargo de la Sindicatura General de la Nación (dependiente del Poder Ejecutivo) y como órgano de control externo se crea la Auditoría General de la Nación, siendo la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas del Congreso la que debía aprobar o desaprobar los resultados emergentes de sus auditorías.

La ley actual concibe la integración y la unidad normativa del régimen administrativo financiero público, no obstante se complementó la norma con un conjunto de legislación, a saber: Régimen de Consolidación de Deuda, Ley Complementaria Permanente de Presupuesto, el capítulo de la segunda Ley de Reforma del Estado, la de Administración de los Recursos Públicos, la Ley de Empleo Público, de Emergencia Económica, de Responsabilidad Fiscal, el Fondo de Desendeudamiento Argentino, Compre Nacional, las reestatizaciones (Aerolíneas Argentinas, YPF, etc.) y la Carta Orgánica del BCRA, entre otras.

<sup>6</sup> En línea con dichos autores cabe destacar las siguientes cuestiones como fortalezas del sistema integrado según su diseño inicial:

Administración de fondos públicos con economicidad.

Operación de los saldos financieros globales del sector público nacional con la CUT (Cuenta Única del Tesoro) como gestión de tesorería con centralización normativa y descentralización operativa.

Combinación de las políticas de inversión financiera y deuda pública, siendo la administración de esta un componente y unidad de gestión de la administración financiera nacional por vía informática.

Estructuración básica y general del proceso presupuestario público.

Información sintética de la gestión de acuerdo al Plan de Cuentas con las salidas en tiempo real de los resultados económicos y financieros que inciden en el patrimonio público para viabilizar el seguimiento el control y la evaluación del conjunto de los sistemas a cargo de la contabilidad.

Programación anual de contrataciones de los organismos al formular el presupuesto y al proyectar la ejecución presupuestaria, mediante una identificación uniforme de bienes y servicios.

Administración de los recursos humanos comprendiendo al presupuesto del gasto en personal, escalafones, análisis salarial, movimiento de personal, estructuras organizativas y liquidación de haberes.

Medición del grado de efectividad y eficiencia de los actos de gobierno a través de la formulación de metas e indicadores y su evaluación durante la ejecución presupuestaria de los organismos.

Continuidad presupuestaria, luego plurianualidad.

Consolidación del presupuesto de la administración nacional y de las empresas públicas.

Criterio de responsabilización de los funcionarios públicos.

## Referencias

- Ale, M.(1994) Manual de Contabilidad Gubernamental, Buenos Aires: Ediciones Macchi -
- Atchabaian A, (1996) Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública Buenos Aires, Ediciones Depalma.
- Le Pera, A. (2007) Estudio de la Administración Financiera Pública, Buenos Aires Ediciones Cooperativas.
- Dellasanta A.y Módolo C. (2013) Administración Financiera. En Krieger M. Estado y Administración Pública .Buenos Aires, Errepar
- Caba Pérez, C., y Caba Pérez, E. I. (2007). La cuenta de inversión argentina frente a los compromisos adquiridos por el programa "transparencia en las cuentas públicas". Documentos y aportes en administración pública y gestión estatal N.8 Santa Fe ene./jun. 2007 versión online.
- <sup>1</sup>Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina (2005) "El Control Público" Edición N° 105 - Edición Digital N° 6 (Editor Responsable: Claudio A Ricciuti) - Noviembre/Diciembre 2005 -<http://www.elcontrolpublico.com.ar/ecp105/pag057.htm>.

## CAPITULO 2

# Organización de la Hacienda Pública

*Hernán R. Vicente y Diego M. Corti*

El Estado surge como un requerimiento de la sociedad para la satisfacción de necesidades que no pueden ser atendidas en forma aislada por los individuos. Algunas de esas necesidades son desarrolladas con carácter exclusivo (por ej. seguridad y defensa), y otras en concurrencia con el sector privado (como salud y educación).

Para cumplir con las necesidades de los ciudadanos el Estado presenta distintas instituciones que conforman su estructura, y que tienen por objeto la producción de bienes y servicios sociales.

El presente capítulo tiene por objetivo presentar una descripción de la administración pública en la República Argentina en los tres ámbitos que la conforman: nacional, provincial y municipal. En tal sentido se desarrollará la estructura organizacional vigente en los distintos niveles de gobierno aunque limitándonos por razones de extensión del capítulo únicamente al Sector Público Nacional, así como una breve mención al Sector Público Provincial (Provincia de Buenos Aires) y al Sector Público Municipal (Municipios de la Provincia de Buenos Aires).

## Organización del Sector Público Nacional

El abordaje de la descripción de la estructura organizacional tomará en cuenta los enfoques jurídico o normativo (principalmente a través de la Constitución Nacional y la Ley de Ministerios) y el funcional (vinculada con la Ley de Administración Financiera 24.156 y el clasificador institucional).

### Enfoques jurídico o normativo:

La base de análisis está dada por la Constitución Nacional, donde se analizará cada uno de los Poderes estatales, presentando el mandato legal y competencias asignados a cada uno de ellos, realizando también una descripción de sus estructuras organizativas.

Resulta importante destacar el carácter cambiante y flexible de la Estructura Organizacional del Estado. Año tras año la ley de presupuesto puede presentar diferentes estructuras organi-

zativas con la modificación e inclusión de organismos de acuerdo a la modalidad en que el gobierno pretenda aplicar sus políticas públicas.

La organización jurídica del Estado argentino está determinada en nuestra Constitución Nacional que en su Primera Parte “Declaraciones, Derechos y Garantías” establece que adoptamos para nuestro gobierno la forma representativa (gobiernan a través de los representantes del pueblo); republicana (existe división de poderes) y federal (las provincias conservan su autonomía).

Artículo 1° CN: *La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución.*

En su Segunda Parte “Autoridades de la Nación”, nuestra Constitución Nacional establece la existencia de:

- Un Gobierno federal que provee a los gastos de la nación y detenta la soberanía nacional, (artículos 44 a 120).
- Gobiernos de Provincia, que se dan su propia Constitución e instituciones, mantienen su autonomía y conservan todo el poder no delegado al Gobierno Federal (artículos 121 a 129).
- El régimen municipal es facultad propia de las provincias, dispuesto a través de las respectivas Constituciones Provinciales y la ley Orgánica de Municipalidades sancionada por cada Legislatura Provincial (artículos 5 y 123).

### **Organización del Gobierno Federal**

La Constitución Nacional en su Segunda Parte “Autoridades de la Nación”, Título Primero, establece que el Gobierno Federal está constituido por tres Poderes, con las respectivas funciones estatales Legislativa, Ejecutiva (o administrativa), y Jurisdiccional.

La reforma constitucional de 1994 incorpora al Ministerio Público en su artículo 120 como un órgano independiente del Gobierno Federal cuya función es la de promover la actuación de la justicia en defensa de los intereses generales de la sociedad.

Comenzaremos entonces describiendo cada uno de los poderes estatales incluidos en nuestra Constitución en el orden en que se encuentran presentados, comenzando por el Poder Legislativo, continuando luego por el Poder Ejecutivo y finalmente por el Poder Judicial

#### *Poder Legislativo - Sección Primera - Del Poder Legislativo*

El Congreso Nacional está compuesto de dos Cámaras, una de diputados de la Nación (representan al pueblo de la Nación) y otra de senadores (representan a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires). Es quien dicta las leyes, las modifica o suspende conforme la Constitución.

Entre todas las funciones del Poder Legislativo mencionamos las relacionadas con la administración financiera del Estado Nacional



- Sancionar las leyes para que el Poder Ejecutivo lleve a cabo sus acciones de administración (entre ellas la Ley de Ministerios 22.520 que será desarrollada más adelante) y el para que el Poder Judicial administre justicia.
- Sancionar la Ley de Presupuesto Nacional y controla su ejecución
- Controlar el Sector Público nacional a través de la Auditoría General de la Nación.

#### *Cámara de Diputados*

Se compondrá de representantes elegidos directamente por el pueblo de las provincias, de la ciudad de Buenos Aires, y de la Capital en caso de traslado, que se consideran a este fin como distritos electorales de un solo Estado y a simple pluralidad de sufragios. (Art. 45).

#### *Cámara de Senadores*

El Senado se compondrá de tres senadores por cada provincia y tres por la ciudad de Buenos Aires, elegidos en forma directa y conjunta, correspondiendo dos bancas al partido político que obtenga el mayor número de votos, y la restante al partido político que le siga en número de votos. (Art. 54).

#### *Auditoría General de la Nación*

El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo. El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación. (Art. 85).

#### *Defensor del Pueblo*

El Defensor del Pueblo es un órgano independiente instituido en el ámbito del Congreso de la Nación, que actuará con plena autonomía funcional, sin recibir instrucciones de ninguna autoridad. Su misión es la defensa y protección de los derechos humanos y demás derechos, garantías e intereses tutelados en esta Constitución y las leyes, ante hechos, actos u omisiones de la Administración; y el control del ejercicio de las funciones administrativas públicas. (Art.86).

#### *Crédito presupuestario asignado al Poder Legislativo Nacional.*

A modo de ejemplo podemos hacer mención al crédito total asignado al Poder Legislativo Nacional por la Ley N° 27.467 de Presupuesto de la Administración Nacional para el ejercicio 2019, que representa el 0,63 % del total de la Administración Pública Nacional y se encuentra distribuido de la siguiente manera: el 90,34 % para las Cámaras de Diputados y Senadores

(Administración Central), y el 9,66 % restante destinado a la Auditoría General de la Nación., cuyo crédito en el presupuesto nacional se discrimina por separado debido a su carácter de Organismo Descentralizado.

#### *Poder Ejecutivo - Sección Segunda del Poder Ejecutivo*

El Poder Ejecutivo de la Nación se encuentra desarrollado en la Constitución Nacional en el Título Primero “Gobierno Federal”, Sección Segunda “Del Poder Ejecutivo”, artículos 87 a 107. De acuerdo a lo establecido en el artículo 87 el poder Ejecutivo es unipersonal

#### *Presidente de la Nación*

El Presidente es Jefe supremo de la Nación, jefe del gobierno, responsable político de la administración general del país, y Comandante en Jefe de todas las fuerzas armadas de la Nación.

#### *Atribuciones relacionadas con la administración financiera del Estado Nacional*

- Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación.
- Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar.
- Supervisa el ejercicio de la facultad del jefe de gabinete de ministros respecto de la recaudación de las rentas de la Nación y de su inversión, con arreglo a la ley o presupuesto de gastos nacionales.

#### *Vicepresidente de la Nación y sus atribuciones*

Reemplaza al Presidente de la Nación en sus funciones, de acuerdo a lo establecido en la Constitución Nacional. Es presidente natural del Senado siempre y cuando el Presidente de la Nación se encuentre en funciones. En caso de ausencia de éste, asume funciones ejecutivas.

- Preside el Senado de la Nación -excepto cuando está a cargo del Poder Ejecutivo (artículo 57);
- Vota en caso de empate en la votación del Senado de la Nación (artículo 57);
- Ejerce interinamente el Poder Ejecutivo en caso de enfermedad o ausencia del Presidente de la Nación (artículo 88);

#### *Jefe de Gabinete - Atribuciones relacionadas con la administración financiera del Estado Nacional*

Es designado por el Presidente de la Nación y tiene a su cargo la administración general del país. Es una figura creada a partir de la reforma constitucional del año 1994 y es el colaborador más inmediato del presidente.

- Ejercer la administración general del país.
- Enviar al Congreso los proyectos de ley de Ministerios y de Presupuesto nacional, previo tratamiento en acuerdo de gabinete y aprobación del Poder Ejecutivo.
- Hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la ley de Presupuesto nacional.
- Concurrir a las sesiones del Congreso y participar en sus debates, pero no votar.

#### *Ley de Ministerios y Ministros del Poder Ejecutivo.*

Resulta necesaria la existencia de órganos auxiliares en la gestión administrativa que se ocuparán de las distintas materias que conciernen a la administración de las políticas públicas gubernamentales. Encontramos aquí a los Ministros, órganos auxiliares que facilitan la labor administrativa contando con funciones y competencias propias.

La Ley de Ministerios establece la competencia de los distintos ramos ministeriales. Su composición puede verse modificarse en cualquier momento del año considerando que la estructura organizativa del sector público debe ser flexible. La estructura organizativa se encuentra legislada por la Ley 22.520 y sus modificatorias.

#### *Ministros*

Son nombrados por el Presidente a cuya autoridad están subordinados y entre sus atribuciones podemos mencionar:

- Tienen a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, refrendan y legalizan los actos del Presidente por medio de su firma, sin cuyo requisito carecen de eficacia (artículo 100);

#### *Estructura organizativa del Poder Ejecutivo Nacional.*

La página de la Jefatura de Gabinete MAPA DEL ESTADO (<https://mapadelestado.jefatura.gob.ar/>) es el sitio oficial que brinda información sobre las estructuras organizativas de la Administración Pública Nacional centralizada, descentralizada, empresas y sociedades del Estado. Permite conocer los objetivos y responsabilidades de cada Área de Gobierno, organigramas, normativas y autoridades designadas en los organismos públicos. Asimismo, se encuentra disponible para su descarga la estructura organizativa - organigrama escalar-, integral y por jurisdicción, como así también los diferentes organigramas por ministerio y organismos descentralizados.

#### *Crédito presupuestario asignado al Poder Ejecutivo Nacional*

Para dar una idea de magnitud principalmente en términos porcentuales se presenta el crédito total asignado al Poder Ejecutivo Nacional por la Ley N° 27.467 de Presupuesto de la Administración Nacional para el ejercicio 2019, representando el 97,85 % del gasto total; y se

encuentra distribuido de la siguiente manera: el 43,69 % en Organismos de Administración Central, el 7,11 % destinado a Organismos Descentralizados y el 49,20 % restante en Instituciones de Seguridad Social.

### *Poder Judicial*

#### Sección Tercera del Poder Judicial

El Poder Judicial de la Nación, se encuentra instituido en la Constitución Nacional en el Título Primero “Gobierno Federal”, Sección Tercera “Del Poder Judicial”, artículos 108 a 119.

El artículo 108 de la Constitución Nacional, establece que el Poder Judicial de la Nación Argentina es ejercido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación instancia jurídica máxima de nuestro país.

Artículo 108 CN: El Poder Judicial de la Nación será ejercido por una Corte Suprema de Justicia, y por los demás tribunales inferiores que el Congreso estableciere en el territorio de la Nación.

Tal como se expresa en dicho artículo, el Congreso Nacional es quien tiene a su cargo el establecimiento y distribución de la jurisdicción federal en el territorio nacional, con la creación de los tribunales inferiores en los lugares y con la competencia que considere necesarios.

Los magistrados de la Corte Suprema son nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado por dos tercios de sus miembros presentes, en sesión pública convocada al efecto, los demás jueces de los tribunales federales inferiores son nombrados por el Poder Ejecutivo en base a una propuesta vinculante en terna del Consejo de la Magistratura, con acuerdo del Senado.

#### *Organización Interna de la Corte Suprema de Justicia*

El Artículo 113 de la Constitución Nacional, especifica que la Corte Suprema dictará su reglamento interior y nombrará a sus empleados.

Conjuntamente con la **Corte Suprema de Justicia** y los demás jueces y tribunales inferiores, la organización del Poder Judicial se completa con el **Consejo de la Magistratura**, y el **Jurado de Enjuiciamiento**, instituidos por la reforma constitucional del año 1994, en los artículos 114 y 115 de la Constitución Nacional, respectivamente.

#### *Consejo de la Magistratura*

Hasta la reforma constitucional de 1994, los jueces eran nombrados por el Poder Ejecutivo Nacional con acuerdo del Senado. Posteriormente de acuerdo al nuevo marco constitucional y la Ley Nº 24.937, la designaciones se realizan con base a la propuesta en terna vinculante del Consejo de la Magistratura. También lleva adelante funciones relativas a la administración de los recursos y ejecución del presupuesto que la ley asigne a la administración de justicia.

#### *Jurado de enjuiciamiento*

El artículo 115 de la Constitución Nacional establece que la remoción de los jueces de los tribunales inferiores de la Nación es decidida por un Jurado de Enjuiciamiento integrado por legisladores, magistrados y abogados de la matrícula.,.

No se encuentran incluidos dentro de este procedimiento los miembros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación los que sólo podrán ser removidos de sus cargos mediante juicio político sustanciado por ante el Congreso de la Nación.

#### *Crédito presupuestario asignado al Poder Judicial.*

El crédito total asignado al Poder Judicial por la Ley N° 27.467 de Presupuesto de la Administración Nacional para el ejercicio 2019, representaba el 1,12 % del gasto de la Administración Pública Nacional, y se corresponde el 100 % a Organismos de Administración Central.

Del importe total de crédito original asignado para el año 2019, el 52,29 % corresponde a la Corte Suprema de Justicia y el 47,71 % restante al Consejo de la Magistratura.

El Poder Judicial se financia a través de Recursos con afectación específica, tributarios y no tributarios y de la recaudación correspondiente al pago de la tasa de justicia; y a través de aportes del Tesoro Nacional.

#### *Ministerio Público - Sección Cuarta del Ministerio Público*

El artículo 120 de la Constitución Nacional presenta al Ministerio Público como un órgano independiente con autonomía funcional y autarquía financiera, que tiene por función promover la actuación de la justicia en defensa de la legalidad de los intereses generales de la sociedad, en coordinación con las demás autoridades de la República. Está integrado por un procurador general de la Nación y un defensor general de la Nación y los demás miembros que la ley establezca.

#### *Ministerio Público Fiscal*

Tiene la función de velar por la vigencia de la Constitución Nacional y los instrumentos internacionales de derechos humanos en los que la República sea parte y procurar el acceso a la justicia de todos los habitantes (Artículo 120 Constitución Nacional y Ley N° 27.148). Sin perjuicio de las funciones de control de legalidad que realizan los fiscales en materia civil, comercial, laboral, electoral, previsional, contencioso-administrativo federal y ejecución fiscal, se destaca especialmente el ejercicio de la acción penal pública actuando como parte acusadora en el proceso penal.

En los últimos años, y fundamentalmente en razón de la necesidad de investigar modalidades delictivas y organizaciones criminales más complejas y sofisticadas, el organismo fue experimentado un constante y significativo incremento de su nivel de actividad y despliegue.

*Ministerio Público de la Defensa de la Nación*

El Ministerio Público de la Defensa de la Nación, es una institución orientada a la defensa y protección de los derechos humanos que garantiza el acceso a la justicia y la asistencia jurídica integral, en casos individuales y colectivos, de acuerdo a los principios, funciones y previsiones establecidas en la Constitución Nacional y leyes que rigen su funcionamiento. Debe promover toda medida tendiente a la protección y defensa de los derechos fundamentales de las personas, en especial de quienes se encuentren en situación de vulnerabilidad (Ley Orgánica del Ministerio Público de la Defensa N° 27.149, art. 1°).

*Crédito presupuestario asignado al Ministerio Público*

El crédito total asignado al Ministerio Público por la Ley N° 27.467 de Presupuesto de la Administración Nacional para el ejercicio 2019, representaba el 0,40 % del total de la Administración Pública Nacional y se corresponde el 100 % a Organismos de Administración Central. Del importe total de crédito original asignado corresponden a Ministerio Público Fiscal 64,28 % y al Ministerio Público de la Defensa 35,72%.

**Enfoque funcional**

Desde otro punto de vista que no es el estrictamente normativo descrito anteriormente, se puede presentar una clasificación del Sector Público Nacional que considere las funciones que cumplen los entes, diferenciando el Sector Público Nacional no Financiero del Financiero, con el siguiente detalle:



El enfoque funcional se encuentra receptado en el artículo 8 de la ley 24.156, y en el Clasificador Institucional incluido en el Manual de Clasificadores Presupuestarios del Sector Público Nacional y presenta los distintos tipos de instituciones, su ámbito de actuación y sus formas de financiación. Se desarrolla a continuación el Sector Público Nacional no Financiero integrado por:

*Organismos de Administración Central:*

Conformada por las siguientes jurisdicciones:

- a) Poder Legislativo
- b) Poder Judicial
- c) Presidencia de la nación
- d) Ministerios
- e) Secretarías del Poder Ejecutivo
- f) Ministerio Público

Prestan servicios gratuitos y/o redistribuyen ingresos vía transferencias a sectores económicos sociales, y se financian con la exacción obligatoria de recursos a la comunidad vía impuestos y tasas.

Dentro de los Organismos de Administración Central también resulta importante mencionar a los **Organismos Desconcentrados** que son organismos con cierta autonomía técnica y funcional, dependientes de las jurisdicciones presupuestarias centrales, quienes transfieren en ellos competencias específicas y designan sus autoridades. No poseen personería jurídica ni patrimonio propio sino a través de la secretaría u organismo central del que dependen. En el Presupuesto nacional figuran dentro del presupuesto de la jurisdicción de la cual dependen. Por ejemplo Gendarmería Nacional, el INDEC, el Estado Mayor General de la Armada etc.

*Organismos Descentralizados:*

Los Organismos Descentralizados son instituciones separadas de la Administración Central, a los cuales se les transfiere competencias específicas. Poseen autarquía financiera, personería jurídica y patrimonio propio, y la jurisdicción central de la que dependen ejerce solo el control administrativo y designa sus autoridades. Se financian con transferencias recibidas de otros entes públicos y/o recursos con afectación específica. En el presupuesto nacional figuran separadamente de la Administración Central. Por Ejemplo la Administración de Parques Nacionales o la Agencia Nacional de Discapacidad.

*Instituciones de la Seguridad Social*

Desarrollan una actividad muy ya que prestan servicios de seguridad y previsión social. Se financian con aportes de los empleados en actividad y contribuciones de empleadores. Por Ejemplo ANSES

### *Universidades Nacionales*

Presupuestariamente se las identifica como Organismo Descentralizados a efectos de la identificación de las transferencias que se le realizan, aunque no son solo entidades autárquicas sino también autónomas eligiendo sus propias autoridades con prescindencia de la jurisdicción central.

### Otros Entes Públicos

Este subsector se encuentra conformado por determinados organismos no incluidos en el presupuesto de la Administración Nacional. La normativa presupuestaria de estos entes es similar a la establecida por el Capítulo III del Título II de la Ley N° 24.156 para las Empresas y Sociedades del Estado. El subsector integra el presupuesto consolidado del Sector Público Nacional. Por Ejemplo la AFIP, y el INCAA.

También encontramos otros entes de tipo Interestaduais o Binacionales en el Clasificador Institucional del Sector Público Nacional entre los que se puede mencionar el Mercado Central, el Ente Binacional Yacypretá y la Autoridad de Cuenca Matanza Riachuelo.

### *Empresas y Sociedades del Estado*

El Estado argentino ha asumido la realización de actividades económicas propias del Sector Privado dando origen a un amplio sector empresarial estatal.

Por su naturaleza comercial y su figura jurídica este subsector opera fuera del Presupuesto de la Administración Nacional. La aprobación definitiva de los presupuestos de las empresas y sociedades del Estado se realiza con posterioridad a la presentación del proyecto de ley de presupuesto.

Existen diferentes formas societarias tales como Sociedades del Estado, Empresas del Estado, Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria, Sociedades Anónimas Comerciales, y Empresas Residuales.

### *Fondos Fiduciarios*

Los fondos fiduciarios constituyen un componente diferenciado del Presupuesto de la Administración Nacional. Son fideicomisos integrados total o parcialmente por bienes y/o fondos del Estado Nacional, regulados por la Ley N° 24.441.

El fideicomiso es una figura que consiste en una operación de transferencia de un bien a la persona a la cual se le asigna o una gestión relacionada a dicho bien. Reconoce un patrimonio separado ad hoc, desafectado del patrimonio del transmisor de dicho bien (fiduciante) y del receptor del mismo (fiduciario), siendo una unidad patrimonial autónoma afectada a la finalidad perseguida en el contrato.



### *Sector Público Nacional Financiero*

El organigrama del Sector Público Nacional se completa con las entidades del Sector Público Financiero, el cual se divide en un sistema financiero bancario y un sistema financiero no bancario.

#### *Sistema bancario - Bancos Oficiales*

Integran el sistema financiero el Banco de la Nación Argentina y el BICE (Banco de Inversión y Comercio Exterior). El Banco Nación opera como agente financiero del Estado nacional. El Banco Hipotecario Nacional fue privatizado en 1999, pero aun cuenta con directores que representan al Poder Ejecutivo Nacional.

#### *Sistema Financiero no bancario*

##### *Empresas Públicas Financieras*

Integrado por empresas que realizan actividad financiera pero no bancaria tales como Pellegrini SA Fondos Comunes de Inversión, Nación Retiro SA, Nación Seguros SA y Nación Bursátil SA etc.

##### *Otras Instituciones Públicas Financieras:*

Realizan actividades crediticias promocionales para el desarrollo, podemos encontrar como ejemplo al Instituto de Vivienda del Ejército y al Instituto de Vivienda de la Fuerza Aérea.

## **Concepto de Entidad y Jurisdicción**

Se define a las **jurisdicciones** como organizaciones públicas sin personería jurídica, que integran la Administración Central y que representan a cada uno de los poderes establecidos por la Constitución Nacional. En tanto que los Organismos Descentralizados, las Instituciones de Seguridad Social, las Universidades Nacionales, las Obras Sociales Estatales y las Empresas y Sociedades del Estado, son **entidades** que tienen personería jurídica y patrimonio propio.

La Ley 24.156 de Administración Financiera y Control del Sector Público referencia a las entidades y jurisdicciones de la siguiente manera:

- Art. 9º.- En el contexto de esta Ley se entenderá por Entidad a toda organización pública con personalidad jurídica y patrimonio propio; y, por Jurisdicción a cada una de las siguientes unidades:

**a) Institucionales**

- Poder Legislativo;
- Poder Judicial;
- Ministerio Público
- Presidencia de la Nación, los Ministerios y Secretarías del Poder Ejecutivo Nacional.

**b) Administrativo-Financieras**

- Servicio de la Deuda Pública
- Obligaciones a cargo del Tesoro

En consecuencia podemos decir que analizando la apertura ya presentada por el Clasificador Institucional Nacional, los Organismos de Administración Central son considerados Jurisdicciones mientras que el resto de los Organismos son considerados como entidades.

## Organización del Sector Público Provincial

Describir las características de las estructuras organizativas de las provincias presenta en principio dificultades ya que coexisten 24 jurisdicciones con sus diferencias y particularidades. Igualmente se presentará en términos generales aspectos que hacen a cuestiones comunes de todas las jurisdicciones. En este sentido, no resulta necesario aclarar el papel preponderante que cumplen las provincias dentro del Sector Público Argentino ya que es el ámbito del Estado que gestiona la mayor cantidad de personal y que además tiene a su cargo las erogaciones más relevantes de los tres sistemas públicos de mayor extensión y presencia territorial: Educación (inicial, primaria, secundaria y terciaria), salud (red hospitalaria y obras sociales provinciales) y seguridad (policía y servicios penitenciarios provinciales).

### Enfoques jurídico o normativo

Para iniciar el abordaje del enfoque jurídico o normativo al análisis de la Constitución Nacional y de las respectivas Constituciones Provinciales. Como en todo país federal, el marco constitucional tiene como objetivo prioritario establecer un equilibrio entre las atribuciones y el poder político y administrativo de la Nación y las Provincias.

Para las administraciones provinciales son centrales los artículos 5, 121, 122 que establecen lo siguiente:

- Art. 5: Estatuye que cada provincia dictará para sí una constitución bajo el sistema representativo republicano de acuerdo con los principios y garantías de la Constitución de manera de asegurar su administración de justicia, su régimen municipal y la educación primaria.

- Artículo 121.- Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.
- Artículo 122.- Se dan sus propias instituciones locales y se rigen por ellas. Eligen sus gobernadores, sus legisladores y demás funcionarios de provincia, sin intervención del Gobierno federal.
- Artículo 123. Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

La estructura básica de las Constituciones Provinciales replica a grandes rasgos un esquema que enumera los derechos y garantías básicos para seguir con organización de los tres poderes republicanos. Donde se presentan diferencias con el ámbito nacional es en la estructuración de los organismos de control, que se encuentran normados bajo la figura de Tribunales de Cuentas (para el control externo) y Contadurías Generales (para la registración y el control interno).

#### *Poder Ejecutivo Provincial*

A cargo de un órgano unipersonal de elección popular directa “gobernador”. La Administración Pública depende del Poder Ejecutivo, su conducción se realiza a través de un gabinete conformado por el gobernador, los ministros y los secretarios de rango ministerial.

Los sectores políticos provinciales presentan estructuras organizativas fijadas por una Ley de Ministerios y organismos descentralizados.

El sistema educativo es la función de mayor incidencia en el caso de la Provincia de Buenos Aires representa prácticamente 1/3 del Presupuesto Provincial.

En el sistema público de salud generalmente nos encontramos con tres niveles de atención, el primer nivel de atención y organización es el de los centros de atención primaria, el segundo está cubierto por los hospitales de mediana complejidad y el tercero por todas las prácticas de mayor complejidad.

El principal financiamiento de buena parte del sistema de atención primaria proviene del ámbito nacional que como contrapartida establece parámetros de diseño y fija estándares de ejecución.

#### *Poder Legislativo*

Los poderes legislativos de las 23 provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tienen muchas diferencias entre sí. Una primera es que existen legislaturas provinciales unicamerales y bicamerales. Cada provincia tiene diferente cantidad de legisladores, procesos de aprobación de leyes, períodos ordinarios de trabajo, reglamentos, facultades etc.

De los tres poderes el legislativo es el de menor presupuesto. Si bien varía mucho de provincia en provincia suelen insumir entre el 1 y el 2 % del total provincial.

### *Poder Judicial*

Como en el caso de los Poderes Ejecutivo y Legislativo, la estructura Organizacional del Judicial provincial proviene de las características que la Constitución y otras normas provinciales le asignen. Puede observarse un formato con un Tribunal Superior, un ministerio público y cámaras y juzgados o tribunales inferiores. Muchas provincias también han agregado a este esquema la figura del Consejo de la Magistratura.

### **Enfoque funcional:**

En cuanto al enfoque funcional se aprecian en las provincias diseños de clasificadores presupuestarios de similares características al nacional, principalmente en cuanto al clasificador institucional en la medida que Ley N° 25.917 que instituye del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal en su artículos 4 expresa la necesidad de existencia de Clasificadores Presupuestarios homogéneos en todo el país.

En general de acuerdo a la clasificación institucional el Sector Público Provincial no Financiero está constituido por la Administración Provincial que a su vez comprende a la Administración Central, los Organismos Descentralizados y las Instituciones de Previsión Social; las Empresas y Sociedades del Estado Provincial y los Fondos Fiduciarios.

Independientemente que la estructura funcional (representada en el clasificador institucional provincial) resulta de similares características a la nacional, la cantidad de organismos que integran la estructura es mucho menor, así como la existencia de casilleros sin ocupar (ejemplo Entes Binacionales o provincias que ya no cuentan con Caja de Jubilación Propia).

Independientemente de la categorización realizada, se aprecian diferencias derivadas del análisis del cotejo entre el ámbito nacional y el provincial (provincia de Buenos Aires) como por ejemplo la consideración de la Dirección General de Cultura y Educación como un Organismo Descentralizado a nivel provincial, cuando a nivel nacional el Ministerio de Educación es presentado en el presupuesto como un Organismo de Administración Central.

Otro caso a destacar es el de los organismos recaudadores, mientras que a nivel nacional la Administración federal de Ingresos Público (AFIP) es categorizada como Otros Entes fuera del presupuesto de la Administración Pública Nacional, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires se encuentra incluido en el presupuesto de la Administración Pública Provincial como un Organismo Descentralizado.

Para finalizar merece destacarse la diferencia en el caso de las Cámaras de Senadores y de Diputados en el ámbito nacional y en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires. A nivel nacio-

nal ambas Cámaras integran la Ley de Presupuesto de la Administración Nacional como Organismos de Administración Central mientras que a nivel provincial no sucede lo mismo dictando tanto la Cámara de Senadores como la de Diputados sus propias leyes de presupuesto.

## **Organización del Sector Público Municipal (Provincia de Buenos Aires)**

### **Enfoque jurídico o normativo**

La administración pública municipal ha ido absorbiendo año tras año más funciones en su carácter de hacienda pública que presenta la mayor cercanía con la ciudadanía. En este sentido la última reforma de la Constitución Nacional La Nación ha fortalecido la capacidad de los gobiernos provinciales a través de la inclusión del principio de autonomía de los municipios.

Para referirnos al enfoque jurídico a nivel municipal también debemos considerar al análisis de la Constitución Nacional y de las respectivas Constituciones Provinciales, con énfasis nuevamente en el análisis de los artículos 5 y 123 de la CN que establecen lo siguiente:

- Art. 5: Estatuye que cada provincia dictará para sí una constitución bajo el sistema representativo republicano de acuerdo con los principios y garantías de la Constitución de manera de asegurar su administración de justicia, su régimen municipal y la educación primaria.
- Artículo 123. Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

Nuestra carta magna reserva entre las facultades de las provincias la de dictar su propio régimen municipal, pero sin embargo estos procesos no han sido homogéneos por lo que vamos a encontrar con una diversidad de regímenes según la provincia que lo haya establecido. También encontramos gran disparidad en las características de los municipios ya que nuestro país presenta alrededor de 2.200 municipios con poblaciones que van desde los 500 a 1.000 habitantes hasta las que superan el millón de habitantes.

El “régimen municipal” argentino comprende distintas formas de gobierno con particulares denominaciones y estructuras organizativas: municipios (con o sin carta orgánica), comunas, delegaciones, comisiones municipales, vecinales o de fomento.

De acuerdo a lo relevado en el libro Contabilidad Municipal (Monteverde y Bernini 2014) puede apreciarse la heterogeneidad de regímenes por provincia, que derivan en muy diversas cantidades de municipios según el siguiente detalle: Buenos Aires presenta 135 municipios, Catamarca 36, Chaco 68, Chubut 47, Córdoba 425, Corrientes 68, Entre Ríos 264, Formosa 37, Jujuy 60, La Pampa 79, La Rioja 18, Mendoza 18, Misiones 72, Neuquén 57, Rio Negro 75,

Salta 59, San Juan 19, San Luis 67, Santa Cruz 20, Santa Fe 348, Santiago del Estero 116  
Tierra del Fuego 3 y Tucumán 112.

El caso que nos ocupa es el de la Provincia de Buenos Aires, por lo que para continuar con el enfoque normativo haremos mención a los artículos 190 a 197 de la Constitución Provincial previstos en la Sección VII Capítulo Único:

- Artículo 190.- La administración de los intereses y servicios locales en la Capital y cada uno de los partidos que formen la Provincia, estará a cargo de una Municipalidad, compuesta de un departamento ejecutivo unipersonal y un departamento deliberativo, cuyos miembros, que no podrán ser menos de seis ni más de veinticuatro, durarán cuatro años en sus funciones, renovándose cada dos años por mitad y serán elegidos en el mismo acto que se elijan los senadores y diputados, en la forma que determine la ley.

El paso siguiente dentro del marco normativo municipal en la Provincia de Buenos Aires es la mención de la Ley Orgánica Municipal 6769/58 (LOM) norma que regula aspectos vinculados al funcionamiento de las municipalidades, en cuestiones tales como: el desempeño de funciones municipales, el funcionamiento del departamento deliberativo, del departamento ejecutivo, el patrimonio municipal y su formación, los recursos municipales, los conflictos, y las acefalías entre otros.

#### *Poder Ejecutivo*

La Legislación establece un gobierno constituido por un ejecutivo unipersonal y un Legislativo colegiado, surgidos de elecciones populares. El Intendente es el representante de la municipalidad ante terceros, y es el encargado de la gestión y administración general.

La distribución de tareas se da con un esquema que comprende áreas de gobierno a través de Secretarías (Gobierno, Desarrollo Urbano, Tránsito y Transporte, Economía, Educación y Cultura, Desarrollo Social, Salud). De esta manera la estructura orgánica de una municipalidad reflejará la complejidad de los servicios prestados.

#### *Poder Legislativo*

En los municipios el Poder Legislativo es denominado “Concejo Deliberante” y es quien sanciona las ordenanzas. La LOM determina la cantidad de concejales de los municipios de acuerdo a la población.

- Art 2°: Los Partidos cuya población no exceda de cinco mil (5.000) habitantes elegirán seis (6) Concejales; los de más de cinco mil (5.000) a diez mil (10.000) habitantes elegirán diez (10) Concejales; los de más de diez mil (10.000) a veinte mil (20.000) habitantes elegirán doce (12) Concejales; los de más de veinte mil (20.000) a treinta mil

(30.000) habitantes elegirán catorce (14) Concejales; los de más de treinta mil (30.000) a cuarenta mil (40.000) habitantes elegirán dieciséis (16) Concejales; los de más de cuarenta mil (40.000) a ochenta mil (80.000) habitantes elegirán dieciocho (18) Concejales; los de más de ochenta mil (80.000) a doscientos mil (200.000) habitantes elegirán veinte (20) Concejales y los de más de doscientos mil (200.000) habitantes elegirán veinticuatro (24) concejales.

### *Poder Judicial*

La administración de justicia es una competencia repartida constitucionalmente entre la Nación y las provincias y no está prevista la intervención del municipio. Igualmente se puede hacer mención a la justicia municipal de faltas que aplica al juzgamiento de las normas municipales dictadas en el ejercicio del poder de policía y a las normas nacionales y provinciales cuya aplicación corresponda a las municipalidades siendo competente en materia de tránsito, salubridad, espectáculos, edilicia, derecho consumidor, etc.

## **Enfoque funcional**

La legislación y normativa del Régimen Financiero a nivel municipal en cada una de las jurisdicciones determina la estructura de los clasificadores presupuestarios, y entre ellos la del Clasificador Institucional que presenta la apertura por funciones de los organismos municipales.

El Foro Permanente de Direcciones de Presupuesto y Finanzas de la República Argentina también elaboró a modo de modelo un Clasificador Presupuestario para el sector Municipal en el que se presenta la Clasificación Institucional en términos similares a los ya desarrollados a nivel nacional y provincial.

El clasificador institucional abarca todo el ámbito del Sector Público no Financiero. No obstante lo anterior, sus características en cuanto a diseño permiten extenderlo a los fines de incorporar a las Instituciones Públicas Financieras. Se entiende como Sector Público No Financiero al que comprende la Administración Pública, Empresas y Sociedades del Estado, Institutos de Obra Social y Fondos Fiduciarios.

Para el diseño de un clasificador institucional municipal se consideró fundamental la adopción de un modelo isomórfico al definido a nivel nacional por la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control de gestión del Sector Público (Ley N° 24.156) y actualizado de acuerdo a los parámetros de la Ley de Responsabilidad Fiscal (Ley N° 25.917).

A los fines clasificatorios aquí expuestos –y análogamente a lo asumido a nivel nacional y provincial–, se define a las jurisdicciones como aquellas organizaciones públicas que, sin personería jurídica, integran la Administración Central y representan a cada uno de los poderes establecidos por la Constitución Provincial, las Leyes Orgánicas Municipales y/o las Cartas Orgánicas Municipales. Por su parte, los Organismos Descentralizados, las Instituciones de

Seguridad Social, las Empresas y Sociedades del Estado y los Institutos de Obra Social del Municipio, son entidades que tienen personería jurídica y patrimonio propio.

Los Fondos Fiduciarios son aquellos constituidos por el Sector Público no Financiero, no incluyendo los constituidos por los Bancos Oficiales, las Empresas Públicas Financieras y otras Instituciones Públicas Financieras.

La apertura funcional municipal resulta tan amplia como la nacional o la provincial, aunque por las características propias y el tamaño del ámbito municipal muchos de los casilleros previstos quedan sin ocupar. La mayoría de los municipios presenta una estructura con dos jurisdicciones la correspondiente al Departamento Ejecutivo que se abrirá en Secretarías de acuerdo a las competencias asignadas y el Departamento Deliberativo.

Algunos municipios presentarán en su estructura Organismos Descentralizados que suelen ser los hospitales municipales o algún Ente con actividad específica de carácter productivo (turismo, empleo, mercados de alimentos).

La mayoría de los municipios no presenta organismos relacionados al resto de los conceptos, aunque algunos casos puntuales para mencionar presentan Instituciones de Seguridad Social (Instituto Municipal de Previsión Social de Rosario), Empresas Públicas generalmente Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria (SAPEM) como por ejemplo la municipalidad de Bahía: Blanca Bahía Transporte SAPEM y Bahía Ambiental SAPEM; Chivilcoy EMTUPSE Empresa Municipal de Transporte Urbano de Pasajeros Sociedad del Estado y en el caso de la Municipalidad de La Plata contó con una entidad Financiera Municipal el Banco Municipal de La Plata que fue absorbido por el Banco de la Provincia de Buenos Aires en el año 2003.



# CAPITULO 3

## Sistemas y Administración Financiera de la Hacienda Pública

*Hernán R. Vicente*

### Concepto de sistema - Enfoque integrador

El concepto de sistema, puede presentarse inicialmente de una manera muy simple como conjunto de elementos interrelacionados que buscan un objetivo en común. Se aprecia entonces la existencia de partes coordinadas y en interacción, que pretenden alcanzar una serie de objetivos.

Haciendo énfasis en la interrelación José María Las Heras (2018, p.100) expresa:

Un sistema es un conjunto de eventos o sucesos que no puede ser dividido en partes independientes. De hacerlo se arriesgan dos importantes atributos: cada parte del sistema tiene propiedades que se pierden cuando se separan del sistema y cada sistema tiene propiedades esenciales que no poseen ninguna de sus partes integrantes.

Podemos decir entonces que en la Teoría General de Sistemas (TGS) los sistemas integrantes no pueden analizarse en forma aislada, la comprensión se alcanza cuando se estudia la totalidad, considerando todos los sistemas y su interdependencia. También debe tenerse en cuenta que, a su vez, el sistema de referencia está contenido por un sistema mayor o supra sistema

Resulta fundamental introducir ahora, dos conceptos que nos permiten profundizar sobre el funcionamiento de los sistemas, sus componentes y sus límites o fronteras. Todo sistema está constituido por partes o componentes, estas partes pueden ser a su vez también sistemas que denominaremos subsistemas. En cuanto a la “frontera” podemos decir que se trata de la barrera divisoria que distingue al sistema de su entorno, a lo que pertenece o no a él.

En este sentido, en el marco de la Teoría General de Sistemas se concibe a la administración financiera como un macrosistema conformado por subsistemas que interactúan entre sí. Asimismo proporciona dos principios fundamentales: el de “interrelación de los sistemas” y el de “centralización normativa y descentralización operativa”.

Interrelación de los sistemas: cuando las partes de un sistema están integradas con las otras, y operan en su conjunto en forma más adecuada de la que lo haría la sumatoria de las partes.

En cuanto a los conceptos de Centralización normativa y Descentralización operativa resultan complementarios y pueden ser definidos de la siguiente manera:

Centralización normativa

Cada sistema estará integrado por un organismo rector que define las políticas generales, establece las normas, sistemas y procedimientos comunes a cada uno de los sistemas y centraliza la información.



Figura 1. Centralización normativa

Descentralización operativa

Se sustenta en que la administración de dichos sistemas se ejecuta en cada una de las instituciones públicas, las cuales son responsables de operar los sistemas y aplicar las normas definidas a nivel central (órgano ejecutor)



Figura 2. Descentralización Operativa

Destaca José María Las Heras (2018, p.105) la importancia de la visión sistémica en el Estado expresando que:

...introduce la importancia de la *centralización de definiciones políticas* a cargo de niveles superiores y la *descentralización en la ejecución* de operaciones en los niveles inferiores, como es de reiterada aplicación bajo el principio de “*normatización centralizada y ejecución descentralizada*” en los diferentes *sistemas de administración financiera instrumentados por la Ley 24.156*.

## Sistemas integrantes de la Administración Financiera Gubernamental

De acuerdo con los desarrollos teóricos sobre el Sistema de Administración Financiera Gubernamental, podemos establecer nueve subsistemas, estructuralmente diferentes entre sí. Se trata de los subsistemas de presupuesto, de contabilidad, de tesorería, de crédito público, de inversión pública, de contrataciones, de administración de bienes, de administración de personal y de ingresos públicos. Asimismo, en el sistema de control, debemos mencionar el subsistema de control interno y el de control externo.



Figura 3. Interrelaciones entre los sistemas

En forma sintética se presentan los 9 subsistemas con una breve descripción sobre sus funciones:

Subsistema de presupuesto Se ocupa de la presentación del presupuesto y la programación presupuestaria, es decir, los procesos que evalúan y disponen los recursos, y prevén los gastos proyectados en un ejercicio.

Subsistema de contabilidad Concentra y procesa toda la información, por lo que constituye un elemento central integrador del sistema. Recopila, valúa, procesa, registra y expone los hechos económicos.

Subsistema de tesorería Se encarga de la administración del flujo de fondos, de ingresos y de egresos. Debe garantizar la liquidez necesaria para hacer frente a los compromisos, como

así también la inversión transitoria de fondos en caso de excedentes; por lo cual le concierne la elaboración del presupuesto de caja de la Administración Pública.

Subsistema de crédito público Realiza funciones en todo relativo a la deuda pública, analizar la capacidad de endeudamiento del sector público, diseñar las operaciones de captación de fondos para inversiones, de atender emergencias financieras y de la refinanciación de pasivos.

Subsistema de inversión pública Su actividad se vincula con todo lo relativo al análisis, la selección, la ejecución y la evaluación de proyectos de inversión pública.

Subsistema de contrataciones La principal actividad de este subsistema se vincula con la adquisición de los *de insumos materiales destinados al proceso de transformación gubernamental en bienes y servicios intermedios y finales*

Subsistema de administración de bienes Se función se vincula con todo lo relacionado con los bienes que integran el patrimonio del Estado, esto es, el registro de altas, de bajas y de movimientos, así como también de la conservación y del mantenimiento.

Subsistema de personal Se encarga de compilar, registrar y procesar toda la información correspondiente a los recursos humanos de todos los organismos. Cuenta, para ello, con información global y sectorial, que aplica con el fin de racionalizar el uso del recurso en cuestión.

Subsistema de ingresos públicos Su actividad se vincula con todo lo relativo a las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

## **El sistema de administración financiera y control en la ley 24.156**

En nuestro país a nivel nacional la norma que regula la administración financiera del Estado nacional es la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y Control del Sector Público (LAFCO), sancionada en el año 1992, la cual en su artículo 2 define a la administración financiera como un conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de recursos públicos y su aplicación a los fines del Estado.

Los objetivos previstos por esta ley se encuentran especificados en el art. 4, de la siguiente manera:

- a) Garantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economicidad, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos;
- b) Sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación de los recursos del Sector Público Nacional;
- c) Desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero del Sector Público Nacional útil para la dirección de las jurisdicciones y entidades y para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas administrativas;
- d) Establecer como responsabilidad propia de la administración superior de cada Jurisdicción o Entidad del Sector Público Nacional, la implantación y mantenimiento de:
  - i) Un sistema contable adecuado a las necesidades del registro e información y acorde con su naturaleza jurídica y características operativas;

- ii) Un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero, económico y de gestión sobre sus propias operaciones, comprendiendo la práctica del control previo y posterior y de la auditoría interna;
  - iii) Procedimientos adecuados que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones de los que es responsable la Jurisdicción o Entidad. Esta responsabilidad se extiende al cumplimiento del requisito de contar con un personal calificado y suficiente para desempeñar con eficiencia las tareas que se les asignen en el marco de esta Ley.
- e) Estructurar el sistema de control externo del Sector Público Nacional.

Con anterioridad a la vigencia de la LAFCO rigió la Ley de Contabilidad 23.354/56 y otras normas complementarias, que, si bien implicaban la existencia de regulación en la materia, no presentaban una estructura desde el punto de vista sistémico. Dicha situación generaba inconvenientes para la administración ya que el manejo de la información se encontraba fragmentada generando problemas tales como:

- Inexistencia de una efectiva administración presupuestaria
- Importantes falencias en normas para el Crédito Público, su administración y registración.
- La actividad de tesorería centrada en tareas de recaudación y pagos, sin poner énfasis en la programación financiera.
- Desconocimiento de los montos de los activos y pasivos, reales y contingentes
- Sistema Contable por ramas, con falta de información oportuna y confiable.
- Equipamiento informático insuficiente.

La LAFCO propició la solución a estas problemáticas incorporando cuatro de los sistemas descriptos precedentemente, que integran el llamado núcleo contable básico: los sistemas de presupuesto, contabilidad, tesorería, y crédito público. Asimismo incorporó modificaciones al sistema de control de acuerdo a lo previsto en el artículo 7 de la ley separando competencias entre control interno (SIGEN) y de control externo (AGN). El resto de los sistemas denominados conexos no se encuentran incluidos en la ley 24.156, quedando regulados por normativa específica para cada uno de ellos.

Cada uno de los sistemas está a cargo de un órgano rector, que a su vez depende directamente del órgano que ejerce la coordinación de todos ellos, la Secretaría de Hacienda de la Nación

### Órganos rectores

- La **Oficina Nacional de Presupuesto** será el órgano rector del Sistema Presupuestario del sector público nacional (art.16).

- La **Tesorería General de la Nación** será el órgano rector del Sistema de Tesorería y, como tal coordinará el funcionamiento de todas las unidades o servicios de tesorería que operen en el sector público nacional, dictando las normas y procedimientos conducentes a ello. (art.73).
- La **Contaduría General de la Nación** será el órgano rector del Sistema de Contabilidad Gubernamental, y como tal es responsable de prescribir, poner en funcionamiento y mantener dicho sistema en todo el ámbito del sector público nacional (art. 88).
- La **Oficina Nacional de Crédito Público** será el órgano rector del Sistema de Crédito Público, con la misión de asegurar una eficiente programación, utilización y control de los medios de financiamiento que se obtengan mediante operaciones de crédito público.

### Órganos ejecutores, los Servicios Administrativos Financieros (SAF)

De acuerdo a lo establecido en el Decreto N° 1344/07. Reglamento art. 6° de la Ley N° 24.156 en cada Jurisdicción o Entidad, los sistemas se organizarán y operarán dentro de un Servicio Administrativo Financiero (SAF) integrado a su estructura organizativa.

Los Servicios Administrativos Financieros brindan apoyo administrativo a las máximas autoridades del organismo, y tienen a su cargo el cumplimiento de las políticas, normas y procedimientos que elaboran los Órganos Rectores de los sistemas de administración financiera.

## Servicio Administrativo Financiero (SAF) Esquematzación

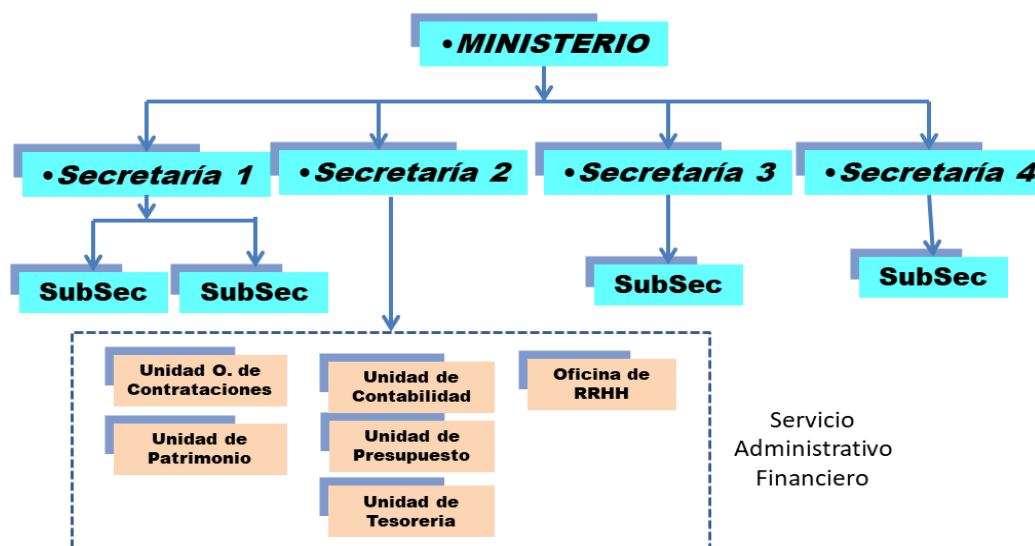


Figura 4. Servicio Administrativo Financiero (SAF).  
Fuente Asociación Argentina de Administración Pública.

### Órgano coordinador

Será el encargado de fijar las políticas del sistema y determinar las facultades, las normas y los procedimientos que competen a cada órgano rector. El Poder Ejecutivo nacional

estableció por Decreto Reglamentario N° 1344/2007 que las funciones de los órganos responsables de la coordinación de los sistemas que integran la administración financiera son ejercidas conjuntamente por la Secretaría de Hacienda y la Secretaría de Finanzas, ambas del Ministerio de Hacienda.

En conclusión el esquema de Administración Financiera se conforma con:

- un Órgano de Coordinación general,
- los Órganos rectores en cada uno de los Sistemas,
- y los Servicios Administrativos Financieros (SAF) en cada una de las jurisdicciones y entidades.



Figura 5. Esquema de funcionamiento del Sistema de Administración Financiera  
Fuente Asociación Argentina de Administración Pública.

Se presenta a continuación una descripción detallada de cada uno de los sistemas integrantes del núcleo básico y las competencias asociadas a los órganos rectores correspondientes.

### Sistema Presupuestario

#### *Definición:*

Conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que regirán el proceso presupuestario de todas las jurisdicciones y entidades que conforman el Sector Público Nacional.

#### *Competencias del órgano rector:*

- a) Participar en la formulación de los aspectos presupuestarios de la política financiera que, para el Sector Público Nacional, elabore el órgano coordinador de los sistemas de administración financiera;
- b) Formular y proponer al órgano coordinador de los sistemas de administración financiera los lineamientos para la elaboración de los presupuestos del Sector Público Nacional;
- c) Dictar las normas técnicas para la formulación, programación de la ejecución, modificaciones y evaluación de los presupuestos de la Administración Nacional;
- d) Dictar las normas técnicas para la formulación y evaluación de los presupuestos de las empresas y sociedades del Estado;
- e) Analizar los anteproyectos de presupuesto de los organismos que integran la Administración Nacional y proponer los ajustes que considere necesarios;
- f) Analizar los proyectos de presupuesto de las empresas y sociedades del Estado y presentar los respectivos informes a consideración del Poder Ejecutivo Nacional;
- g) Preparar el Proyecto de Ley de Presupuesto General y fundamentar su contenido;
- h) Aprobar, juntamente con la Tesorería General, la programación de la ejecución del presupuesto de la Administración Nacional preparada por las jurisdicciones y entidades que la componen;
- i) Asesorar, en materia presupuestaria, a todos los organismos del Sector Público Nacional regidos por esta Ley y difundir los criterios básicos para un sistema presupuestario compatible a nivel de provincias y municipalidades;
- j) Coordinar los procesos de ejecución presupuestaria de la Administración Nacional e intervenir en los ajustes y modificaciones a los presupuestos, de acuerdo a las atribuciones que le fije la reglamentación;
- k) Evaluar la ejecución de los presupuestos, aplicando las normas y criterios establecidos por esta Ley, su reglamentación y las normas técnicas respectivas;

## **Sistema de Crédito Público**

### *Definición*

Se entenderá por crédito público la capacidad que tiene el Estado de endeudarse con el objeto de captar medios de financiamiento para realizar inversiones reproductivas, para atender casos de evidente necesidad nacional, para reestructurar su organización o para refinanciar sus pasivos, incluyendo los intereses respectivos.

### *Competencias del órgano rector:*

- a) Participar en la formulación de los aspectos crediticios de la política financiera que, para el Sector Público Nacional, elabore el órgano coordinador de los sistemas de administración financiera;
- b) Organizar un sistema de información sobre el mercado de capitales de crédito;
- c) Coordinar las ofertas de financiamiento recibidas por el Sector Público Nacional;



- d) Tramitar las solicitudes de autorización para iniciar operaciones de crédito público;
- e) Normalizar los procedimientos de emisión, colocación y rescate de empréstitos, así como los de negociación, contratación y amortización de préstamos, en todo el ámbito del Sector Público Nacional;
- f) Organizar un sistema de apoyo y orientación a las negociaciones que se realicen para emitir empréstitos o contratar préstamos e intervenir en las mismas;
- g) Fiscalizar que los medios de financiamiento obtenidos mediante operaciones de crédito público se apliquen a sus fines específicos;
- h) Mantener un registro actualizado sobre el endeudamiento público, debidamente integrado al sistema de contabilidad gubernamental;
- i) Establecer las estimaciones y proyecciones presupuestarias del servicio de la deuda pública y supervisar su cumplimiento;
- j) Todas las demás que le asigne la reglamentación.

### **Sistema de Tesorería**

#### *Definición:*

El sistema de tesorería está compuesto por el conjunto de órganos, normas y procedimientos que intervienen en la recaudación de los ingresos y en los pagos que configuran el flujo de fondos del Sector Público Nacional, así como en la custodia de las disponibilidades que se generen.

#### *Funciones del órgano rector*

- a) Participar en la formulación de los aspectos monetarios de la política financiera, que para el Sector Público Nacional, elabore el órgano coordinador de los sistemas de administración financiera;
- b) Elaborar juntamente con la Oficina Nacional de Presupuesto la programación de la ejecución del Presupuesto de la Administración Nacional y programar el flujo de fondos de la Administración Central;
- c) Centralizar la recaudación de los recursos de la Administración Central y distribuirlos en las tesorerías jurisdiccionales para que éstas efectúen el pago de las obligaciones que se generen; d) Conformar el presupuesto de caja de los organismos descentralizados, supervisar su ejecución y asignar las cuotas de las transferencias que éstos recibirán de acuerdo con la Ley General de Presupuesto;
- e) Administrar el sistema de caja única o de fondo unificado de la Administración Nacional que establece el artículo 80 de esta Ley;
- f) Emitir Letras del Tesoro, en el marco del artículo 82 de esta Ley;

- g) Ejercer la supervisión técnica de todas las tesorerías que operen en el ámbito del Sector Público Nacional;
- h) Elaborar anualmente el presupuesto de caja del sector público y realizar el seguimiento y evaluación de su ejecución;
- i) Coordinar con el Banco Central de la República Argentina la administración de la liquidez del Sector Público Nacional en cada coyuntura económica, fijando políticas sobre mantenimiento y utilización de los saldos de caja;
- j) Custodiar los títulos y valores de propiedad de la Administración Central o de terceros, que se pongan a su cargo;

## **Sistema de Contabilidad Gubernamental**

### *Definición*

Conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valuar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas.

### *Competencias del órgano rector*

- a) Dictar las normas de contabilidad gubernamental para todo el Sector Público Nacional. En ese marco prescribirá la metodología contable a aplicar y la periodicidad, estructura y características de los estados contables financieros a producir por las entidades públicas;
- b) Cuidar que los sistemas contables que prescriba puedan ser desarrollados e implantados por las entidades, conforme a su naturaleza jurídica, características operativas y requerimientos de información de su dirección;
- c) Asesorar y asistir, técnicamente a todas las entidades del Sector Público Nacional en la implantación de las normas y metodologías que prescriba;
- d) Coordinar el funcionamiento que corresponde instituir para que se proceda al registro contable primario de las actividades desarrolladas por las jurisdicciones de la Administración Central y por cada una de las demás entidades que conforman el Sector Público Nacional;
- e) Llevar la contabilidad general de la Administración Central, consolidando datos de los servicios jurisdiccionales, realizando las operaciones de ajuste y cierre necesarias y producir anualmente los estados contable-financieros para su remisión a la Auditoría General de la Nación;
- f) Administrar un sistema de información financiera que permanentemente permita conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativo, económico y financiero de la Administración Central, de cada Entidad descentralizada y del Sector Público Nacional en su conjunto;

- g) Elaborar las cuentas económicas del Sector Público Nacional, de acuerdo con el sistema de cuentas nacionales;
- h) Preparar anualmente la Cuenta de Inversión contemplada en el artículo 75, inciso 8 de la Constitución Nacional y presentarla al Congreso Nacional;
- i) Mantener el archivo general de documentación financiera de la Administración Nacional;

### **Ámbito de aplicación**

Las disposiciones de la Ley N° 24.156 son de aplicación a todo el Sector Público Nacional, que de acuerdo a lo establecido en el artículo 8 se encuentra integrado por:

- a) Administración Nacional conformada por la Administración Central, los Organismos Descentralizados y las Instituciones de Seguridad Social-.
- b) Empresas y Sociedades del Estado -empresas del Estado, sociedades del Estado, Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria, Sociedades de Economía Mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias-.
- c) Entes Públicos excluidos expresamente de la Administración Nacional, -abarca cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio, donde el Estado nacional tenga el control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde el Estado nacional tenga el control de las decisiones.
- d) Fondos Fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado nacional.

Las normas de la ley también son aplicables a la rendición de cuentas de las organizaciones privadas a las que se hayan acordado subsidios o aportes y a las instituciones o fondos cuya administración, guarda o conservación está a cargo del Estado nacional a través de sus Jurisdicciones o Entidades.

### **Interrelación entre los distintos sistemas integrantes**

Tal como fue presentado precedentemente, el enfoque sistémico brinda dos aportes básicos esenciales: la interrelación de sistemas y los criterios de centralización normativa y descentralización operativa. Estos dos aportes de la teoría al campo de específico de la administración financiera, permitieron fijar criterios básicos de diseño:

- a) se concibió a la administración financiera como un macro sistema operante en la administración pública, conformado a su vez por un conjunto de sistemas interrelacionados y

b) en el funcionamiento de cada sistema componente existió una clara diferenciación de las áreas centralizadas y descentralizadas.

Un requisito del sistema contable consiste en que las transacciones se registren una sola vez, y a partir de ese registro único se obtienen todas las salidas de información que se requieran sean a nivel central o periférico.

En consecuencia resulta importante conocer la información que deben ingresar al Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF) las distintas unidades de registro:

La **Oficina Nacional de Presupuesto** debe ingresar:

- 1.- El Presupuesto General de la Administración Nacional, tanto en lo concerniente al cálculo de recursos como a las asignaciones de créditos para gastos.
- 2.- Las modificaciones presupuestarias que se introduzcan durante el ejercicio.
- 3.- Las cuotas que en función de la programación de la ejecución presupuestaria de gastos determine conjuntamente con la Tesorería General
- 4.- La programación física de cada una de las actividades y programas.

La **Tesorería General de la Nación** debe ingresar:

- 1.- los pagos que efectúe en función de las Ordenes de Pago que reciba, dando así lugar al registro del momento denominado pagado en la ejecución presupuestaria.
- 2.- Los ingresos que por distintos tipos de recursos se efectúen representando el momento denominado recaudado en la ejecución presupuestaria de recursos.
- 3.- El registro de las operaciones de emisión y cancelación de las letras del tesoro que se emitan.

La **Oficina Nacional de Crédito Público** debe ingresar:

- 1.- A través de la integración del denominado Sistema Integrado de la Gestión de la Deuda (SIGADE) deberá incorporar al Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF) todas las operaciones correspondientes a la deuda pública, tanto interna como externa, sus desembolsos, las comisiones que se paguen, intereses, amortización de capital, renegociaciones, etc.

La **Contaduría General de la Nación** debe ingresar:

- 1.- El asiento de apertura de la contabilidad gubernamental al inicio del funcionamiento del sistema.
- 2.- Los asientos de ajuste que deban realizarse en ocasión del cierre y apertura del registro de las operaciones de los distintos ejercicios.
- 3.- Todos los asientos manuales que deban incorporarse al sistema por operaciones que no generan automáticamente registros en la contabilidad general.

Los Servicios Administrativos Financieros deben ingresar:

- 1.- Los registros correspondientes de las recaudaciones que realicen de los fondos con afectación específica o propios que correspondan.
- 2.- Los compromisos que se tomen con cargo a los créditos y cuotas que se le asignen en virtud de la programación de la ejecución.
- 3.- Los devengamientos de los bienes y servicios que se produzcan en consonancia con los compromisos que se mencionaron en el punto anterior.
- 4.- Los pagos que eventualmente realicen en forma directa

En conclusión cada uno de los centros de registro mencionados anteriormente efectúan ingresos de información relativos a sus competencias, que alimentan una base central de datos administrada por el Sistema de Contabilidad (CGN), que en su papel de integrador genera los distintos estados presupuestarios y contables que conformarán la Cuenta de Inversión.

## **Sistema de Administración Financiera y de Control de la Hacienda Pública, a nivel nacional provincial y municipal. Elementos componentes**

Tal como se ha manifestado a lo largo de todo el capítulo, la norma que regula el funcionamiento del Sistema de Administración Financiera a nivel nacional en la Ley 24.156 de Administración Financiera y Control sancionada en el año 1992. Asimismo a nivel de las provincias, cada una de ellas sanciona su propia Ley de Administración Financiera Provincial, contando la mayoría de las 23 jurisdicciones y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con normas en este sentido, mientras que solo unas pocas provincias mantienen sus anteriores Leyes de Contabilidad. El detalle de las provincias de nuestro país y sus respectivas leyes de administración financiera o de contabilidad es el siguiente:

**Tabla 1 – Normativa relativa al Sistema de Administración Financiera en las provincias -**

<b>Provincia</b>	<b>Norma relativa a la Administración Financiera</b>
<b>BUENOS AIRES</b>	Ley de Administración Financiera y Control 13.767 del año 2007.
<b>CATAMARCA</b>	Ley de Administración Financiera 4.938 del año 1998
<b>CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES.</b>	Ley 70 de Gestión, Administración Financiera y Control del Sector Público, del año 1998.
<b>CHACO</b>	Ley 1092-A (ex ley 4.787) - a nivel provincial - Régimen orgánico de funcionamiento de la Administración Financiera.
<b>CHUBUT</b>	Ley 76 (Antes Ley 5447).Regulación de la Administración Financiera y el Sistema de Control Interno del Sector Público Provincial.
<b>CORDOBA</b>	Leyde Administración Financiera y Control Interno de la Administración General 9.086 del año 2003.

<b>CORRIENTES</b>	Ley de la Administración Financiera y de los Sistemas de Control, Contrataciones y Administración de los Bienes del Sector Público Provincial 5.571 del año 2004.
<b>ENTRE RIOS</b>	Ley de Contabilidad 5.140 (aunque a partir de la reforma de 1995 incorporó criterios de las leyes de administración financiera).
<b>FORMOSA</b>	Ley de Administración Financiera, administración de bienes contrataciones y sistemas de control del sector público provincial. 1.180 del año 1995.
<b>JUJUY</b>	Ley de Administración Financiera y los Sistemas de Control 4.958 del año 1997.
<b>LA PAMPA</b>	Ley de Contabilidad 3 del año 1953.
<b>LA RIOJA</b>	Ley de Administración Financiera del sector público provincial y de control interno 6.425 del año 2001.
<b>MENDOZA</b>	Ley de Administración Financiera 8.706 de año 2014.
<b>MISIONES</b>	Ley de Administración Financiera 3.934 del año 2003.
<b>NEUQUEN</b>	Ley de Administración Financiera y Control del año 2003.
<b>RIO NEGRO</b>	Ley de Administración Financiera 3.186 del año 1997.
<b>SALTA</b>	Decreto Ley de Contabilidad 705 del año 1957.
<b>SAN JUAN</b>	Ley de Administración Financiera 6.905 del año 1998.
<b>SAN LUIS</b>	Ley de Contabilidad Administración y Control 5.492 del año 2004.
<b>SANTA CRUZ</b>	Ley de Contabilidad 760 del año 1972.
<b>SANTA FE</b>	Ley de Administración Eficiencia y Control del Estado Provincial 12.510 del año 2005
<b>SANTIAGO DEL ESTERO</b>	Ley de Administración Financiera y Control Interno 6.933 del año 2009
<b>TIERRA DEL FUEGO</b>	Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control 495 del año 2000.
<b>TUCUMAN</b>	Ley de Administración Financiera y Control 6.970 del año 2009.

Resulta interesante analizar las distintas normativas provinciales para identificar similitudes y diferencias entre ellas. Se verifican diversas situaciones desde algunas provincias que incluyeron en sus normativas una estructura idéntica a la prevista en la ley nacional receptando solamente el núcleo básico y los sistemas de control (Buenos Aires y Tucumán), mientras que otras han incorporado algunos sistemas más como contrataciones y administración de bienes (CABA y San Juan). Uno de los casos que ha incorporado mayor cantidad de sistemas a su Ley de Administración Financiera es Santa Fe que en la Ley 12.510 prevé además del núcleo básico los siguientes sistemas: Ingresos Públicos, Administración de Bienes, Recursos Humanos e Inversión Pública.

A nivel municipal se presentan diferentes situaciones en relación con las normas que rigen la administración financiera municipal. En primer lugar, se presenta el caso por el cual es la provincia quien dicta un marco normativo de administración financiera para todos los municipios. Es el caso de la provincia de Buenos Aires donde rige el Decreto 2980/00 denominado Reforma de la Administración Financiera Municipal (RAFAM), aplicable en sus 135 municipios.

Otra situación es la planteada cuando la norma que rige la administración financiera del municipio es dictada por el propio municipio, como es el caso de la ciudad de Santa Fe donde el Sistema de Administración Financiera se encuentra regulado en la Ordenanza 10610 sancionada el 31 de agosto de 2000.

Un tercer caso es el que se presenta en la Provincia de Corrientes, donde la Ley de Administración Financiera Provincial invita a las municipalidades a adherirse a la misma (art. 152 de la Ley 5571), por lo cual tanto el municipio de Corrientes como otros la aplican de manera supletoria.

## Referencias bibliográficas

Las Heras, J. (2018) Estado Eficiente, Administración Financiera Gubernamental – Un enfoque sistémico – Buenos Aires Editorial Osmar Buyatti

# CAPITULO 4

## Producción de Bienes y Servicios

*Hernán R. Vicente*

### Características principales

Ya hemos introducido en forma preliminar en el Capítulo 1 Contabilidad Pública y Hacienda Pública a través de la definición de Le Pera (2007, p.49), la noción de la actividad productiva de la hacienda pública a la que presenta como "... una coordinación activa de personas y de bienes como resultado de la cual se producen bienes con los que se satisfacen necesidades humanas, públicas y privadas".

El elemento vertebrador de esta producción pública es el presupuesto público, herramienta mediante la cual tanto el Poder Ejecutivo como el Legislativo interactúan e interpretan las demandas de la sociedad, para luego plasmarlas en una norma legal de cumplimiento obligatorio.

De esta manera se aprecia que la producción de bienes públicos estará determinada por un proceso que debe permitir a la ciudadanía expresar sus preferencias a través del proceso político de determinación presupuestaria, que también la obliga a contribuir.

El presupuesto público sea a nivel nacional, provincial o municipal debería surgir del análisis e interpretación de las demandas ciudadanas, que luego de un proceso de discusión, interacción y retroalimentación deberían plasmarse en un plan de gobierno.

Ahora bien hasta aquí nos hemos referido a las necesidades insatisfechas y al análisis pormenorizado que cualquier hacienda debe hacer al respecto, pero no hemos mencionado otro elemento más que significativo que son las posibilidades de financiamiento con las que contará el gobierno.

Resulta entonces fundamental resaltar los dos componentes básicos de cualquier Presupuesto Público que son el correspondiente a la ejecución monetaria (en unidades monetarias \$) y el relativo a la producción de bienes y servicios (en unidades físicas).

Más allá de la existencia en nuestro país de una mayor tradición o tendencia al análisis monetario de la ejecución del gasto, marcando sus sub ejecuciones o sobre ejecuciones en distintos momentos del año presupuestario, a partir del dictado de la ley 24.156 de Administración Financiera y Control se incorporan varios elementos que le otorgan relevancia a la producción de bienes y servicios, a su identificación primaria y a su medición final.

Entre los artículos más destacados que referencian el proceso de producción pública en la Ley de Administración Financiera, podemos mencionar los siguientes:



- **ARTÍCULO 12:** Los presupuestos comprenderán todos los recursos y los gastos previstos para el ejercicio. Mostrarán el resultado económico y financiero, **así como la producción de bienes y servicios que generarán las acciones previstas.**
- **ARTÍCULO 14:** En los presupuestos de gastos se utilizarán las técnicas más adecuadas **para demostrar el cumplimiento de las políticas, planes de acción y producción de bienes y servicios** de los organismos del Sector Público Nacional,
- **REGLAMENTO DEL ARTÍCULO 18.-** Las unidades que cumplan funciones presupuestarias en cada una de las Jurisdicciones y Entidades, tendrán a su cargo **llevar los registros centralizados de ejecución física del presupuesto.**
- **ARTÍCULO 34.-** A los fines de garantizar una correcta ejecución de los presupuestos y de compatibilizar los resultados esperados con los recursos disponibles, todas **las Jurisdicciones y Entidades deberán programar, para cada ejercicio la ejecución física y financiera de los presupuestos,**
- **ARTÍCULO 44.-** La Oficina Nacional de Presupuesto evaluará la ejecución de los presupuestos de la Administración Nacional. Para ello, las jurisdicciones y entidades de la Administración Nacional deberán:
  - a) **Llevar registros de información de la gestión física** de la ejecución de sus presupuestos, de acuerdo con las normas técnicas correspondientes; b) **Participar los resultados de la ejecución física** del presupuesto a la Oficina Nacional de Presupuesto.
- **ARTÍCULO 45.-** Con base en la información que señala el artículo anterior...**la Oficina Nacional de Presupuesto realizará un análisis crítico de los resultados físicos** y financieros obtenidos...
- **REGLAMENTO ART. 45:** El **informe sobre metas físicas** será enviado a la CONTADURÍA GENERAL DE LA NACION, para **su incorporación a la Cuenta de Inversión,** en los términos del Artículo 95 "in fine" de la ley.
- **ARTÍCULO 55.-** La Oficina Nacional de Presupuesto preparará anualmente **el presupuesto consolidado del sector público,** contendrá: e) **Información de la producción de bienes y servicios**
- **ARTÍCULO 95.- La Cuenta de Inversión,** que deberá presentarse anualmente al Congreso Nacional antes del 30 de junio del año siguiente al que corresponda tal documento, **contendrá, comentarios sobre:**
  - a) **El grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto;**

b) El comportamiento de los costos y de los **indicadores de eficiencia de la producción pública**;

Con los elementos presentados podemos realizar dos apreciaciones vinculada a la producción de bienes y servicios, en primer lugar del breve análisis normativo presentado queda de manifiesto la gran relevancia que la ley de administración financiera nacional le asigna a la producción física a lo largo de todas las etapas del proceso presupuestario. En segundo término podemos decir que no puede realizarse un análisis, seguimiento o interpretación valiosa y profunda del Presupuesto Público si no se considera en conjunto tanto el componente monetario (\$) como el de unidades físicas (producción de bienes y servicios).

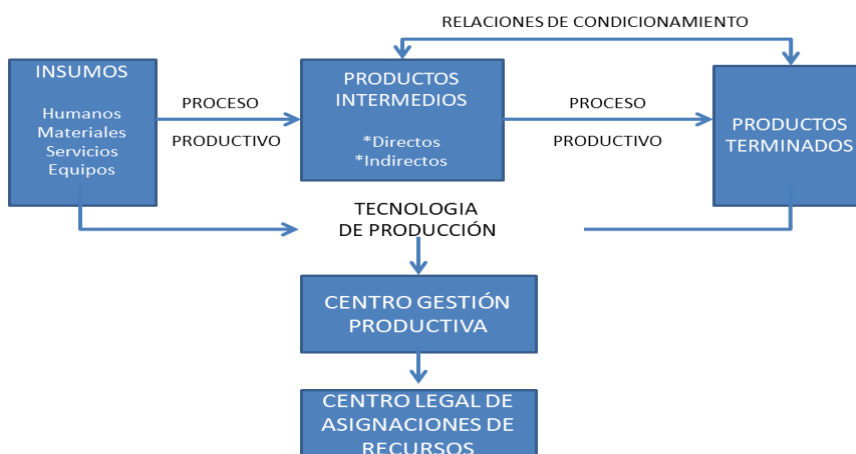
## Elementos básicos del proceso productivo

Tal como lo expresa Daniel Hernández en relación a la producción de bienes y servicios

“Las políticas son procesos productivos, transforman recursos en productos para generar valor público. La producción se realiza en la red institucional del Estado que se vincula con la sociedad a través de los bienes y servicios que entrega a la población para su uso. Estos productos que “salen” del sector público para llegar a los usuarios se denominan “terminales”. (Hernández, 2016, p.59).

Podemos comenzar desarrollando la VISION DE PRODUCCION como una integración de **recursos financieros (dinero crédito)** que brindan la posibilidad de adquirir **insumos o recursos reales**, y que mediante su transformación por el uso de **tecnologías** permiten obtener **bienes y servicios (productos)** con los que se pretende cumplir con las políticas públicas y satisfacer las necesidades de la comunidad.

La visión de producción puede ser presentada en forma esquemática de la siguiente manera:



A modo de ejemplo vamos a introducir un Programa Educativo, que nos va a mostrar que a través de diversos insumos que pueden variar de acuerdo con la tecnología que se utilice (enseñanza presencial o a distancia) se generarán determinados productos tales como Formación Preescolar, Formación de adultos o Formación de Profesionales en ciencias económicas, etc. En forma de sintética la producción del programa educativo presenta los siguientes componentes:

### ***Ejemplo Programa de Educación***

***INSUMOS: docentes, personal auxiliar (insumos humanos)  
útiles de oficina, textos, alimentos (insumos materiales)  
limpieza, vigilancia, transporte (como servicios)  
computadoras, impresoras, pizarrones (como equipamiento)***

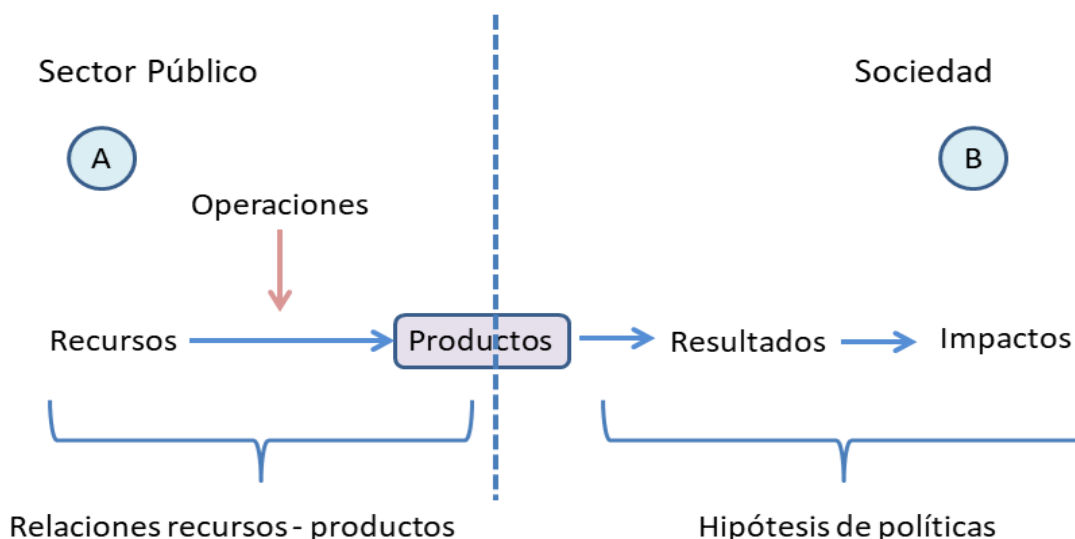
***TECNOLOGIA: Enseñanza presencial o enseñanza a distancia***

***PRODUCCION: Formación Preescolar, Alfabetización de  
adultos, Formación Profesionales en Ciencias Económicas***

La importancia del conocimiento pormenorizado del proceso de producción público es destacado por Hernández al expresar:

“No se comprende una política si no se identifican sus productos y se analiza la red de producción que los genera, los recursos que transforma y las tecnologías que utiliza. Tampoco se las entiende si no se especifican los destinatarios de estos productos, el uso que éstos hacen de ellos y los efectos que este uso produce”.. (Hernández, 2016, p.60).

Con un horizonte más amplio que excede únicamente la realización del producto terminal, podemos representar el sector público como un conjunto de instituciones que generan **productos** (bienes o servicios) que se entregan a la población para satisfacer necesidades sociales y contribuir, de este modo, al logro de objetivos de política entendidos como **resultados** e **impactos**, asociados causalmente a los bienes y servicios que la institución produce. Estos productos terminales de la institución, por su parte, son el resultado de un conjunto de **productos intermedios** que la institución obtiene a partir de **operaciones** que combinan diversos **insumos**.



Sotelo y Hernández presentan un ejemplo muy interesante del proceso completo desde el recurso al producto, al resultado y al impacto de la siguiente manera:

El Ministerio de Agricultura puede generar un **servicio de asistencia** dirigido a **productores agrícolas** que podría denominarse “**capacitación y transferencia tecnológica**”, se trataría de un producto cuyo **volumen de producción** puede medirse **a través de una unidad de medida como “productor asistido”**. Para la realización de dicho producto, durante el ejercicio presupuestario, el organismo va a requerir distintos **insumos**, en diversas cantidades. Por ejemplo: horas de técnicos especialistas, equipos, días de viáticos, vehículos, combustible, entre otros. A su vez, dicho producto puede complementarse con otros como “*asistencia financiera*” y “*servicios de laboratorio*” y juntos generar un **resultado** como “**incremento de la productividad de cereales y oleaginosas**” y contribuir con un **impacto** del tipo “**aumento de la contribución de cereales y oleaginosas al crecimiento del PBG**” (Sotelo y Hernández, 2013 p.4).

Otro ejemplo de similares característica donde se identifica el producto, los insumos, resultados e impactos en el marco de la producción agrícola puede ser presentado de la siguiente manera. El Ministerio de Agricultura genera un servicio destinado a satisfacer una necesidad de ciertos productores agrícolas que podría denominarse “superficie preparada para la siembra” o “superficie de tierra mecanizada” a partir del uso de maquinaria provista por el mismo Ministerio; se trataría de un **producto** cuyo volumen de producción puede medirse a través de una unidad de medida como “hectárea mecanizada”.

Para la realización de dicho producto, en un ejercicio presupuestario cualquiera, el organismo va a requerir distintos **insumos** en diversas cantidades para la atención de un número determinado de establecimientos agrícolas, por ejemplo: horas de técnicos especialistas, máquinas para la preparación del suelo, horas de operarios, días de viáticos,

vehículos, combustible, entre otros. A su vez, dicho producto puede complementarse con otros como “asistencia técnica a productores de cultivos exportables” y “entrega de material de siembra para cultivos exportables” y juntos generar un **resultado** como “aumento de la superficie sembrada con cultivos de exportación”. De esa manera, se contribuye a un **impacto** del tipo “aumento del volumen de las exportaciones agrícolas”.

Definiremos a continuación cada uno de los conceptos presentados tales como productos terminales, productos intermedios, resultados e impactos

### **Productos terminales:**

Son bienes o servicios que la institución entrega a la población, que trascienden las fronteras del organismo y llegan a la comunidad. Por ejemplo atención de pacientes hospitalizados, inmunizaciones, asistencia técnica a productores agropecuarios, etc.

Para una clara identificación del producto terminal, deben distinguirse 3 dimensiones, la denominación del producto, la unidad de medida y la cantidad. Por ejemplo:

Denominación del producto: Asistencia técnica a productores agropecuarios.

Unidad de medida: Productores asistidos

Cantidad: 1.500.-

Los Productos Terminales son el objetivo final de la producción pública, y se vinculan directamente con la razón de ser del organismo en el cual se originan. Asimismo pueden identificarse como acabados, provistos y en proceso.

### **Productos intermedios:**

Los productos intermedios son aquellos necesarios para la producción de los bienes finales. No satisfacen directamente una necesidad pública, pero condicionan a la producción de bienes finales por ser insumos del proceso productivo de esos bienes. Pueden ser clasificados a su vez en directos e indirectos. Los directos influyen unidireccionalmente sobre el producto terminal. Los indirectos son servicios centrales prestados a todos los programas de la jurisdicción. La relación producto intermedio indirecto con varios productos intermedios y terminales es una relación de condicionamiento pluridireccional.

## Resultados e impactos

Los resultados e impactos son, modificaciones de una situación, cambios en el valor de una variable-problema (incremento del porcentaje de niños vacunados; disminución de las muertes por enfermedades prevenibles, aumento de la tasa de escolaridad, etc.).

Es posible, entonces, definir **resultado** como el estado en el que se desea encontrar una variable como consecuencia de los productos que la institución entrega (productos terminales). Se denomina **impacto** a los efectos que los resultados ejercen sobre otras variables. Independientemente de la vinculación que puede existir entre resultados e impactos, resulta importante destacar que el impacto puede estar asociado o influenciado al cumplimiento de otros factores que no se relacionen en forma directa con el resultado del programa que se está desarrollando.

### Ejemplos de Resultados

- Superficie sembrada con cultivos de exportación incrementada.
- Acceso universal a la educación básica.
- Cobertura universal en el parto institucional.

### Ejemplos de Impactos

- Aumento de las exportaciones de productos agropecuarios (como impacto asociado al resultado “incremento de las tareas sembradas con cultivos de exportación” en concurrencia con otros factores tales como “se mantienen los precios en el mercado internacional”).
- Aumento de la empleabilidad de los jóvenes (como impacto asociado al resultado “Incremento de la tasa neta de escolaridad en la educación básica” en concurrencia con otros factores tales “incremento de la demanda laboral”).
- Disminución de la mortalidad materna (como impacto asociado al resultado “incremento de la tasa de cobertura del parto institucional” en concurrencia con otros factores como “incremento del nivel de escolaridad de las embarazadas”).

## Metas

Podemos ahora introducir también el concepto de **meta** como la cuantificación del producto terminal para un período determinado. Por ejemplo la meta del Programa de Inmunizaciones será de 15.000 niños vacunados en el año 2020. Las metas para considerarse como tales de-

ben identificar claramente la cantidad de producto y el período exacto en el que será alcanzado (por ejemplo Presupuesto año 2020).

En el tratamiento de las metas pueden identificarse diferentes momentos a lo largo del año, presentándose diferencias entre la meta originalmente prevista (meta estimada), las modificaciones que va incorporando durante el ejercicio (metas finales) y las que derivan de la finalización del año con el cierre anual de las metas efectivamente realizadas (metas ejecutadas).

## DIFERENTES MOMENTOS DE LAS METAS:

**METAS ESTIMADAS:** Son las que se encuentran establecidas al inicio del ejercicio. Se las identifica en las Planillas de detalle que acompañan la Ley de Presupuesto, en la distribución administrativa y en el Presupuesto Consolidado A.P.Nacional.-

**METAS FINALES:** Las metas estimadas al inicio que sufren variaciones durante el ejercicio

**METAS EJECUTADAS:** Son las que resultan de la ejecución del presupuesto, las que efectivamente se ejecutaron. Se las puede identificar en la Cuenta de Inversión.

**Metas estimadas o programadas según Planilla de detalle que acompaña la Ley de Presupuesto.**

En la página del Ministerio de Hacienda, específicamente en la información vinculada con la Oficina Nacional de Presupuesto donde se publica la información relativa a las leyes de presupuesto del año en curso como las de años anteriores, pueden identificarse las planillas de detalle por entidad y jurisdicción con las respectivas metas asociadas a cada uno de los programas presupuestarios. En este caso se presentan las metas correspondientes al Programa 20 – Abordaje Territorial - del Ministerio de Salud y Desarrollo Social

DENOMINACION	UNIDAD DE MEDIDA	CANTIDAD
<b>METAS :</b>		
Asistencia a Talleres Familiares y Comunitarios mediante la Entrega de Herramientas	Taller Asistido	6.500
Atención Directa en Centros Móviles (CAM Ferroviarios)	Operativo Realizado	760
Atención Directa en Centros Móviles (CAM Ferroviarios)	Localidad Asistida	140

DENOMINACION	UNIDAD DE MEDIDA	CANTIDAD
Distribución de Elementos para Atención de Emergencias	Producto Distribuido	2.370.000
Fortalecimiento en Centros Integradores Comunitarios	Refuncionalización de Proyecto	25
Subsidios a Instituciones	Institución Asistida	160
Subsidios a Personas	Persona	1.100
Subsidios a Personas e Instituciones	Familia Asistida	34.000

**MINISTERIO DE SALUD Y DESARROLLO SOCIAL**  
Metas estimadas asociadas al PROGRAMA 20 - **ABORDAJE TERRITORIAL**

### Metas finales o vigentes y ejecutadas según información de la Cuenta de Inversión nacional

En la página del Ministerio de Hacienda, específicamente en la información vinculada con la Contaduría General de la Nación donde se publica la información relativa a la Cuenta de Inversión, pueden identificarse las la ejecución física de los Programas presupuestarios de las Entidades y Jurisdicciones de la Administración Pública Nacional. En este caso se presentan las metas correspondientes al Programa 18 - Asistencia Bibliográfica - del Congreso de la Nación.

Tipo de Producción: Servicios o Bienes	Unid. Med.	Meta Prog.	Meta Vig.	Meta Ejec.	% Ej.
Servicio Bibliográfico	Consulta Bibliográfica	1.200.000	1.200.000	519.197	43,27
Servicio Bibliográfico	Usuario	700.000	700.000	1.232.403	176,06
Visitas Guiadas	Visitante	2.000	2.000	4.269	213,45
Estudios e Investigaciones	Documento Producido	10.000	10.000	21.547	215,47
Traducción de textos	Palabra	800.000	800.000	704.719	88,09
Servicio Edición e Impresión	Publicación	90	90	102	113,33
Servicio Microfilmación	Fotograma	400.000	400.000	307.574	76,89
Taller de Extensión Cultural	Participante	12.300	12.300	14.158	115,11

(1-0-18) Asistencia Bibliográfica. UE: Biblioteca del Congreso de la Nación.

Otra forma de clasificar las metas puede ser identificarlas como controlables o no controlables y periódicas o no periódicas.

### Metas controlables

Cuando su cantidad no depende de la demanda sino de los recursos asignados. Por ejemplo metros cuadrados de parques mantenidos, cantidad de calles barridas.



**Metas no controlables**

Su cantidad depende de la demanda por ejemplo DNI emitidos, niños vacunados o pacientes atendidos.

**Metas Periódicas:**

Están previstas para un período determinado, ejemplo los programas vinculados con actividades anuales de educación.

**Metas no periódicas**

No son permanentes, por ejemplo la realización de un ciclo de conciertos.

Hemos introducido hasta el momento diferentes conceptos relacionados con el proceso productivo del sector público que nos han llevado a imaginar al presupuesto público, como el reflejo y la exteriorización de la producción pública. A partir del próximo punto nos referiremos a la importancia de conocer y medir esa producción, tanto para la toma de decisiones, como para la realización de correcciones y la consecuente reformulación de los presupuestos anuales.

**Medición de la producción**

Para que el presupuesto pueda operar efectivamente, es necesario el desarrollo de un sistema de medición de la producción y el establecimiento de indicadores de la gestión presupuestaria.

Resulta fundamental entonces, cuantificar la provisión de bienes y servicios antes del inicio, durante el año presupuestario y una vez ejecutado, de manera de determinar el grado en que se han logrado los objetivos y las metas fijadas por las políticas públicas.

Los principales objetivos de medir adecuadamente de la producción pueden ser:

- Facilitar la toma de decisiones sobre el tipo y magnitud de la producción y suministro de bienes y servicios que se requieren para el logro de los objetivos de las políticas públicas.
- Servir de base para la determinación y cálculo de los recursos reales y financieros necesarios para llevar a cabo los procesos productivos y el suministro de bienes y servicios.
- Crear las condiciones para el análisis de la eficiencia, eficacia y resultados de la gestión presupuestaria pública.

Encontramos diversos interesados en la medición de la producción pública, desde los propios gestores dentro del Poder Ejecutivo para saber cómo se están desarrollando los programas y poder realizar correcciones sobre la marcha, las distintas autoridades en sus diferentes niveles responsables de la ejecución presupuestaria (Ministros, Jefe de Gabinete, Secretarios, Subsecretarios), los ciudadanos, el Poder Legislativo quien ha sancionado la ley de presupuesto y ha otorgado mandato para ejecutarla; como así también los beneficiados por el accionar y los perjudicados por la falta de acción de política pública..

## Unidades de medida

Para poder realizar las mediciones que reflejen la ejecución del presupuesto debemos contar con parámetros denominados unidades de medida que nos permitan identificar la producción pública. Se define como unidad de medida aquella que permite cuantificar la producción de los bienes o servicios generados y provistos en un período de tiempo dado, y los resultados de la gestión del Estado.

La unidad de medida es el objeto homogeneizador de los elementos integrantes de la hacienda, si está referenciado al sistema financiero es el dinero, en cambio si está referenciado al sistema no financiero la unidad de medida cambia en función de los diferentes objetos a medir.

Las unidades de medida deben cumplir con determinados requisitos para que puedan considerarse útiles y aplicables:

- Ser concreta y homogénea, en términos de reflejar sintéticamente la naturaleza del bien o servicio de que se trate.
- Ser representativa del bien o servicio que se mide
- Debe permitir mensurar específicamente al bien o servicio que identifica y no a otro producto relacionado con éste.
- Debe poder utilizarse como unidad de registro.
- Debe expresarse en términos sencillos y claros.

Las unidades de medida presentan distintos criterios de clasificación:

### a) Según su grado de uso

**Comunes o universales.** Son las unidades de medida que surgen de los sistemas legales de medición (metro, kilómetro, hectárea, kilogramo etc.).

**Específicas.** Son aquellas propias de cada tipo de bien o servicio.

**b) Según su grado de complejidad**

**Simple.** Es la unidad de medida que se expresa como una única dimensión, por ejemplo, paciente atendido.

**Compuesta.** Es la unidad de medida que combina dos o más dimensiones, por ejemplo, paciente atendido-día.

**c) Según su forma de presentación**

**Absoluta.** Es la unidad de medida que cuantifica valores absolutos como, por ejemplo, m<sup>3</sup> removido, ración alimentaria distribuida.

**Relativa.** Es aquella que se expresa como relación entre magnitudes, por ejemplo, ración alimentaria distribuida/ración alimentaria producida.

**Tipos de productos y su cuantificación**

Hemos presentado anteriormente la diferencia entre los productos **terminales e intermedios**. Los primeros, a su vez, pueden ser **acabados, provistos y en proceso** y los segundos, por su parte, **directos o indirectos**. Realizar una clara definición de los productos y su ubicación en la red de relaciones productivas, es fundamental elemental para una adecuada identificación de la unidad de medida.

Las unidades de medida de producto final pueden ser brutas si no referimos a producción acabada no entregada a los usuarios, y puede ser producción terminal neta cuando el producto final fue entregado a los beneficiarios.

En relación a la producción intermedia se refleja a través de volúmenes de acciones internas, que se denominan volúmenes de trabajo.

**Indicadores**

El documento Sistema Presupuestario de la Administración Nacional en la República Argentina define a los indicadores como:

...expresiones cuantitativas que reflejan distintos tipos de relaciones: entre productos y objetivos de las políticas públicas, entre productos, entre productos y recursos, entre recursos, así como entre los elementos mencionados y cualquier otro aspecto cuantitativo de los procesos con capacidad explicativa de una gestión o un resultado. (Ministerio de Economía, ONP, p. 105).

Asimismo Beltrán Jaramillo en Indicadores de Gestión define a los indicadores y su utilidad de una manera muy sencilla expresando que: “Los indicadores se convierten en los signos vitales de la organización y su monitoreo permite establecer las condiciones para identificar los síntomas que se derivan del desarrollo normal de las actividades”. (Beltrán Jaramillo, 2000 pag.5).

La importancia de contar con una base de indicadores que nos brinden información, permite el cumplimiento de determinados objetivos en las organizaciones del sector público entre ellos:

- Realizar análisis de eficiencia y de eficacia de la gestión presupuestaria pública;
- Complementar los análisis resultantes de la medición de la producción y provisión de bienes y servicios y de la correspondiente utilización de los recursos reales y financieros que surgen de la programación y ejecución presupuestaria;

Se pueden identificar distintos tipos de indicadores que permitan analizar los procesos productivos públicos. Los mismos pueden ser clasificados de acuerdo a los objetivos centrales a los que responden: 1) *de eficiencia* y 2) *de eficacia*.

La eficiencia se relaciona con que la adopción de la mejor combinación posible de insumos en el proceso productivo, mientras que la eficacia busca mostrar en qué medida se lograron alcanzar los objetivos que se había planteado la institución.

### 1) Indicadores de eficiencia

Miden la relación entre la producción de bienes y servicios y los insumos empleados para Producirlos .Los indicadores insumo-producto pueden reflejar las siguientes relaciones:

- a) Física-Física: tanto el insumo como el producto se expresan en términos reales.  
Ejemplo; Número de personas dedicadas a las tareas de fumigación por vivienda rociada.
- b) Financiera- Física, valoriza en unidades monetarias un conjunto de insumos para relacionarlos con un determinado producto.  
Ejemplo: (Gasto por vivienda rociada.
- c) Física-Financiera, cuando los productos son no cuantificables este indicador relaciona la cantidad de unidades físicas de un insumo con el monto total requerido para su producción.  
Ejemplo: Número de investigadores por cada \$100.000 en gastos de investigación.

- d) Financiera-Financiera, valoriza en unidades monetarias los insumos para relacionarlos con el monto requerido para la producción de bienes y servicios Ejemplo: relación entre los gastos administrativos de una organización y los gastos necesarios para la producción de bienes y servicios).

## 2) Indicadores de eficacia

Reflejan el grado de cumplimiento en la obtención de los productos o resultados respecto de lo programado en un período determinado. Permiten conocer el desvío entre lo programado y lo obtenido pero no las causas que lo originaron.

## 3) Otros tipos de indicadores

**Insumo:** Miden la cantidad, calidad u otros atributos de los recursos empleados para crear los bienes y servicios que requiere el desarrollo del programa u organismo.

**Producto:** Miden la cantidad de los bienes o servicios creados o provistos por el programa u organismo mediante el uso de los insumos. Los productos pueden ser finales o intermedios.

**Calidad:** Reflejan los atributos de los bienes y servicios ofrecidos, producidos o adquiridos para su suministro por el programa u organismo.

**Resultado:** Permiten conocer el aporte/contribución que los bienes y servicios creados o provistos realizan para el cumplimiento de los objetivos del programa u organismo.

**Impacto:** Miden el efecto que los resultados obtenidos ejercen sobre un ámbito de mayor alcance o el efecto que la política que se ha implementado provoca en otras variables sobre las que el programa no actúa en forma directa.

**Economía:** Reflejan la capacidad de administración o manejo de los recursos financieros de un programa u organismo.

**Sustentabilidad:** Miden la persistencia de los beneficios de un programa o proyecto a lo largo del tiempo, particularmente después de concluido el mismo.

**Referenciales:** Proporcionan información cuantitativa adicional, complementaria o comparativa de las acciones desarrolladas por las organizaciones gubernamentales.

En conclusión la diversidad de indicadores de gestión desarrollados precedentemente deberían proporcionar información que permita responder algunos de los numerosos interrogantes derivados de la actividad de producción pública tales como:

- ¿Cuánto se ha realizado de una actividad?
- ¿Qué relación existe entre lo propuesto y lo realizado?
- ¿Qué relación hay entre los resultados obtenidos y los recursos utilizados?
- ¿Cuánto cuesta cada unidad de producto?
- ¿Lo realizado satisface la demanda?
- ¿Qué impacto han producido en la comunidad los resultados obtenidos en la gestión?

## **Los Objetivos de Desarrollo Sostenible, su medición y la vinculación con el Presupuesto Nacional**

La Organización de las Naciones Unidas (ONU) lanzó en el año 2000 los “Objetivos de Desarrollo del Milenio” (ODM), que consistían en ocho objetivos generales para combatir la pobreza principalmente.

Como continuidad y mejora de los ODM, en septiembre de 2015, los líderes mundiales adoptaron un conjunto de objetivos globales para erradicar la pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad para todos como parte de una nueva agenda de desarrollo sostenible.

De esa forma, mediante la Resolución de la Asamblea General de Naciones Unidas N° A/70/1 fue aprobado el documento llamado “Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible” en el cual se establecieron 17 “Objetivos de Desarrollo Sostenible” (ODS) y 169 Metas que deberán ser cumplidos desde ese momento hasta el año 2030 por todos los estados que aprobaron el mismo.

La Agenda 2030, de la que forman parte los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), es un compromiso contraído por los 193 países de la Organización de las Naciones Unidas, reunidos en la Asamblea General de la ONU el septiembre de 2015. A través de la declaración “Transformando nuestro mundo: Agenda 2030 para el desarrollo sostenible”, los líderes mundiales trazan un camino para alcanzar la visión de futuro en la que se puedan respetar la economía, la sociedad y el medio ambiente en la búsqueda del desarrollo.

La Agenda 2030 involucra aspectos en materia bienes de interés colectivo (protección de los océanos, la atmósfera, la biodiversidad, etcétera); pero también en factores de provisión de servicios básicos, desarrollo urbano, protección social, gestión del riesgo de eventos catastróficos, educación, vivienda y seguridad alimentaria.

En cuanto a su implementación resulta necesaria la movilización de diversos actores: la iniciativa privada, sociedad civil y gobiernos, entre otros. La Agenda 2030 convoca a todos estos actores para implementar los compromisos y objetivos a través de una gran alianza mundial.

La Agenda 2030, con sus 17 Objetivos y 169 metas, son el resultado de más de dos años de un intenso proceso de consultas públicas, que incluyó no sólo a representantes de gobierno y autoridades, sino que ha sumado, en una acción sin precedentes, la opinión de toda la ciudadanía a través de un mecanismo de participación global en el cual se prestó especial atención a la opinión de los más pobres y vulnerables.

Estos 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible y sus metas estimularán, durante los próximos 15 años, la acción en esferas de importancia crítica para la humanidad y el planeta. Aquellos países que la adoptan, lo hacen considerando las diferentes realidades, capacidades y niveles de desarrollo, respetando sus políticas y prioridades nacionales.



### Los 17 Objetivos de desarrollo sostenible:

1. PONER FIN A LA POBREZA EN TODAS SUS FORMAS EN TODO EL MUNDO
2. PONER FIN AL HAMBRE, LOGRAR LA SEGURIDAD ALIMENTARIA Y LA MEJORA DE LA NUTRICIÓN Y PROMOVER LA AGRICULTURA SOSTENIBLE

**3. GARANTIZAR UNA VIDA SANA Y PROMOVER EL BIENESTAR PARA TODOS EN TODAS LAS EDADES**

**4. GARANTIZAR UNA EDUCACIÓN INCLUSIVA, EQUITATIVA Y DE CALIDAD Y PROMOVER OPORTUNIDADES DE APRENDIZAJE DURANTE TODA LA VIDA PARA TODOS**

**5. LOGRAR LA IGUALDAD ENTRE LOS GÉNEROS Y EMPODERAR A TODAS LAS MUJERES Y LAS NIÑAS**

**6. GARANTIZAR LA DISPONIBILIDAD DE AGUA Y SU GESTIÓN SOSTENIBLE Y EL SANEAMIENTO PARA TODOS**

**7. GARANTIZAR EL ACCESO A UNA ENERGÍA ASEQUIBLE, SEGURA, SOSTENIBLE Y MODERNA PARA TODOS**

**8. PROMOVER EL CRECIMIENTO ECONÓMICO SOSTENIDO, INCLUSIVO Y SOSTENIBLE, EL EMPLEO PLENO Y PRODUCTIVO Y EL TRABAJO DECENTE PARA TODOS**

**9. CONSTRUIR INFRAESTRUCTURAS RESILIENTES, PROMOVER LA INDUSTRIALIZACIÓN INCLUSIVA Y SOSTENIBLE Y FOMENTAR LA INNOVACIÓN**

**10. REDUCIR LA DESIGUALDAD EN Y ENTRE LOS PAÍSES**

**11. LOGRAR QUE LAS CIUDADES Y LOS ASENTAMIENTOS HUMANOS SEAN INCLUSIVOS, SEGUROS, RESILIENTES Y SOSTENIBLES**

**12. GARANTIZAR MODALIDADES DE CONSUMO Y PRODUCCIÓN SOSTENIBLES**

**13. ADOPTAR MEDIDAS URGENTES PARA COMBATIR EL CAMBIO CLIMÁTICO Y SUS EFECTOS**

**14. CONSERVAR Y UTILIZAR EN FORMA SOSTENIBLE LOS OCÉANOS, LOS MARES Y LOS RECURSOS MARINOS PARA EL DESARROLLO SOSTENIBLE**

**15. PROTEGER, RESTABLECER Y PROMOVER EL USO SOSTENIBLE DE LOS ECOSISTEMAS TERRESTRES, GESTIONAR LOS BOSQUES DE FORMA SOSTENIBLE, LUCHAR CONTRA LA DESERTIFICACIÓN, DETENER E INVERTIR LA DEGRADACIÓN DE LAS TIERRAS Y PONER FRENO A LA PÉRDIDA DE LA DIVERSIDAD BIOLÓGICA**



## 16. PROMOVER SOCIEDADES PACÍFICAS E INCLUSIVAS PARA EL DESARROLLO SOSTENIBLE, FACILITAR EL ACCESO A LA JUSTICIA PARA TODOS Y CREAR INSTITUCIONES EFICACES, RESPONSABLES E INCLUSIVAS A TODOS LOS NIVELES

## 17. FORTALECER LOS MEDIOS DE EJECUCIÓN Y REVITALIZAR LA ALIANZA MUNDIAL PARA EL DESARROLLO SOSTENIBLE

Los Estados Miembros de la ONU formaron un **Grupo de Expertos Interinstitucional** que diseñó un **marco de indicador global** para seguir el avance a nivel mundial. Cada Estado miembro, sin embargo, tendrá su propio marco de indicadores nacionales construido a partir de indicadores globales y adaptados a sus propias particularidades.

Encontramos aquí el principal punto de contacto entre los Objetivos de Desarrollo Sostenible la **medición** de sus avances y la existencia de **indicadores** que permiten realizar un seguimiento de sus progresos.

### Documento Metadata - Agenda 2030 - ODS Argentina

La Resolución 70/1 de la Asamblea General de las Naciones Unidas pidió que los ODS y sus respectivas metas fueran objeto de seguimiento y examen utilizando un conjunto de indicadores mundiales. En este sentido se diseñaron indicadores de los ODS con la descripción y definición asociada a cada uno de ellos.

Nuestro país adaptó a su realidad nacional mediante el Documento METADATA la selección de indicadores pertinentes y factibles para el seguimiento, así como la realización de las respectivas fichas técnicas. El citado documento presenta los indicadores de seguimiento y sus fichas técnicas para cada uno de los ODS incluyendo 80 metas y 242 indicadores.

Cada ficha técnica contiene información en forma sintética sobre el indicador desarrollado incluyendo los siguientes campos:

- Indicador nombre, modo de cálculo, justificación, fuente, periodicidad, desagregación, comentarios y limitaciones, documentos y vínculos de referencia y por último organismo responsable de la elaboración

### Vinculación metas de ODS y recursos presupuestarios

El documento Vinculación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible con el Presupuesto Nacional realizado en forma conjunta por el CNCPS y la Jefatura de Gabinete de Ministros expone los aspectos conceptuales y metodológicos para asociar los recursos públicos (prioridades de

gobierno; planes, proyectos y otras intervenciones de política pública, programas presupuestarios) con las metas de los ODS.

La vinculación de los ODS con el Presupuesto Nacional implica alinear dos lógicas de distinta naturaleza. Por un lado, la dimensión estratégica que presentan los ODS al tratarse de una instancia de planificación con metas de mediano y largo plazo, y por otro lado la dimensión más operativa del Presupuesto Nacional.

Esta vinculación no solo permite identificar los montos monetarios involucrados por el Estado nacional para el Desarrollo de la Agenda sino que permite exteriorizar en el presupuesto la dimensión estratégica así como a visibilizar la transversalidad de las políticas pública.

## **Mensaje de la ley de Presupuesto Nacional 2019 y del proyecto de ley de presupuesto 2020**

Tanto el mensaje que acompañó la presentación del proyecto de Ley de Presupuesto Nacional 2019 como el de 2020 presentan entre sus contenidos un esquema de vinculación entre los Objetivos de Desarrollo Sostenible, y el gasto público presupuestario, reflejando la contribución de los programas presupuestarios a los objetivos de mediano y largo plazo.

En este sentido el mensaje presenta un resumen de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), su relación con el Plan de Gobierno y los indicadores que guardan mayor relación con los programas presupuestarios que se ejecutarán en los años 2019 y 2020.

Algunos de los indicadores incluidos en el documento Metadata que pueden ser destacados son:

### **OBJETIVO 1: PONER FIN A LA POBREZA EN TODAS SUS FORMAS EN TODO EL MUNDO**

- 1.2.1. Porcentaje de la población que vive por debajo del umbral nacional de indigencia.
- 1.2.2. Porcentaje de la población que vive por debajo del umbral nacional de la pobreza.
- 1.3.1.\* Porcentaje de los niños, niñas y adolescentes hasta 18 años de edad cubiertos por sistemas de protección social de carácter nacional.
- 1.3.1.2\* Porcentaje de adultos mayores cubiertos por sistemas de protección social de carácter nacional.

### **OBJETIVO 2: PONER FIN AL HAMBRE, LOGRAR LA SEGURIDAD ALIMENTARIA Y LA MEJORA DE LA NUTRICIÓN Y PROMOVER LA AGRICULTURA SOSTENIBLE**

- 2.1.1.\* Porcentaje de hogares que reciben asistencia monetaria complementaria para la adquisición de alimentos, con relación al total de hogares pobres.

**2.1.2.\*** Porcentaje de personas que reciben asistencia técnica e insumos para la generación de huertas y/o granjas, en relación con el total de población bajo línea de pobreza.

**2.2.1.** Prevalencia de retraso en el crecimiento (baja talla para la edad) en la población infantil de menores de 5 años con cobertura pública exclusiva.

**2.3.2.2\*** Número de huertas familiares en funcionamiento.

### **OBJETIVO 3: GARANTIZAR UNA VIDA SANA Y PROMOVER EL BIENESTAR PARA TODOS EN TODAS LAS EDADES**

**3.1.1.** Razón de mortalidad materna por 100.000 nacidos vivos.

**3.2.2.** Tasa de mortalidad neonatal cada 1.000 nacidos vivos.

**3.3.1.** Número de nuevos diagnósticos de VIH por 100.000 habitantes

**3.3.4.** Tasa de notificaciones de Hepatitis B en personas de 15 a 24 años cada 100.000 habitantes.

### **OBJETIVO 4: GARANTIZAR UNA EDUCACIÓN INCLUSIVA, EQUITATIVA Y DE CALIDAD, Y PROMOVER OPORTUNIDADES DE APRENDIZAJE DURANTE TODA LA VIDA PARA TODOS**

**4.1.1.\* a 4.1.1.4\*:** Tasa de promoción efectiva

**4.1.1.5\* a 4.1.1.8\*:** Tasa de repitencia

**4.1.1.13\* a 4.1.1.16\*:** Tasa de sobreedad

**4.1.1.21\* al 4.1.1.24\*.** Porcentaje de alumnos de 6° grado de primaria según desempeño en Lengua.

### **OBJETIVO 5: LOGRAR LA IGUALDAD DE GÉNEROS Y EMPODERAR A TODAS LAS MUJERES Y NIÑAS**

**5.2.1.\*** Cantidad de femicidios ocurridos durante el período de un año en todo el territorio nacional.

**5.4.1.\*** Brecha de tiempo dedicado al trabajo no remunerado entre varones y mujeres por día.

**5.5.2.** Proporción de mujeres en ocupaciones directivas.

### **OBJETIVO 6: GARANTIZAR LA DISPONIBILIDAD DE AGUA Y SU GESTIÓN SOSTENIBLE Y EL SANEAMIENTO PARA TODOS**

**6.1.1.\*** Porcentaje de la población en viviendas particulares con disponibilidad de agua de red pública.

**6.2.1.\*** Porcentaje de la población en viviendas particulares con disponibilidad de servicio de desagüe cloacal.

**OBJETIVO 7: GARANTIZAR EL ACCESO A UNA ENERGÍA ASEQUIBLE, SEGURA, SOSTENIBLE Y MODERNA PARA TODOS**

- 7.1.1. Porcentaje de población que tiene acceso a la electricidad.
- 7.1.2.\* Porcentaje de la población con acceso a los combustibles limpios para cocción
- 7.2.1. Porcentaje de la energía renovable en el consumo final total de energía
- 7.3.1. Intensidad energética medida en términos de oferta interna de energía total y el PBI.

**OBJETIVO 8: PROMOVER EL CRECIMIENTO ECONÓMICO SOSTENIDO, INCLUSIVO Y SOSTENIBLE; EL EMPLEO PLENO Y PRODUCTIVO Y EL TRABAJO DE-CENTE PARA TODOS**

- 8.1.1.\* Tasa de crecimiento anual del Producto Interno Bruto a precios constantes.
- 8.5.1.\* Tasa de empleo de la población en edad de trabajar.
- 8.7.1. Tasa de empleo de niños de 5 a 15 años.
- 8.6.1. Porcentaje de jóvenes (de 16 a 24 años) que no estudian, no trabajan ni buscan empleo.

**OBJETIVO 9: CONSTRUIR INFRAESTRUCTURAS RESILIENTES, PROMOVER LA INDUSTRIALIZACIÓN INCLUSIVA Y SOSTENIBLE Y FOMENTAR LA INNOVACIÓN**

- 9.1.1.\* Kilómetros de rutas seguras y autopistas nacionales construidos.
- 9.1.2.\* Kilómetros de mejoramiento de vías ferroviarias.
- 9.1.2.2\* Volumen de carga transportada por modo de transporte.
- 9.2.1.\* Producto Bruto Interno por puesto de trabajo ocupado.
- 9.3.1.\* Participación de las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs) en el crédito bancario.
- 9.2.2.6\*Tasa de creación neta de empresas.

**OBJETIVO 10: REDUCIR LA DESIGUALDAD EN Y ENTRE LOS PAÍSES**

- 10.1.1. Brecha de ingresos.
- 10.2.1. Proporción de personas que viven por debajo del 50% de la mediana de los ingresos.
- 10.3.1.\* Porcentaje de la población que declara haberse sentido personalmente víctima de discriminación.
- 10.4.1. Índice de Gini de la distribución del ingreso per cápita familiar.

**OBJETIVO 11: LOGRAR QUE LAS CIUDADES Y LOS ASENTAMIENTOS HUMANOS SEAN INCLUSIVOS, SEGUROS, RESILIENTES Y SOSTENIBLES**

- 11.1.1. Porcentaje de la población que vive en viviendas deficitarias particulares y en situación de tenencia irregular de la vivienda
- 11.2.1. Proporción de la población que tiene acceso conveniente al transporte público, desglosada por grupo de edad, sexo y personas con discapacidad.

## **OBJETIVO 12: GARANTIZAR MODALIDADES DE CONSUMO Y PRODUCCIÓN SOSTENIBLES**

**12.5.1.** Porcentaje nacional de valorización de residuos sólidos urbanos

**12.7.1.\*** Sistema de información sobre compras públicas de bienes y servicios implementado

## **OBJETIVO 13: ADOPTAR MEDIDAS URGENTES PARA COMBATIR EL CAMBIO CLIMÁTICO Y SUS EFECTOS**

**13.2.1.\*** Emisiones de gases efecto invernadero.

## **OBJETIVO 14: CONSERVAR Y UTILIZAR EN FORMA SOSTENIBLE LOS OCÉANOS, LOS MARES Y LOS RECURSOS MARINOS PARA EL DESARROLLO**

**14.5.1.** Porcentaje de territorio protegido en relación con la superficie total de la plataforma sub-marina.

**14.a.1.\*** Proporción del presupuesto asignado a la promoción de la I+D+i del espacio marítimo y pesquero sobre el total del presupuesto Nacional de Ciencia y Técnica.

## **OBJETIVO 15: PROMOVER EL USO SOSTENIBLE DE LOS ECOSISTEMAS TERRESTRES, LUCHAR CONTRA LA DESERTIFICACIÓN, DETENER E INVERTIR LA DEGRADACIÓN DE LAS TIERRAS Y FRENAR LA PÉRDIDA DE LA DIVERSIDAD BIOLÓGICA**

**15.1.1.** Superficie de bosque nativo como porcentaje de la superficie total.

**15.2.1.** Porcentaje de bosque nativo bajo manejo sustentable por tipo de plan.

## **OBJETIVO 16: PROMOVER SOCIEDADES PACÍFICAS E INCLUSIVAS PARA EL DESARROLLO SOSTENIBLE, FACILITAR EL ACCESO A LA JUSTICIA PARA TODOS Y CREAR INSTITUCIONES EFICACES, RESPONSABLES E INCLUSIVAS A TODOS LOS NIVELES**

**16.1.1.** Número de víctimas de homicidios dolosos por cada 100.000 habitantes.

**16.1.3.** Porcentaje de la población sometida a violencia física, psicológica o sexual en los 12 últimos meses anteriores.

## **OBJETIVO 17: FORTALECER LOS MEDIOS DE EJECUCIÓN Y REVITALIZAR LA ALIANZA MUNDIAL PARA EL DESARROLLO SOSTENIBLE**

**17.8.1.\*** Porcentaje de personas de 4 años y más residentes en hogares particulares que usan Internet.

**17.16.1.\*** Porcentaje de iniciativas de cooperación Internacional en los que participan múltiples actores con el objetivo de apoyar el logro de los ODS en los países en desarrollo.

Destacamos para finalizar la importancia de consultar el documento Metadata,, válido para tomar conocimiento de numerosos ejemplos de indicadores aplicables a las diversas temáticas que incumben al Sector Público Nacional, Provincial y Municipal,

## Referencias

- Beltrán Jaramillo J. (2000) Indicadores de Gestión Herramientas para lograr la competitividad Editores 3R. 2da Edición
- Hernández, D. (2016) El Modelo de la Cadena de Valor Público y la Auditoría Gubernamental. En M.E.Moreno (Comp.) Auditoría Gubernamental – Desafíos del nuevo paradigma – (51-70) Buenos Aires Editorial Osmar Buyatti.
- Le Pera, A. (2007) Estudio de la Administración Financiera Pública, Buenos Aires Ediciones Cooperativas.
- Sotelo J. y Hernández D. (2013) Modelo de Cadena de Valor Público. – Manual metodológico para la aplicación del modelo CPV en el marco del Sistema Provincial de Planificación y Evaluación de Resultados.
- El Sistema Presupuestario en la Administración Nacional de la República Argentina – Ministerio de Economía de la Nación.- Oficina Nacional de Presupuesto.

## **SEGUNDA PARTE**

---

### **Gestión del Sector Público**

# CAPÍTULO 5

## El Sistema Presupuestario

*Juan José Permuy*

### Breve referencia histórica

Antes de comenzar la breve referencia histórica, comenzaré con las referencias de un histórico para quienes lo conocimos por sus ideas, pensador preclaro y conocedor muy profundo del Sector Público, me estoy refiriendo al Contador Cayetano Antonio Licciardo.

Decía Licciardo, el presupuesto depende de la política. Sería ocioso discutirlo, porque es sabido que aun cuando adquiera forma de cálculo financiero, es un programa que viene a informar al país en orden a lo que el gobierno se propone hacer, mediante la operación 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.

La definición de las funciones, es decir, la voluntad del Estado cuyo cumplimiento hace factible el presupuesto, resulta de la demanda de la comunidad social respecto de qué clase y cantidad de bienes y servicios requiere del Estado. Con base en tal interpretación, se determina la oferta, que constituye la “autorización para gastar” (crédito del presupuesto).

Citando la opinión clásica de Gastón Jeze: “El presupuesto es por naturaleza un acto político”, como mencionaba Gerloff, al afirmar: “El presupuesto es un plan político cuantitativamente conmensurable”, luego de decir que “...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. Ahora si luego de ésta breve introducción, comienzo con la referencia histórica.

Se habla del presupuesto público diferenciándolo del presupuesto de una empresa privada, El presupuesto es una institución fundamental de la forma republicana de gobierno y para justificar esta afirmación se hace referencia a los antecedentes históricos.

La palabra presupuesto probablemente tuvo origen en Gran Bretaña, donde se llamaba así a una bolsa de cuero en la que se recolectaban los tributos y de la cual salían los fondos para financiar los gastos públicos.

Con el tiempo, la bolsa se convirtió en cartera donde se guardaban los documentos de las finanzas públicas. Más tarde se pasó de la cartera al contenido de la cartera y se llamó presupuesto al conjunto de información vinculada con los recursos a obtener y los gastos a realizar por el Estado.



Se discute sobre el país en el que tuvo origen la institución presupuestaria. Se citan antecedentes al respecto:

a) **Origen en Inglaterra:** El origen en Inglaterra fue bajo el reinado de Juan I (24 de diciembre de 1166-19 de octubre de 1216), también conocido como Juan “sin Tierra” (en anglo-normando, Johan sans Terre; en inglés, John Lackland), 5 fue rey de Inglaterra desde 1199 hasta su muerte. Perdió el Ducado de Normandía y gran parte de Aquitania ante Felipe II de Francia, lo que resultó en el colapso de la mayor parte del llamado Imperio angevino y contribuyó al posterior crecimiento del poder de la dinastía de los Capetos durante el siglo XIII. La revuelta de los barones al final de su reinado condujo a la firma de la Carta Magna., quien en 1215 se debió someter a la Carta Magna impuesta por el Consejo de Nobles, En aquella se decía que el Rey no podía imponer tributos sin autorización previa del Consejo.

b) **Origen en Francia:** El origen en Francia se remonta a 1789, año de la Revolución Francesa. En Francia existía la tradición de aprobar los impuestos, pero con menor rigor que en Gran Bretaña.

En la Declaración de los Derechos del Hombre se establece que todos los ciudadanos o sus representantes tienen derecho a constatar la necesidad de las contribuciones públicas (es decir, impuestos), a consentirlos libremente y a observar su empleo (se está haciendo referencia, aquí, a la utilización de los recursos obtenidos por el gobierno).

**Diferencia entre los orígenes:** La diferencia esencial está en que el origen francés responde a la voluntad popular, en tanto que el de Gran Bretaña, responde a la voluntad de una clase, es decir a los nobles. Es por esto que el origen democrático del presupuesto está en Francia

c) **El caso de Estados Unidos:** Es importante decir que los problemas fiscales influyeron en la Revolución que llevó a su Independencia en 1776. Los problemas comenzaron antes. En 1775 Gran Bretaña intenta establecer gravámenes sobre las Colonias-- (el impuesto sobre el té, entre otros). Los norteamericanos reaccionan diciendo que no se hallaban representados en la Organización donde se manifiesta la voluntad popular y que, por lo tanto, no podía establecer esos impuestos, De esta manera, se revelan y no pagan los impuestos.

La Constitución Norteamericana hace referencia a las cuestiones fiscales, diciendo que no debe extraerse dinero del pueblo que no sea consecuencia de una apropiación decretada por ley y que se publicará, con regularidad, un estado de cuentas y gastos públicos. Asimismo, estableció que toda medida referida a impuestos debe tener origen en la Cámara de Representantes.

**d) En el caso de la Argentina:** La Primera Junta de Gobierno establece en el artículo 9° del Acta del 25 de Mayo de 1810, que la misma no puede establecer gravámenes sin consultar al Cabildo. La Junta debía publicar los días 1° de mes un estado que “de razón” de la administración de la hacienda.

A partir de 1810, las cuestiones fiscales referidas a los ingresos y gastos públicos se asocian con aquellas instituciones representativas de la voluntad popular. El primer presupuesto público se hace un 1822, cuando Martín Rodríguez quien gobernada la provincia de Buenos Aires envía a la Junta de Representantes una rendición de cuentas de 1821 y los presupuestos para los años 1822 y 1823.

## El presupuesto como institución

El análisis presupuestario desde el punto de vista de la maximización del bienestar tiene en este enfoque un marco, en principio riguroso, que le permite analizar y comparar distintas alternativas y formular recomendaciones. La idea central es que el presupuesto y su composición pueden estudiarse en términos económicos, procurando ver en cada caso cómo las distintas situaciones afectan a la función de bienestar de la sociedad.

Arrow Kenneth (consultar bibliografía), que ha cumplido un papel importante en el desarrollo teórico para explicar la formación de las decisiones presupuestarias, impone a su función de bienestar las condiciones de universalidad, consistencia paretiana (Vilfredo Pareto, autor de pensamiento clásico), independencia y ausencia de imposición. Lo relativo a la universalidad significa que la función es válida con independencia de la forma en que se hace una votación sobre programas de gobierno, o dicho de otra manera, al seguirse las preferencias de los individuos no se requiere unanimidad en la votación, pero el resultado no debe alterarse según el método que se siga para identificar las preferencias. La segunda condición se refiere a si todos los individuos prefieren una solución. La tercera condición nos dice que un ordenamiento entre dos alternativas no debiera verse alterado por cambios sobre las preferencias individuales en materia de alternativas no relevantes. La cuarta condición implica que el juego de las preferencias individuales es suficiente para encontrar una solución sobre lo que quiere una sociedad.

En opinión del subscripto, el concepto universalidad presupuestaria abarca todo lo que hace referencia al presupuesto, a mi entender todo el artículo 8° de la ley 24156 (Ley de Administración Financiera) debería abarcar no solamente el inciso A, si no también, los incisos restantes B, C y D del referido artículo.

Esto nos permite establecer con mucha racionalidad, que en la elaboración del presupuesto debemos priorizar las necesidades, como consecuencia de que los recursos y las mismas son ilimitadas.

Este tipo de antecedentes, que vinculan el origen del presupuesto con formas representativas de gobierno, se plasma en la Constitución de 1853, que tiene como principal inspi-

rador a Juan Bautista Alberdi. En su libro “El sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina” dice que el poder de crear, manejar e invertir el tesoro público es el resumen de todos los poderes del Estado. Por el tesoro se puede saquear el país y por los gastos se puede dilapidar la riqueza pública. A fin de evitar esto, dice Alberdi, se debe dividir el poder rentístico de la Nación en dos poderes accesorios e independientes. Estos poderes consisten en:

- 1) **El poder de decidir** acerca de los recursos y tributos a imponer y el destino a dar al producido de esos recursos en la realización de los gastos públicos. Este poder de decidir se plasma en leyes que aprueba el Congreso, a través de las cuales se establecen los recursos (en particular impuestos) y leyes mediante las cuales se fija el destino de los recursos (leyes de presupuesto).
- 2) **El poder de administrar**, es atribuido al Poder Ejecutivo o poder administrador, encargado de recaudar las rentas y decretar su inversión (concretar la realización de gastos conforme al presupuesto aprobado por el Congreso). La Constitución de 1994 asigna al jefe de Gabinete de Ministros esa responsabilidad.
- 3) Esta división hace posible el ejercicio del gobierno y permite controlar ese ejercicio en forma previa (ex – ante) y en forma posterior (ex – post).

**Control ex – ante:** a través de la aprobación del presupuesto que establece que se va a hacer con los recursos de la comunidad. En el Congreso se discute el destino a dar a los recursos públicos con motivo de la aprobación del presupuesto.

**Control ex – post:** con la rendición de cuentas que el poder administrador debe efectuar al poder legislativo a través de la cuenta de inversión (terminología de la Constitución Nacional), que es la rendición de cuentas de aquello que se hizo comparado con lo que se previó.

## Definición del Sistema Presupuestario

Conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que regirán el proceso presupuestario de todas las jurisdicciones y entidades que conforman el Sector Público Nacional. El órgano rector del sistema presupuestario es la Oficina Nacional de Presupuesto (ONP).



## Etapas de Proceso o Ciclo Presupuestario

El ciclo presupuestario se refiere a un proceso, también denominado circuito presupuestario, que tiene distintas etapas, a saber:

- 1) Formulación: suele desdoblarse en preparación y elaboración.
- 2) Autorización o aprobación.
- 3) Ejecución: incluye también programación de la ejecución y la evaluación.
- 4) Control.

### Etapa 1: Formulación o programación

1) **Preparación del presupuesto:** Está a cargo de las más altas autoridades nacionales que tienen competencia en el tema. Podemos distinguir dos aspectos de una misma realidad:

a) Aquellos que tienen que ver con la **política presupuestaria:**

- Vinculados con la acción del Estado, a desarrollar en el cumplimiento de sus funciones.
- Vinculados con la incidencia económica de las previsiones presupuestarias.

Este aspecto tiene que ver con el mayor o menor énfasis que se va dar a determinados fines (salud, educación, etc.), es decir, qué funciones van a crecer y cuáles van a decrecer en términos absolutos o relativos.

La incidencia económica se analiza con un esquema ahorro-inversión-financiamiento mediante el cual se visualiza la magnitud de los recursos, gastos y financiamiento siendo posible relacionarlos con la economía.

Este tipo de análisis da origen a un documento denominado “de directivas o pautas de la política fiscal”. El mismo es preparado por el Ministerio de Economía, y debe ser aprobado por las autoridades nacionales. Será el orientador de aquellos que tengan que elaborar el presupuesto y en la medida en que sea detallado facilitará su confección.

Se suele utilizar la práctica de comunicar “techos”, o sea, niveles máximos de gastos que las jurisdicciones no podrán superar. También se procura que los organismos elaboren presupuestos preliminares que incluyan alternativas que faciliten la conciliación de los anteproyectos con los “techos”.

- b) A su vez, hay otro aspecto referido a **cuestiones técnicas** y que se vinculan a cómo se hace un presupuesto. Hay dos tipos de normas:

Las referidas a la presentación de los anteproyectos que deben remitirse al Ministerio de Economía, e incluyen los distintos formularios a presentar, explicaciones a brindar, los valores a tomar como base para los cálculos, etc.

Los valores comentados son importantes porque se requiere definir pautas uniformes para hacer los cálculos. Estas pautas se refieren a precios, salarios, tasas de interés a utilizar, etc. En un mundo donde los mismos no suelen ser constantes, es necesario fijarlos a un determinado momento.

Este hecho es más importante en circunstancias inflacionarias, siendo menos significativos en momentos de estabilidad. El presupuesto se elabora en una moneda de cuenta, porque se hace con valores de un momento determinado y posteriormente se ajusta, según el comportamiento estimado en las distintas variables.

A su vez, hay otro tipo de normas con los criterios de clasificación en las formas de utilizar y relacionar esos clasificadores para armar los presupuestos. Las mismas incluyen los procedimientos a seguir para determinar las magnitudes a incluir en el presupuesto.

En esta etapa se tiene entonces:

- .Directivas de políticas presupuestarias: incluye referencias a política, gastos, de salarios, de ocupación, de inversiones, de tributación.

- Normas técnicas: forma en que se elaboran los presupuestos y en que se presentan los mismos.

La ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control Público Nacional (Ley N° 24156) enuncia en el artículo 24 que el Poder Ejecutivo fijará anualmente los lineamientos generales para la formulación del presupuesto general, deberá efectuarse una evaluación de objetivos y preparar una propuesta de prioridades presupuestarias. Sobre la base de este documento, las distintas reparticiones de la Administración Nacional elaborarán los anteproyectos de presupuestos.

**1. Elaboración de los anteproyectos de presupuestos:** se hacen de forma descentralizada por parte de los distintos organismos que forman la Administración Pública, los cuales toman en cuenta las normas y directivas para elaborar los presupuestos.

También toman otros elementos relacionados con la política de la jurisdicción a la que pertenecen y, en caso de existir, planes que establezcan las metas a conseguir en el mediano y largo plazo y las acciones a desarrollar para alcanzarlas.

Una vez que se han efectuado las proyecciones, éstas se vuelcan en los formularios y se elevan los anteproyectos de presupuestos, en primer lugar, a la autoridad jurisdiccional (Ej.: los distintos ministerios o secretarías). Suele haber una oficina de presupuesto o de administración financiera que se encarga de realizar un análisis de esos anteproyectos. De ese análisis surge la coincidencia o no con los planes de acción a desarrollar por el ministerio o secretaría.

Cuando se ha producido un armado coherente a nivel de las jurisdicciones, los anteproyectos se elevan a la Secretaría de Hacienda y son remitidos a la Oficina Nacional de Presupuesto que se encarga de analizarlos.

La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control Público Nacional (Ley 24156) enuncia en el artículo 25 que, sobre la base de las proyecciones presentadas por las distintas jurisdicciones, con los ajustes necesarios introducidos, la Oficina de Presupuesto confecciona el proyecto de ley.

Los ajustes necesarios surgen cuando los anteproyectos son confrontados con las normas en preparación. Para ello se realizan

- Análisis de cumplimiento de las normas de presentación de anteproyectos. Si hay imperfecciones técnicas se solicita la corrección en función de aquellas.
- Análisis de aspectos sustantivos: compatibilidad entre lo presentado y las directivas impartidas. Será necesario un análisis, a nivel de la autoridad política del Ministerio de Economía con el apoyo técnico de la Oficina Nacional de Presupuesto que determine si los presupuestos formulados por las diferentes oficinas exceden las estima-

ciones de recursos y se plantea la necesidad de ajustes, aumentando los recursos o disminuyendo gastos.

Estos ajustes no se pueden resolver a nivel técnico, sino que exigen la definición por parte de las autoridades políticas (Subsecretarios, Secretaros, Ministros) y, en la medida que no se pongan de acuerdo, el problema se presenta al Ministro Coordinador (Jefe de Gabinete), al Presidente o Gabinete Nacional.

Se producen así aproximaciones sucesivas y se van ajustando los requerimientos con las posibilidades de financiamiento. Es muy útil el fundamento técnico con el que se elaboran los anteproyectos ya que se los mismos tienen elementos de juicio que los justifiquen estos podrán analizarse mejor.

Si no hay fundamentos analíticos, el proceso de ajuste se realiza por reducciones generales y proporcionales. Para solucionar estos problemas conviene efectuar una programación por niveles de esfuerzo, lo que implica fragmentar las acciones a desarrollar, asociando los montos a gastar con resultados. Para lograr esta programación se recurre a la técnica del presupuesto preliminar. Si el presupuesto que se asigna es mayor a lo solicitado se cuantificarán los mayores resultados posibles; si se disminuye con relación a lo requerido se tendrán en cuenta los sacrificios a realizar en los resultados.

Cuando llega el momento de elaborar el anteproyecto general, habrá que pasar de una moneda de cuenta a una moneda corriente, en base al comportamiento esperado de las variables (precios, tasas, etc.), según se proyecte la evolución que van a presentar hasta el momento de ejecutarse.

Una vez lograda la compatibilización (proyectos con posibilidades) y una vez definidas las variables, las distintas reparticiones deberán elaborar los proyectos, detallando los distintos niveles de presupuesto. Aquí se debe realizar la máxima desagregación prevista.

Cuando las distintas reparticiones efectuaron la asignación de créditos, vuelven a elevar éstos a los ministerios de los que dependen y éstos proceden a enviarlos al Ministerio de Economía para que se elabore el presupuesto definitivo.

### **Cronograma presupuestario**

Este proceso de preparación-elaboración presupuestario se traduce en un cronograma referido a cuáles son las etapas y los tiempos para preparación y formulación, de modo que el presupuesto esté confeccionado antes de 15 de setiembre del año anterior en el que va a regir.

La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control Público Nacional (Ley 24156) enuncia en el artículo 26 que el Poder Ejecutivo presentará a la Cámara de Diputados antes del 15 de setiembre el proyecto de presupuesto para el ejercicio siguiente.

Se deben descontar, hacia atrás, los lapsos para realizar las distintas etapas:

- La etapa de preparación puede demorar entre 1-2 meses.
- La elaboración de los anteproyectos de los distintos establecimientos requiere entre 2-3 meses.
- El análisis y compatibilización global del presupuesto: 1-2 meses.
- La elaboración definitiva del presupuesto: 1 mes

Toda la etapa de formulación lleva entonces, entre 5 y 8 meses. Para tener el presupuesto disponible el 15 de setiembre, las tareas deben comenzar entre enero y abril de ese año.

2. En definitiva, la etapa de **formulación (preparación y elaboración)** consiste en un proceso presupuestario en función de las políticas y objetivos contemplados en los planes de Gobierno. Por tanto, la realización de esta etapa implica un examen del mediano plazo y su incidencia en el corto, así como de la coyuntura, con el fin de fijar políticas presupuestarias concretas para un ejercicio.

Asimismo, implica la definición y cuantificación del financiamiento del presupuesto, con la finalidad de conocer la disponibilidad de recursos para la aplicación a las políticas y la obtención de los objetivos definidos.

Existen distintos niveles interrelacionados de fijación de políticas presupuestarias. Estas son las establecidas por el Presidente de la República que abarca toda la Administración Nacional; la institucional que se define, en concordancia con aquella, por cada Ministerio y de las entidades descentralizadas, que se fija en el marco de las anteriores.

En términos concretos, la política presupuestaria comprende las normas, orientaciones, determinación de la composición y niveles de gastos e ingresos, así como la definición de programas y proyectos prioritarios, a los cuales deben ajustarse los organismos para elaborar sus anteproyectos.

En cuanto a la formulación de la política presupuestaria, existen dos posiciones extremas. Una de ellas postula que previamente se determinen con precisión las prioridades, objetivos y los recursos financieros que se asignen a las instituciones, a fin de que sus responsables elaboren los anteproyectos. La otra sostiene que es necesario que los responsables de las unidades ejecutoras planteen libremente sus requerimientos, sujetándose a pautas de tipo general.

Un criterio adecuado, aplicado en el proceso presupuestario argentino a nivel de la Administración Nacional, es el de una posición intermedia, en la que la definición de las orientaciones y prioridades por parte de los niveles centrales de conducción, requiere de una previa participación de las unidades ejecutoras suministrando información que habrá de permitir enriquecer y ajustar las decisiones.



## Presupuesto preliminar

En tal sentido, como complemento y apoyo para el proceso de elaboración del presupuesto, se ha instituido en el ámbito de la Administración Nacional el Presupuesto Preliminar. El Presupuesto Preliminar es una herramienta de uso de las distintas jurisdicciones y entidades y tiene como principal finalidad mejorar la capacidad de los organismos para elaborar el presupuesto, en tiempo y forma, con una mayor racionalidad en la asignación de los recursos.

Asimismo, para ser significativas las versiones preliminares, deben responder a situaciones perfectamente diferenciadas; ya sea vinculadas con el cumplimiento mínimo de los objetivos del organismo (mínima), aquellas donde se cumplen todos los objetivos (máxima), como así también aquellas donde se cumplen algunos objetivos (intermedia).



En función de las presentaciones de los presupuestos preliminares, le permite al Organismo rector presupuestario (Oficina Nacional de Presupuesto) y a la Tesorería General de la Nación analizar las variables macroeconómicas precedentemente expuestas para determinar los techos presupuestarios para formulación del presupuesto.

## TECHOS PRESUPUESTARIOS

### NIVELES DE COMUNICACIÓN DE LOS TECHOS

- SERVICIO ADMINISTRATIVO
- FUENTE DE FINANCIAMIENTO



OBJETO DEL GASTO	NIVEL
1 Gastos en Personal	INCISO
2 Bienes de Consumo	INCISO
3 Servicios no Personales	INCISO
4 Bienes de Uso	INCISO
5 Transferencias	
P. Principal 1 (Sector Privado)	P. PARCIAL
Resto	P. PRINCIPAL
6 Activos Financieros	P. PRINCIPAL
7 Servicio de la Deuda	P. PARCIAL
9 Gastos Figurativos	P. SUBPARCIAL

3. La etapa de la formulación también se designa etapa de la **programación**. Esta expresión adquiere su pleno significado cuando se trabaja con la técnica del presupuesto por programas, a la que se hará referencia más adelante.

A su vez y siguiendo las tendencias actuales en los países más avanzados, en la Administración Nacional se ha puesto en práctica una forma de programación que es el **presupuesto plurianual**. El mismo, tiene carácter informativo y cubre un período de tres años. Se efectúa en el marco de proyecciones macroeconómicas y macro fiscales debidamente compatibilizadas, abarca el sector público nacional incluido en un esquema ahorro-inversión financiamiento y detalla recursos por rubros e instituciones y gastos por finalidades y funciones, jurisdicciones y programas con sus correspondientes metas físicas.

El mecanismo para su elaboración es semejante, aunque más simplificado que el del presupuesto anual, el que a su vez constituye el primer año del presupuesto plurianual, Las proyecciones plurianuales pretenden alcanzar los siguientes objetivos:

- Prever el financiamiento global considerando la totalidad de los gastos futuros.
- Conducir al equilibrio presupuestario.
- Prever el efecto de nuevas políticas y programas, en cuanto a su incidencia en ejercicios futuros.
- Atender a la naturaleza plurianual de muchos de los programas existentes, ayudando a garantizar su continuidad.

## **Etapa 2: Autorización o aprobación del presupuesto**

Consiste en el trámite del proyecto de presupuesto en el Congreso para aprobarlo como ley. Una vez concluida la elaboración del presupuesto, éste es remitido al Congreso Nacional por el Poder Ejecutivo, siendo el jefe de Gabinete quien firma el mensaje de elevación, juntamente con el Ministro de Economía.

El mensaje explica las características de la política presupuestaria a seguir y ubica al presupuesto en el contexto de la política económica general. Se refiere a la acción de distintos organismos públicos, según sus fines, y a las magnitudes de gastos y recursos. Estas se comparan con las del ejercicio o ejercicios anteriores, para ver la evolución en el tiempo de los gastos y recursos públicos.

De acuerdo a la Constitución Nacional y a la ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, el proyecto de ley entra en la Cámara de Diputados siguiendo la tradición, conforme a lo dispuesto en el artículo 52 de la Constitución Nacional, en el sentido que la Cámara que representa al pueblo es la que trata inicialmente lo referido sobre imposiciones a la ciudadanía.

El presupuesto sigue los trámites de cualquier ley, lo que está normalizado por los artículos 77 a 81 de la Constitución Nacional. Este trámite consiste en lo siguiente:

1. Entra en la Cámara de Diputados, en la sesión subsiguiente a su llegada, y se lo envía a la Comisión de Presupuesto y Hacienda, la cual lo analiza y puede convocar a distintos Ministros o autoridades, para que expliquen el mismo y así lograr una adecuada interpretación.
2. Una vez que terminó el análisis, la comisión emite dictamen único o varios (de mayoría, de minoría, etc.)
3. Comienza el debate del proyecto de ley en el recinto, el cual comienza con la exposición del Presidente de la Comisión de Presupuesto y Hacienda, continúa con la exposición de los distintos bloques y luego de los diputados que lo soliciten.
4. La votación se divide en dos partes:
  - Votación por sí o por no, de todo el presupuesto en general.
  - Votación, por sí o por no, de cada uno de los artículos en particular, aprobándose por simple mayoría.

Los artículos de la ley de presupuesto se han agrupado en títulos y capítulos, en los últimos años. Ello facilita la votación en particular, la que tiende a efectuarse por capítulos.

- 5 Si se rechaza vuelve a la Comisión de Presupuesto y Hacienda. Si se aprueba pasa a la Cámara de Senadores (cámara revisora). En ésta se realiza un proceso semejante al de la Cámara de Diputados.

- 6 Si el proyecto se aprueba, el mismo pasa al Poder Ejecutivo para que se promulgue. Si el proyecto se corrige, el mismo vuelve a la Cámara de Diputados.
- 7 Cuando el proyecto pasa al Poder Ejecutivo, éste debe promulgarlo en los diez (10) días siguientes mediante la sanción de un decreto. La ley se promulga de hecho al transcurrir los diez días mencionados sin la aprobación del decreto de promulgación.
- 8 En el decreto de promulgación el Poder Ejecutivo puede recurrir al veto u observación; es decir cuando no comparte lo establecido por un artículo o en la ley puede vetarla parcial o totalmente.

Normalmente no ha habido antecedentes de un veto total pero sí hay de vetos parciales. En general, se vetan algunos de los artículos que han sido incorporados por el Congreso y que se habían incluido en proyecto del Ejecutivo.

- 9 En el caso de veto del Poder Ejecutivo, la parte observada vuelve al Congreso, el cual puede insistir con los 2/3 de ambas cámaras. Si insisten, la ley o artículo vetado quedará en firme.
- 10 ¿Qué pasa si la Cámara de Senadores devuelve el proyecto a la Cámara de Diputados? Se debe establecer si las modificaciones fueron realizadas por mayoría absoluta o por 2/3 de los Senadores.

La Cámara de Diputados podrá insistir con simple mayoría o con 2/3, según la aprobación de la Cámara de Senadores. Si se logra la aprobación, la ley quedará sancionada. Si no logra la mayoría requerida, la quedará aprobada con las modificaciones del Senado.

- 11 La Constitución de 1994 (artículo 79), establece una vía alternativa de tratamiento aplicable a la ley de presupuesto, cuando fija un mecanismo para tratar un proyecto de ley en particular en la comisión correspondiente. Habría que proceder entonces a:

- Tratamiento general en el recinto plenario.
- Tratamiento particular en la comisión.

### **Etapa 3: Ejecución**

Se refiere a concretar en los hechos los gastos autorizados en el presupuesto o a obtener los recursos pronosticados. Para ello, una vez sancionado y promulgado, el Ejecutivo, a través de una Decisión Administrativa del Jefe de Gabinete, realiza una distribución analítica, detallando hasta el nivel de desagregación correspondiente las previsiones presupuestarias. Esta desagregación surge de los clasificadores presupuestarios, establecidos en las normas para la elaboración del presupuesto

¿Cómo se determinan los gastos y recursos en su ejecución? Se suele hablar de etapas para los gastos y recursos.

#### **Etapas del gasto público:**

1. Etapa del compromiso: acto de autoridad competente por el cual se decide la realización del gasto. Por ej.: se nombra un empleado, se firma un contrato, etc.
2. Etapa del devengado: en ésta se concreta el hecho económico de la provisión de un bien, realización de una obra pública, prestación de un servicio, etc.
3. Etapa del pagado: la orden de pago, posterior al devengado, llega a la tesorería y es efectivizada por la misma.

#### **Etapas de los recursos públicos:**

1. Etapa del devengado: es cuando se origina la obligación de un contribuyente a pagar un impuesto. Por ej. Vencimiento de una liquidación.
2. Etapa del percibido: es cuando el contribuyente hace efectiva su entrega de fondos al organismo recaudador.

El presupuesto compara estimaciones de recursos con gastos autorizados. La ejecución compara los recursos con los gastos devengados. En la práctica, como es difícil disponer del devengado de los recursos se recurre a la etapa del ingresado comparándose el recurso ingresado con el gasto devengado (la caja compara recursos ingresados y gastos pagados).

La ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (Ley 24.156), que regula todo el sistema presupuestario, de tesorería, de deuda, de contabilidad y de control de la administración pública, dispone en el:

- Artículo 29: que los créditos del presupuesto de gastos aprobados por el Congreso son límite máximo en cuanto a las posibilidades de gastar; y en el
- Artículo 30: que el Poder Ejecutivo distribuirá en forma analítica los créditos aprobados por Congreso Nacional.
- Los Artículos 31, 32 y 33 (referidos a la ejecución de gastos y recursos) establecen que se considera gastado un crédito presupuestario cuando queda afectado definitivamente a través del devengamiento. Las instituciones deben llevar registros que incluyan los momentos del gasto ya comentados. No se podrán adquirir compromisos para los que no queden saldos disponibles.
- Los Artículos 41 y 42 hablan del cierre de cuentas. Se verificará al 31 de diciembre: todos aquellos gastos previstos en el presupuesto y cuya ejecución no se haya realizado

caducarán como autorización. El devengado define el momento determinado para la ejecución del presupuesto.

En la medida que se comprometiesen gastos y no se devengasen, éstos deberán imputarse al ejercicio siguiente. En la medida en que se devengasen gastos y no se pagasen, éstos podrán pagar en el ejercicio siguiente con los recursos disponibles del ejercicio anterior. Los ingresos que se verifiquen con posterioridad al 31 de diciembre se imputarán al ejercicio en que se produce su ingreso, aunque el devengamiento corresponda al ejercicio anterior.

### **Evaluación de la ejecución**

Estas precisiones, referidas a los registros de la hacienda pública, tienen detrás una administración pública operando para cumplir con sus funciones. Por tanto, es importante analizar cuál es la gestión cumplida en la concreción del programa de acción planteado (como se cumplieron los programas y proyectos, las metas establecidas, etc.).

En esta materia la ley de Administración Financiera y de los sistemas de Control del Sector Público Nacional (Ley 21.456) enuncia lo siguiente:

El artículo 44 prescribe que hay que realizar un análisis de la correspondencia entre los gastos realizados y la producción obtenida; y el artículo 45 dispone que hay que realizar una evaluación de la ejecución presupuestaria. Esta debe efectuarse en forma periódica durante el ejercicio. Al fin del mismo se realizará el análisis de los resultados físicos y financieros y de los efectos producidos por los mismos, de las variaciones con relación a lo programado y de las explicaciones de las diferencias con el programa.

### **Programación de la ejecución**

Para que la ejecución se desarrolle con normalidad y sea posible su evaluación, durante el ejercicio, hay que efectuar una programación de la ejecución presupuestaria, para lo cual el artículo 34, de la citada ley, dice que a los fines de garantizar la correcta ejecución presupuestaria y compatibilizar los recursos con los gastos presupuestados, todas las jurisdicciones y entidades deberán programar la ejecución física y financiera de sus presupuestos.

Esta programación consiste en distribuir, en el tiempo, los gastos a realizar de modo de posibilitar la concreción de distintas acciones, en el cumplimiento de funciones de los organismos. Aquellos deberán ser compatibilizados por la Secretaría de Hacienda con la desagregación, en el tiempo, de los ingresos. La secuencia temporal de los ingresos es la que va a determinar el total de los montos a gastar en periodos inferiores a un año (mes, trimestre). Una vez conocidos esos montos, se deberán distribuir los mismos entre las jurisdicciones y los distintos programas y rubros de gasto,

Este proceso de programación de la ejecución puede tomar como punto de partida la información de la programación preparada por las reparticiones. Estos requerimientos deberán

compatibilizarse por la Secretaría de Hacienda, con el apoyo técnico de la Oficina de Presupuesto, con la entrada de recursos en distintos momentos. Habrá que realizar aproximaciones sucesivas para compatibilizar gastos con recursos.

### **Cuenta de Inversión**

El reflejo de la ejecución presupuestaria anual se verifica en la llamada “Cuenta de Inversión”, la que constituye el documento que informa lo ocurrido con la ejecución del presupuesto, comparando la misma con lo presupuestado, en términos financieros y físicos.

Dicha cuenta es elaborada por la Contaduría General de la Nación, antes del 30 de junio del año siguiente al que se informa, y debe ser remitida por el Poder Ejecutivo al Congreso Nacional para su tratamiento conforme a lo establecido por la Constitución Nacional en su artículo 75, inciso 8, que establece: corresponde al Congreso Nacional aprobar o desechar la “Cuenta de inversión”.

De este modo, el ciclo presupuestario legislativo comienza con la aprobación del Presupuesto y termina con la aprobación o el rechazo de la “Cuenta de Inversión” (llamada también, en años anteriores, Cuenta General del Ejercicio) por el Congreso Nacional).

### **Etapas 4: Control**

Se distinguen dos aspectos sustanciales:

1. Control relativo al cumplimiento de los aspectos legales y contables, vinculados a la gestión de la hacienda pública.
2. Control referido a los aspectos institucionales, o sea a las cuestiones del cumplimiento de responsabilidades que surgen del presupuesto y de la relación entre poderes.

Hay distintos controles:

- a) Interno: es el de la propia administración. Tiene propósitos de ordenamiento y de eficiencia en la gestión.
- b) Externo: control de afuera hacia la administración, Implica una vigilancia efectuada desde el exterior de la administración.

La ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (ley 21.456) establece dos sistemas de control.

1. **Interno:** está constituido por un organismo que es la Sindicatura General de la Nación y, a su vez, por Unidades de Auditoría Interna que actúan en la órbita de la administración pública, en jurisdicciones y entidades.

La Sindicatura General cumple un rol normativo, de coordinación, de supervisión del funcionamiento del control interno y está a cargo del Síndico General, asistidos por tres síndicos adjuntos. Las Unidades de Auditoría efectúan el análisis posterior de las actividades financieras y administrativas realizadas en la administración pública, organismos y empresas públicas.

2. **Externo:** Es función exclusiva del Poder Legislativo y actuando la Auditoría General de la Nación como asistencia técnica del mismo, que controla la gestión económica, financiera, patrimonial y legal de la actuación de la administración pública y empresas y sociedades del Estado.

La Auditoría General de la Nación, opera en la órbita del Poder Legislativo (artículo 85 de la Constitución Nacional), mientras que la Sindicatura General de la Nación lo hace en la del Poder Ejecutivo. Toda la Administración Pública y las empresas públicas están sujetas al control de la Auditoría. El que puede extenderse a entidades de derecho privado, en las que el Estado tenga alguna responsabilidad en el cumplimiento de sus funciones, o que reciban algún aporte a través de subsidios originados en presupuesto o que administren fondos públicos.

La Auditoría General de la Nación estará formada por 7 miembros que serán auditores generales (3 nombrados a propuesta de los diputados, 3 nombrados a propuesta de los senadores y uno que será presidente, nombrado de acuerdo a lo que establece el artículo 85 de la constitución nacional, al partido de la oposición con mayoría de legisladores en el congreso y que representará a la oposición política).

### **Aspecto político del control**

Así como el Congreso Nacional tiene la responsabilidad de aprobar el presupuesto y ejercer un control ex – ante (del destino de los recursos), también se reserva el derecho de control de lo ocurrido en cuanto a la ejecución del presupuesto.

La comparación presupuesta – realidad que surge el documento Cuenta de Inversión no solo es una rendición formal o contable, sino que es una rendición de cuentas del Poder (Ejecutivo) al Poder (Legislativo), de cómo se ha cumplido el Plan de Gobierno que asumió el Poder Ejecutivo, al proponer el presupuesto.

El compromiso consiste en efectuar determinadas acciones, en la medida en que el Congreso Nacional apruebe los medios a través de los cuales se hace posible la concreción del



programa. Es por ello que, la Cuenta de Inversión, debe incluir un conjunto de informaciones que permitan una verdadera rendición de cuentas.

La ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (Ley 21.456) establece lo siguiente:

Artículo 95: El contenido de la Cuenta de Inversión debe incluir:

- Estados de ejecución del presupuesto de la Administración Nacional
- Estados que muestren movimientos y situación del tesoro de la Administración Central.
- Estado de la deuda pública y su composición.
- Estados contables y financieros de la Administración Central
- Informe de la gestión financiera consolidada del sector público.

La Cuenta de Inversión contendrá, además, comentarios sobre:

- El grado de cumplimiento de objetivos y metas
- Comportamiento de los costos e indicadores de eficiencia
- Gestión financiera del sector público nacional.

El documento se analiza en el Congreso, en el seno de una comisión bicameral integrada por representantes de las cámaras de diputados y senadores, llamadas Comisión Mixta Revisora de Cuentas.

El artículo 85 de la Constitución establece que el control externo del sector público en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo.

El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública, estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación. Este Organismo, de asistencia técnica, tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización e intervendrá en el trámite de la Cuenta de Inversión.

## **Marco normativo a nivel nacional.**

Se enumeran a continuación las principales normas jurídicas que deben considerarse para la elaboración del presupuesto a saber:

- a) Constitución Nacional
- b) Ley Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156
- c) Decreto Reglamentario de la Ley 24.156 N° 1344/07
- d) Ley de Solvencia Fiscal y Calidad de la Gestión Pública Nacional N° 25.152

- e) Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal Ley N° 25.917
- f) Ley complementaria de Presupuesto (11.672 – Dto 740/14)
- g) Leyes de presupuesto
- h) Decisiones administrativas de Distribución de las leyes de Presupuesto
- i) Ley de Inversión Pública N° 24.354
- J) Normas sobre Personal del Estado
- k) Normas de contrataciones y adquisiciones de bienes
- l) Ley de Reforma del Estado II N° 24.629
- ll) Ley de Ministerios
- m) Leyes Tributarias

En forma resumida se citan a continuación las normas de la Constitución Nacional vinculadas al presupuesto (Ver Anexo I: Preámbulo y artículos de la Constitución Nacional reformada en 1994 relativos a las finanzas Públicas).

**Artículo 75, inciso 8:** Establece que corresponde al Congreso fijar anualmente el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, y aprobar o desechar la cuenta de inversión. Es el Congreso el que aprueba por ley el presupuesto y aprueba o desecha la cuenta de inversión, donde figura lo que se hizo en relación a lo previsto.

**Artículo 4:** Los gastos de la Nación se atenderán con el producido de los recursos públicos: derechos de importación y exportación, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso Nacional y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso, para urgencias de la Nación.

**Artículo 16:** Hace referencia a la igualdad como base del impuesto.

**Artículo 17:** Sólo en Congreso establece las contribuciones que se expresan en el artículo 4°

**Artículo 52:** La iniciativa sobre contribuciones corresponde a la Cámara de Diputados.

**Artículo 75:** Corresponde al Congreso establecer:

Inciso 1: Derechos de importación y exportación.

Inciso 2: Contribuciones indirectas y directas.

Inciso 3: Asignación específica de recursos.

Inciso 4: Contraer empréstitos sobre el crédito de la Nación.

Inciso 7: Arreglar el pago de la deuda interior y exterior.

Inciso 8: Fijar (aprobar) el presupuesto y aprobar o desechar la cuenta de Inversión (ya citado).

Inciso 9: Acordar subsidios a las provincias.

**Artículo 99, inciso 1:** El presidente es el responsable político de la administración general del país. En el inciso 10 de ese artículo se establece que el presidente supervisa el ejercicio

de la facultad del Jefe de Gabinete respecto de la recaudación en las rentas de la Nación y si inversión.

**Artículo 100 inciso 7:** Asigna la responsabilidad de hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la ley de Presupuesto al jefe de gabinete de ministros, quien ejerce, de acuerdo al inciso de ese artículo, la administración general del país y envía al Congreso el proyecto de presupuesto nacional, previo tratamiento en acuerdo de gabinete y aprobación del Poder Ejecutivo.

A nivel Provincial deben tomarse los parámetros en el caso particular de la Provincia de Buenos Aires, a saber, su Constitución Provincial, la Ley de Administración Financiera N° 13.767 y su reglamento y el conjunto de normas sancionadas que tengan relación con el mismo. En mi opinión personal, la ley N° 13.767 es una copia íntegra de la ley N° 24.156 en lo que respecta al tema en trato, a diferencia que no tiene desagregado el presupuesto del Poder Legislativo provincial.

## Las funciones del presupuesto

Aquí se ve al presupuesto como instrumento o herramienta y no como institución, tal como se desarrolló. El presupuesto como instrumento se puede considerar desde distintos puntos de vista. Se distingue así entre:

- 1) Funciones tradicionales
- 2) Funciones modernas

### Funciones tradicionales:

- a) El presupuesto es un **plan financiero**: es un esquema de la actividad financiera del Estado y un proceso derivado de la actividad financiera de aquel. Se refiere al conjunto de acciones a desarrollar para proveer al Estado de medios financieros con los cuales cumplir las funciones o fines del gobierno.

El presupuesto es la expresión financiera de la política del gobierno, procurando asignar los recursos escasos a las necesidades crecientes. Se trata de disponer de medios financieros, en la magnitud y oportunidad necesaria, para realizar los gastos. El presupuesto, como plan financiero, es un instrumento de manejo de la tesorería, o sea, del manejo de fondos, tratando de coordinar el flujo de ingresos con el de pagos, evitando el descontrol.

- b) El presupuesto es un **plan administrativo**: se vincula a qué actos que implican gastos pueden realizarse. Se refiere a la posibilidad de que la organización pública (la administración

pública) opere, actúe para cumplir sus fines, a través de la realización de programas, con los cuales responda a qué se va hacer, como se va hacer y en que magnitud.

Desde el punto de vista, el presupuesto constituye un instrumento para que los organismos formulen y coordinen sus programas y, a su vez evalúen lo que han hecho en relación a lo programado.

Asimismo, permite al gobierno conocer qué es lo que va hacer y qué es lo que está haciendo la organización que le depende y permite coordinar la tarea de los distintos organismos, sobre la base de la cooperación y de la responsabilidad de los mismos.

- c) El presupuesto es un **instrumento legal**: tiene que ver con la institución presupuestaria. El presupuesto es proyectado por el Poder Ejecutivo y aprobado por el Poder Legislativo, a través de una ley. Esta es la ley de leyes, en sentido de que hace posible el funcionamiento del Estado y cumplir con las restantes.

A través de esta ley el Congreso influye, regula, limita y controla al poder administrador. El poder administrador se compromete a realizar un determinado plan de acción, en la medida en que el Congreso le autorice los recursos y medios (gastos). El presupuesto como instrumento legal permite el control, ejercido por los representantes del pueblo, de destino que se dará a los recursos que obtiene de aquel.

- d) El presupuesto como **balance preventivo**: tiene que ver con los aspectos contables. Es balance, en tanto es una relación entre recursos y gastos, o sea, entre fuentes y usos, lo que determina un resultado equilibrado, superavitario o deficitario. Ese balance refleja, también, la composición de los ingresos y erogaciones.

El presupuesto es balance preventivo por oposición a consuntivo (este último es el de empresas privadas que refleja lo ocurrido). El balance preventivo es anterior a los acontecimientos.

El presupuesto como balance preventivo se refleja en un plan de cuentas, clasificatorio de recursos y gastos. Dicho plan tiene como punto de partida el presupuesto y, a través de su inversión, refleja los hechos ocurridos. Esto permitirá controlar lo sucedido, en relación con lo previsto.

### Funciones modernas:

- a) El presupuesto es un **instrumento de política económica**: es el medio a través de cual se plasma aquella parte de la política económica conocida como política fiscal. Ella es el modo a través del cual el Estado influye en la economía, mediante la obtención de recursos y realización de gastos. Este enfoque tiene su origen en los años 30, con motivo de la crisis económica mundial, y cuyo exponente teórico más representativo fue el libro de Keynes publicado en 1936 (teoría de la ocupación, el interés y el dinero).

Como consecuencia de estas ideas surgen las finanzas públicas funcionales, donde se relacionan éstas con la economía. El presupuesto será el instrumento que determina la magnitud y composición de los recursos y gastos públicos, diseñado para alcanzar objetivos económicos (estabilidad, redistribución del ingreso, etc.). Hay una relación funcional entre las variables económicas objetivos y las variables fiscales instrumentos. También se desarrolla el enfoque de la Hacienda pública compensatoria del ciclo económico.

Con la política fiscal reflejada en los recursos, gastos, resultado presupuestario y financiamiento se altera el esquema de consumo e inversión, porque se transfiere renta de los individuos o de las empresas al Gobierno, de acuerdo a los objetivos de la política económica. Todo recurso, particularmente el impuesto, modifica decisiones de los operadores de la economía, al impedir el uso de la riqueza que detrae. El gasto público implica darle un destino distinto al que le daría al recurso el operador privado.

La política fiscal, a su vez, debe coordinarse con otros componentes de la política económica (monetaria, de ingresos, de comercio exterior) de modo de lograr un todo coherente. El indicador resultante de la política fiscal es el resultado: superávit, déficit o equilibrio presupuestario.

- b) El presupuesto es un **instrumento de planeamiento**, el cual presenta formas diversas:
- c) **Planeamiento obligatorio**: propio de las economías socialistas (economías centralmente planificadas) en las que la propiedad de los medios de producción está en manos del Estado.
- d) **Dirigismo estatal**: El Estado interfiere en los procesos económicos con prohibiciones, controles y autorizaciones (vínculos normativos).
- e) **Sistemas de planeamiento que operan a través de mecanismos indirectos**: aquí se ubica la actividad financiera del Estado. Esta opera a través de incentivos o de obstáculos con el propósito de modificar determinadas situaciones o comportamientos económicos. Es el campo de las medidas indirectas, vinculadas a los gastos y recursos públicos, que tratan de respetar las libertades individuales.

En este caso el rol del Estado es complementario o subsidiario, que intenta auxiliar a la sociedad en la medida que esta necesario; es decir, no suplanta o reemplaza a los operadores económicos privados.

En este caso el rol del Estado es complementario o subsidiario, que intenta auxiliar a la sociedad en la medida que esto sea necesario, es decir, no suplanta o reemplaza a los operadores económicos privados.

En este enfoque ubicamos al presupuesto como instrumento de planeamiento, el que se relaciona con el problema de escasez de recursos y la amplitud de las necesidades a atender. Dada la escasez de los recursos y lo ilimitado de las necesidades, se requiere algún orde-

namiento que permita asignar los recursos escasos a los fines múltiples, es decir que se busca un equilibrio entre los objetivos a alcanzar y los medios disponibles.

Esta función de planeamiento, se relaciona con el ejercicio de la **programación** que supone lo siguiente:

- 1) Establecer objetivos a alcanzar tanto en su naturaleza como en su cantidad.
- 2) Para lograr estos objetivos habrá que desarrollar determinadas acciones.
- 3) Para ello se requiere disponer de medios humanos y materiales, los que adecuadamente organizados, permitan la realización de acciones.
- 4) Para disponer de medios humanos y materiales es necesario incurrir en costos, lo que se traducen en gastos presupuestarios.
- 5) Para efectuarlos se necesitan medios financieros que posibiliten la realización de los programas.

El presupuesto será entonces, el instrumento en el cual se preverán los ingresos a obtener, que permitirán la realización de gastos, con los cuales disponer de medios para efectivizar acciones, que permitan alcanzar los objetivos deseados adecuadamente compatibilizados a través del planeamiento.

El presupuesto será, entonces el instrumento en el cual se preverán los ingresos a obtener, que permitirán la realización de gastos, con los cuales disponer de medios para efectivizar acciones, que permitan alcanzar los objetivos deseados adecuadamente compatibilizados a través del planeamiento.

El planeamiento se traduce en **planes** de distinta extensión en el tiempo:

- Planes a corto plazo (un año), cuya manifestación es el presupuesto.
- Planes a mediano plazo (dos a cuatro años)
- Planes de largo plazo (cinco a diez años)

A su vez hay:

- Planes globales (economía en su conjunto).
- Planes sectoriales (energía, transporte, salud, educación).
- Planes Institucionales (por ejemplo, planes estratégicos)

En presencia de este tipo de planes, el presupuesto será el reflejo anual de la porción de aquellos a ser cumplida por el Estado en el período de un año. Por otro lado, la ejecución del presupuesto realimenta los planes y permite corregirlos, en función de lo que va ocurriendo en la realidad.

En los últimos años se tiende, en los países más avanzados, a la elaboración de **presupuestos plurianuales**, los que están estrechamente vinculados con el planeamiento presupuestario.

## Los principios presupuestarios

Los principios presupuestarios son un conjunto de normas, de carácter teórico, referidas a cómo debería ser el presupuesto, y que tienen, de carácter teórico, referidas a cómo debería ser el presupuesto, y que tienen el propósito de garantizar el adecuado cumplimiento de las funciones del mismo.

Se trata aquí del campo del deber ser (lo que sería deseable que ocurriera) que no siempre, en la práctica, se cumple, sino que la realidad suele estar distante de lo deseable.

Conviene hacer referencia a dos tipos de principios presupuestarios: los estáticos que se refieren al contenido y forma del presupuesto; y los dinámicos que se refieren a la preparación y ejecución del mismo.

### Principios estáticos:

#### 1.- Universalidad:

Este principio establece que el presupuesto debe contener los gastos y recursos públicos considerados en forma separada y por su totalidad, es decir, no deben compensarse gastos con recursos. Al compensar gastos con recursos se reducen ambos y, en consecuencia, se distorsiona la adecuada presentación del presupuesto.

Por ejemplo: puede darse el caso de gastos de recaudación que se deduzcan de la misma; que ciertos subsidios (ej.: reembolso a las exportaciones) se resten de la recaudación del IVA; que los subsidios a industrias, por promoción, aparezcan deducidos de los recursos y no como gastos (se trata de los denominados gastos tributarios).

Se puede también llamar **principio de integridad**. A su vez, este principio se relaciona con el **criterio de no afectación** y se refiere a la conveniencia de no afectar determinados recursos a determinados gastos. Los recursos deben ser de libre disponibilidad, por lo que no deberían tener un destino prefijado. Ejemplos, que van en contra de esto, son los recursos del FONAVI (Fondo de la vivienda) y el Impuesto al Tabaco, destinados a la construcción de viviendas y a la actividad tabacalera respectivamente.

La inconveniencia, de afectar recursos, surge porque puede darse el caso que determinados gastos, de prioridad menor, se realicen debido a que tienen recursos afectados, mientras gastos de prioridad mayor carecen de financiamiento.

La ley de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional (24.156) establece lo siguiente:

- **El principio de universalidad**, cuando dice que los recursos y gastos públicos figurarán en forma separada por el monto íntegro, no debiendo compensarse entre sí (artículo 12).
- **El criterio de la no afectación**, cuando establece que no se puede destinar el producido de ningún recurso a realizar el pago de determinados gastos, salvo excepciones establecidas (como, por ejemplo, las provenientes de leyes especiales) (artículo 23).

## 2.- Unidad:

Este principio se refiere a la forma del presupuesto y a que todas las entradas y salidas se incluyan en el documento presupuestario (unidad de documento). De ese modo se permite tener un panorama de conjunto de las operaciones financieras, ya que si se tiene un presupuesto fragmentado no se puede tener idea del conjunto, de la magnitud y composición de los recursos y gastos públicos.

Históricamente ha existido la tendencia a separar los recursos y gastos públicos de ciertos organismos cuentas del presupuesto nacional. La ley de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional (ley 24.156) establece (en el artículo 12) que los presupuestos públicos comprenderán todos los gastos y recursos públicos previstos en cada ejercicio.

De este principio se deriva el principio de unidad de caja, el que sostiene que los ingresos deben ir a una única caja o tesorería y los pagos deben ser realizados con los fondos de ésta.

El presupuesto único consolidado de caja tiende a garantizar la disponibilidad de recursos o de financiamiento en oportunidad de realizar pagos. La tendencia a crear muchas cajas o tesorerías lleva al problema de la insuficiencia financiera para atender determinados gastos y a la existencia de recursos ociosos destinados a gastos que se demoran o no se realizan.

En la Administración Pública Nacional, funciona la Cuenta Única del Tesoro CUT) que está en consonancia con este principio.

## 3.- Claridad:

Este principio, se refiere a la forma del presupuesto y consiste en que el presupuesto debe hacerse de tal forma que responda a un ordenamiento que permita hacerlo entendible por:

- a) Aquellos que deciden su aprobación (Poder Legislativo).
- b) Aquellos responsables de su ejecución (administración).



Los ciudadanos, en general, de modo que puedan entender el uso de los recursos públicos que el Estado toma de los mismos.

Pueden darse motivos de la falta de claridad de los presupuestos:

- a) asociados con el hecho de querer ocultar demasiados gastos o recursos y, en consecuencia, hacer difícil la interpretación del documento público.
- b) excesivo tecnicismo por parte de aquellos que lo formulan.

## **Principios dinámicos:**

### **1.- Exactitud:**

Este principio se refiere a la necesidad que, al preparar el presupuesto, las previsiones de gastos respondan a cifras ciertas necesarias para atender servicios y a su vez, las estimaciones de recursos respondan a la recaudación de ingresos a obtener.

Este principio se denomina también, de veracidad, el que se cuándo se estiman en exceso o en defecto gastos o recursos. Los motivos de ello pueden ser:

- Sobrestimación de gastos: para cubrir imprevistos o posibilitar la realización de gastos superfluos.
- Subestimación de gastos: para mostrar una magnitud inferior a la que incurre el Estado.
- Sobrestimación de recursos: cuando se pretende gastar más o disminuir el déficit presupuestario. Sin embargo, puede ser o no deliberada fruto de cambios en la situación económica.
- Subestimación de recursos: cuando se quiere dar una idea inferior a la verdadera captación de recursos públicos por el Estado. También puede ser no deliberada.

Una circunstancia, característica de muchos años de la economía argentina, que impidió cumplir con el principio de exactitud, fue la inflación, en particular lo acontecido en el período 1975-1990, en razón de lo cual no es fácil estimar los gastos y recursos públicos.

La ejecución del presupuesto refleja lo que sucede en el campo de los recursos y gastos y pondrá de manifiesto en qué grado se ha cumplido lo previsto con relación a la obtención de recursos y realización de gastos.

### **2.- Anticipación (también llamado principio de precedencia):**

Este principio se refiere a que el presupuesto debe formularse y aprobarse antes de comenzar el ejercicio. Hace a la naturaleza del presupuesto el ser un instrumento preventivo y se desnaturaliza si no está aprobado al iniciarse el período.

Las autorizaciones para gastar incluidas en el presupuesto deben ser, obviamente, anteriores a las decisiones de gastar. La ley de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional (ley 24.156) establece en el artículo 27 que en el caso de no sancionarse el presupuesto antes del ejercicio entra en vigencia el presupuesto del año anterior, con los ajustes que señala aquella. Estos son, por ejemplo: eliminar los recursos no recaudables nuevamente y los gastos no repetibles, para haberse realizado el propósito de los mismo.

Este tipo de norma vulnera el principio de anticipación, pero tiene la ventaja de asegurar un presupuesto en aquellas ocasiones en la que está aprobado, posibilitando de ese modo la continuidad de los servicios.

### 3.- Especialidad:

Se refiere tanto al presupuesto como a su ejecución. Consiste en asegurar que las cuentas, por rubros de gastos y recursos, reflejan la naturaleza de la erogación o ingreso, la magnitud de los mismos y el período de aplicación, Por eso se suele hablar de tres aspectos de este principio:

- 1) **Especialidad cualitativa:** se refiere a la naturaleza del gasto o recurso.
- 2) **Especialidad cuantitativa:** se refiere a la magnitud (monto) de la erogación a realizar o ingreso a obtener.
- 3) **Especialidad temporal:** se refiere al periodo en que se va ejecutar el presupuesto. El período fiscal en Argentina es el año (01/01 al 31/12). Como la característica tradicional es que los presupuestos son anuales esto condujo a hablar del principio de anualidad.

La anualidad del presupuesto surge de lo establecido en la Constitución Nacional (Artículo 75, inciso 8) al establecer que, dentro de las atribuciones del Congreso, está de aprobar el presupuesto anual de gastos y cálculo de recursos de la Administración Nacional.

En los últimos años algunos países desarrollados (E.E.U.U., Canadá, Reino Unido, Suecia, Australia, Nueva Zelanda) han puesto en práctica diversos mecanismos de presupuesto pluri-anual, Argentina a nivel nacional también lo ha hecho.

### 4.- Publicidad:

Este principio se refiere a las diferentes etapas del presupuesto. Estas etapas deben contar con la adecuada difusión (es decir, sus características deben darse a conocer públicamente). No solo significa dar a conocer la aprobación sino también las características del proceso de elaboración, su discusión con motivo de su tratamiento en el Congreso y lo que ocurrió con su ejecución.

A la publicidad se la ha bautizado como la regla de reglas resaltando su importancia, interpretando que la difusión de los actos de gobierno en una República, debe referirse en particular al manejo de los recursos tomados de la comunidad.

## Otras Reglas:

Hay otras normas que, sin ser principios propiamente dichos, tienen importancia en cuanto a establecer criterios de cumplimientos deseables:

- **Exclusividad:** es una característica del articulado (se refiere a los distintos artículos de una ley de presupuesto). Suele ocurrir que se incorporen normas sin vínculo estricto con el presupuesto, aprovechando que el mismo suele tener un tratamiento más rápido que otros proyectos.

La ley de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional (ley 24.156) en el artículo 20 establece una restricción en el sentido que la ley de presupuesto no debe contener disposición alguna de carácter permanente, no podrá reformar leyes vigentes, ni crear ni modificar o suprimir tributos. Esta norma se incumple con mucha frecuencia.

- **Economía:** se refiere al gasto eficiente, es decir gastar lo menos posible para obtener los mejores resultados, lo que no siempre coincide con el enfoque clásico de gastar lo menos posible o pagar el precio más bajo.
- **Equilibrio presupuestario:** los clásicos sostenían que los gastos debían ser iguales a los recursos ya que un déficit podría traer inflación (cuando había financiación monetaria) o llevar a la bancarrota (cuando se financiaba con endeudamiento), y un superávit significaba un mal uso de los recursos privados.

Los modernos afirmaban que en algunas circunstancias se justifica el déficit para tender al equilibrio macroeconómico y se hablaba entonces del déficit sistemático (vinculado con el sistema económico). La interpretación “moderna” no debe tomarse en el sentido que presupuesto debe tener déficit de cualquier magnitud. El mismo dependerá del impacto que se intente tener en la economía. Esta relación se asocia con el multiplicador del gasto público y el aumento buscado en el nivel de la renta. El déficit no puede ser permanente y desaparece la razón que lo justifica debe volverse al equilibrio presupuestario.

Un razonamiento alternativo justifica un déficit como consecuencia inevitable de la recesión económica que produce una disminución de los recursos públicos. En esta línea, cuando la economía se expande debería producirse un superávit que permita financiar los períodos deficitarios.

Por otro lado, también se afirma que el Estado debe hacer los mayores esfuerzos para evitar el déficit ya que ello se entenderá como un indicador de solvencia fiscal lo que alentará entrada de capitales desde el exterior y contribuirá a expandir la economía, en un mundo globalizado.

## Estructura del Presupuesto: Clasificadores Presupuestarios

Los clasificadores de gastos y recursos son instrumentos normativos que agrupan los recursos y los gastos de las operaciones gubernamentales de acuerdo a ciertos criterios. Presentan todos los aspectos posibles de las transacciones públicas.

Los tipos de Clasificación son:

- PRIMARIAS: Son las que se utilizan para el registro de la transacción, ya sea en recursos o en gastos. Se utilizan para la carga de información a nivel del Sistema de Contabilidad Gubernamental ex – sidif,
- DERIVADAS: Surgen automáticamente por la combinación de los clasificadores primarios. No se utilizan para cargar datos al sistema contable.

Resumiendo, podemos expresarlos de la siguiente manera:

### CLASIFICACIONES PRIMARIAS

1. INSTITUCIONAL
2. POR RUBROS DE RECURSOS
3. POR OBJETO DEL GASTO
4. POR CATEGORIA PROGRAMÁTICA
5. POR FUENTE DE FINANCIAMIENTO
6. POR TIPO DE MONEDA
7. POR UBICACIÓN GEOGRÁFICA

### CLASIFICACIONES DERIVADAS

1. POR FINALIDADES Y FUNCIONES
2. ECONÓMICO DE RECURSOS
3. ECONÓMICO DEL GASTO

En síntesis, el presupuesto se ordena según criterios específicos de la clasificación de recursos y gastos. Estos tienen distintos propósitos y, así, se establecen nomencladores los que enuncian los conceptos constitutivos de cada uno de los clasificadores y definen rubros que los componen.

Desde el punto de vista legal, el presupuesto es un conjunto ordenado de autorizaciones a gastar y de estimación de recursos. La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas Control del Sector Público Nacional (Ley 21.456) establece:

- Artículo 13: Los presupuestos de recursos contendrán la enumeración de los distintos ingresos y fuentes de financiamiento, incluyendo los montos a percibir por los mismos. La denominación de los distintos rubros deberá ser suficientemente específica para identificar las respectivas fuentes.
- Artículo 14: Los presupuestos de gastos utilizarán las técnicas más adecuadas para demostrar el cumplimiento de las políticas y objetivos, la incidencia económica y financiera, así como su vinculación de los mismos con su fuente de financiamiento.  
Se utilizan un conjunto de clasificaciones de gastos y recursos que se consideran a continuación. A su vez, estas clasificaciones se relacionan entre sí dando origen a la estructura presupuestaria.

## Clasificación de los gastos

Las clasificaciones de los gastos o erogaciones se pueden agrupar en tradicionales o clásicas y modernas y, a su vez, pueden relacionarse entre sí, dando origen a clasificaciones combinadas.

1. **Clasificación Institucional** (clásica): recibe, también, el nombre de clasificación jurisdiccional o administrativa y consiste en dividir los gastos de acuerdo a los poderes del Estado y a las reparticiones administrativas que componen su sistema de funcionamiento. Esta clasificación responde a la estructura organizativa y refleja las unidades institucionales que ejecutan el presupuesto.

Este ordenamiento de los gastos permite asignar los créditos presupuestarios a las unidades ejecutoras y responsables del presupuesto, es útil al planeamiento jurisdiccional y posibilita, además, el control a nivel institucional administrativo. Las diferentes jurisdicciones son:

- Poder Ejecutivo; con la Jefatura de Gabinete, los distintos Ministerios (Economía, Relaciones Exteriores, Interior, Defensa, etc.), Secretarías de la Presidencia, los Estados Mayores de Fuerzas Armadas.
- Poder Legislativo
- Poder Judicial
- Ministerio Público

Hay dos jurisdicciones con características particulares:

- Obligaciones a cargo del Tesoro: se vincula con los gastos que, dada su generalidad, no es posible apropiarlos a ningún organismo en particular sino al gobierno en general (aportes a organismos internacionales y a provincias, a empresas públicas, por ejemplo).
- Deuda Pública: se relaciona con los pagos de intereses y amortización destinados a la atención de la deuda pública.

Esta clasificación divide al presupuesto de la Nación según su **carácter institucional** en grandes agregados o niveles institucionales, a saber:

- Administración Central: está conformada por los poderes del Estado (dentro del Poder Ejecutivo están incluidos los Ministerios). No tienen personería jurídica propia y se financian con el producido de rentas generales.
- Organismos descentralizados: son entidades creadas por una norma jurídica particular para cumplir con un destino específico; cuentan con personalidad jurídica y patrimonio propio y con recursos propios para financiar sus gastos, al menos, parcialmente.
- Instituciones de la Seguridad Social: son organismos descentralizados que tienen la característica particular de estar destinados a la prestación de la previsión social (sistemas de jubilaciones, pensiones, asignaciones familiares, subsidios por desempleo).

2. **Clasificación por objeto del gasto** (clásica): se refiere a la naturaleza del gasto, tomando en consideración aquello en lo que se gasta. Este clasificador tiene cuatro niveles, que son desagregaciones sucesivas y que tienen por propósito identificar el tipo de gasto.

- Incisos
- Partidas Principales
- Partidas parciales
- Partidas subparciales

Los incisos son:

- Personal: se detalla en partidas como personal permanente, no permanente, asignaciones familiares.
- Bienes de Consumo: incluye alimentos, servicios básicos, textiles y vestuario, papel, productos químicos, etc.
- Servicios no personales: servicios básicos, alquileres, mantenimiento, etc.
- Bienes de Uso: construcciones, maquinarias y equipo, equipo militar.
- Transferencias: dirigidas al sector privado, al sector público, al sector externo, para la atención de gastos corrientes o de capital.
- Activos financieros: compra de acciones, títulos y valores, préstamos a corto y largo plazo.
- Servicio de la deuda: intereses y amortización de la deuda.
- Gatos figurativos: don un tipo particular de erogaciones que constituyen remesas de fondos entre organismos que conforman el presupuesto. Son un gasto para el organismo que da la contribución figurativa y un financiamiento para el que la recibe. Atento a las

características mencionadas al consolidar el presupuesto no se suman, porque de lo contrario se incurriría en una duplicación.

Esta clasificación permite precisar los requerimientos en materia de recursos humanos y materiales, estimar el costo de las distintas acciones, identificar los bienes y servicios adquiridos y las transferencias que se realizan, Posibilita, a su vez, efectuar la registración y control tradicional del gasto público.

3. **Clasificación económica** (moderna): brinda elementos de juicio para analizar los efectos de la actividad del Estado en la económica. Esta clasificación permite elaborar las cuentas nacionales correspondientes al sector público y conocer la repercusión que en el patrimonio del Estado producen los distintos gastos que se realizan. El aspecto fundamental de este ordenamiento, es el referido al impacto macroeconómico, tanto por la repercusión en la demanda como en lo que hace a las relaciones económicas-financieras con sector privado. La clasificación económica comprende:

- a) **Gastos corrientes:** son aquellos que disminuyen cuantitativamente el patrimonio neto del Estado. Están formados por gastos de consumo u operación, que son aquellos realizados en gastos en personal y en bienes y servicios, que permiten disponer de los recursos humanos y materiales con los cuáles desarrollar la actividad ordinaria de la administración.

Se habla de gastos de consumo para la administración y de operación para las empresas públicas. Los de consumo (junto con los de inversión) forman parte de gastos públicos que se incluyen en el PBI.

Las transferencias no tienen contraprestación, son gastos por los que no se recibe nada a cambio. Se constituyen por los siguientes rubros:

- Rentas de la propiedad: intereses de la deuda pública interna y externa, fundamentalmente. El subscripto no comparte esta clasificación por cuanto rentas de la propiedad se definen a aquellos rubros en los cuales el estado hace una inversión financiera.
- Prestaciones de la seguridad social: incluye jubilaciones, pensiones, etc. (representan una porción significativa del gasto).
- Transferencias corrientes: al sector privado, público o externo, para financiar gastos corrientes.

- b) **Erogaciones de capital** implican el aumento de las cuentas del activo del Estado o del receptor de la transferencia. Se genera por la incorporación de bienes materiales, inmateriales y activos financieros. Incluye las erogaciones en inversión real. Por la adquisición o producción de bienes de capital, que aumentan el activo del Estado (construcciones y equipos) que sirven para producir otros bienes y servicios, que duran más de un año y están sujetos a depreciación. -

La inversión real directa también incluye la inversión en bienes preexistentes (ej. Adquirir tierras, edificios o bienes muebles ya construidos), y no se computa en la demanda agregada ya que su producción corresponde a otro período.

También se incluyen la compra de acciones y valores que efectúa el Estado y las transferencias de capital. Estas no suponen una contraprestación, pero sí implican que el sector receptor las utilizará para construir un bien de capital, por lo cual, por lo cual la diferencia con las transferencias corrientes es el destino final.

- c) **Aplicaciones financieras:** están constituidas por la disminución de cuentas del pasivo del Estado, fundamentalmente por la amortización de la deuda. Son aquellos gastos destinados a devolver el capital que en su momento fue prestado por el Estado. Según el origen del mismo serán internas o externas. Asimismo, incluye toda otra forma de disminución de pasivos o devolución de deudas.

La inversión financiera incluye los aportes de capital, compra de títulos y valores y los préstamos otorgados por la parte de las empresas públicas (corto y largo plazo). Estas operaciones reciben un tratamiento diferente si corresponden a empresas públicas (serán una aplicación financiera) o al gobierno (serán una erogación de capital). Esto tiene su origen en las distintas aplicaciones de uno u otro sector. Las empresas públicas buscan obtener un beneficio administrando liquidez, el gobierno cumplir con fines de política.

La clasificación económica tiene como objetivo fundamental relacionar las cuentas públicas con la economía (no es lo mismo la repercusión económica de un gasto corriente que uno de capital; o uno de consumo que uno de transferencias).

A su vez permite vincular el presupuesto con las previsiones económicas globales y brinda información para la contabilidad nacional, tanto en forma previa, para efectuar estimaciones, como en forma efectiva o verificada.

4. **Clasificación por finalidad y función (moderna):** se refiere al ordenamiento de los gastos en función de los objetivos que se propone el Estado al realizar sus gastos. Esta clasificación presenta el destino de las erogaciones públicas en grandes grupos y se detalla en funciones, según las grandes acciones que el Estado va a desarrollar para el cumplimiento de las distintas finalidades.

Aquella se refiere a la naturaleza de los servicios que el Estado brinda a la comunidad y permite conocer la composición o importación relativa en la asignación de los recursos públicos, para el cumplimiento, para el cumplimiento de los diferentes fines. Se suelen utilizar cinco finalidades de las cuales dependen veintinueve funciones, entre las que cabe mencionar las siguientes:

- Administración gubernamental: incluye funciones tales como legislativa, judicial, dirección ejecutiva, relaciones exteriores e interiores.



- Servicios de defensa y seguridad: incluye funciones como defensa y seguridad interior.
- Servicios sociales: incluye salud, promoción y asistencia social, seguridad social, educación y cultura.
- Servicios económicos: incluye energía, combustibles y minería, comunicaciones, transporte, agricultura e industria.
- Deuda Pública: intereses y gastos originados en la deuda pública.

Esta clasificación permite:

- La vinculación del presupuesto con el planeamiento sectorial.
- La coordinación de la acción de los distintos sectores vinculados a una misma función.
- Conocer la importancia relativa asignada a las distintas funciones que cumple el Estado.
- La agregación de los programas que desarrolla el Estado en rubros homogéneos.

## 5. Otras clasificaciones del gasto (modernas)

- Geográfica:** se refiere a la distribución espacial de los gastos públicos. Esta distribución se hace normalmente por provincias, y se utiliza, identificando el lugar donde se ejecutan. Permite conocer el grado de desagregación territorial de los gastos públicos y posibilitar cambios en ese sentido.
- Por monedas:** distingue los gastos según se realicen en moneda extranjera (para pagos al exterior) o nacional (resto de los gastos). Esta clasificación permite calcular la incidencia del gasto público en el sector externo de la economía y permite estimar una proyección de la balanza de pagos.
- Por fuente de financiamiento:** consiste en agrupar los gastos públicos según los recursos con los cuales se financian:
  - con recursos del tesoro nacional (rentas generales).
  - con recursos propios de organismos descentralizados.
  - con recursos que tienen una afectación específica por ley.
  - con el uso del crédito interno y externo.
- Por programas:** esta clasificación se refiere al ordenamiento de los gastos según las acciones que el Estado va a desarrollar en cumplimiento de sus objetivos (se llama también clasificación del gasto por categoría programática). La misma implica la asignación de recursos financieros a las distintas categorías programáticas:
  - Programas
  - Subprogramas
  - Actividades

- Proyectos
- Obras

Esta clasificación se vincula con las técnicas presupuestarias, en particular con la técnica de presupuesto por programas, y se refiere al aspecto financiero del mismo. Esta técnica pone énfasis en los productos originados en el accionar del Estado para la consecución de sus fines.

## Clasificación de los recursos

**1. Clasificación económica (moderna):** agrupa los recursos públicos con el propósito de analizarlos y posibilitar la toma de decisiones económicas y financieras. Los recursos clasificados económicamente permiten:

- Determinar cuáles son las diferentes fuentes de recursos públicos.
- Calcular la presión tributaria y analizar la estructura tributaria.
- Estimar la elasticidad y flexibilidad de los recursos públicos frente a cambios de la actividad económica.
- Inferir cuál es la incidencia de los recursos públicos en la demanda agregada, por ejemplo, a través de su influencia en el consumo privado.
- Analizar los efectos redistributivos del sistema.
- Conocer el financiamiento a través del endeudamiento.
- Determinar los diferentes resultados económicos y financieros del presupuesto, mediante su relación con la clasificación económica de los gastos.

Esta Clasificación detalla los recursos de la siguiente manera:

a. **Recursos corrientes:** son aquellos constituidos por los recursos de carácter tributario, en particular, los impuestos, lo que se agrupan en impuestos sobre los ingresos, sobre los ingresos, sobre el patrimonio, sobre producción, consumo y transacciones y sobre el comercio exterior.

Los recursos corrientes incluyen los recursos no tributarios (dentro de estos se consideran incluidas las tasas y derechos); las retribuciones por venta de bienes y servicios; las rentas de la propiedad (intereses, dividendos o arrendamientos) y las transferencias corrientes percibidas por el Estado.

De acuerdo a lo dicho, clasificados presupuestario nacional considera a la tasa como un recurso no tributario, lo cual no coincide con los anteriormente señalado, en capítulo de recursos públicos, donde se la incluyó dentro de los recursos tributarios.

Otro recurso corriente son las contribuciones de la seguridad social, es decir, las retenciones y aportes que, determinados sobre la nómina de sueldos, se destinan a su financiamiento, y que el clasificador presupuestario tampoco las incluye como tributarios.

Los recursos corrientes aumentan cuantitativamente el patrimonio neto del Estado.

**b. Recursos de capital:** son los originados en la venta de activos, como edificios, terrenos, venta acciones y valores, recupero de préstamos y transferencias de capital, recibidas por el Estado.

Los recursos de capital implican una disminución de las cuentas del activo del Estado.

**c. Fuentes financieras:** incluyen los diferentes conceptos empujados para financiar el presupuesto, en la medida en que los dos agrupamientos de recursos anteriores no alcanzan para hacerlo. La principal fuente de financiamiento está originada en el endeudamiento público, nacional o internacional, por empréstitos o préstamos.

La disminución de la inversión financiera, otra fuente financiera, se refiere fundamentalmente al caso de empresas públicas, cuando estas venden acciones o recuperan préstamos, con fines de liquidez. En general, se incluyen como fuentes financieras, el incremento de pasivos (ej.: cuentas a pagar o documentos a pagar).

Las Fuentes Financieras implican un aumento de las cuentas del pasivo del Estado.

2. **Clasificación por concepto o rubro** (clásica): es un detalle analítico de los distintos recursos de acuerdo a su naturaleza. Este detalle de los recursos incluye los distintos impuestos, tasas, contribuciones, los originados en el patrimonio público y los que provienen del financiamiento.

En el caso de los recursos por impuestos, esta clasificación enuncia los diferentes impuestos (a las ganancias, sellos, derechos de exportación, de importación, valor agregado, interinos, combustibles, bienes personales, etc.)

En las contribuciones se incluyen las de seguridad social, detallando aportes y contribuciones, se enuncian las distintas tasas; los diversos recursos originados en el patrimonio del Estado como: venta de acciones, bienes de capital; las ventas de bienes y servicios; las rentas de la propiedad, las transferencias corrientes y de capital recibidas.

A su vez, se detallan los rubros referidos al crédito y al aumento de pasivos desagregando empréstitos (internos o externos), préstamos de corto y largo plazo, incremento de documentos a pagar o de cuentas a pagar, incluyendo también las contribuciones figurativas.

La clasificación por rubros ordena los recursos según el carácter de las transacciones. Ésta permite el registro analítico de los ingresos, constituyéndose en el clasificador básico del sistema de recursos. Los grupos principales de ingresos se llaman tipos y estos se detallan a su vez en clases y conceptos.

Por ejemplo: ingresos tributarios (tipo), sobre los ingresos (clase), ganancias (concepto); contribuciones (tipo), contribuciones a la seguridad social (clase), Aportes personales (concepto).

3. **Clasificación institucional** (clásica): distingue los recursos según aquellos organismos receptores de los mismos. Fundamentalmente, divide los recursos en:

a) Recursos de la Administración Central (o recursos del tesoro nacional). Se hacen dos distinciones:

- Se distinguen los recursos correspondientes al régimen de coparticipación federal y los recursos que no se incluyen en dicho sistema, y
- Los recursos de rentas generales (de libre disponibilidad) y los recursos afectados o específicos (que tienen un destino prefijado por la ley).

b) **Recursos de organismos descentralizados y de instituciones de seguridad social** (se detallan por cada organismo). Se distinguen los recursos propios y los recursos originados en otros sectores del presupuesto (estos últimos constituyen el financiamiento por contribuciones o contribuciones figurativas).

4. **Otras clasificaciones** (modernas):

a) Clasificación por moneda: distingue entre ingresos en moneda nacional y en moneda extranjeras. Los recursos en moneda extranjera se originan en el crédito externo y en los gravámenes al comercio exterior pagados en esa moneda. Esta clasificación sirve para elaborar el presupuesto de divisas y brinda información para la balanza de pagos.

b) Clasificación geográfica: se refiere al lugar de origen de los recursos, a aquella zona geográfica en la que se obtienen los recursos. Esto tiene que ver con el federalismo fiscal y brinda elementos de juicio importantes para determinar los criterios de distribución que tengan carácter devolutivo.

### **Clasificaciones combinadas**

Las clasificaciones cruzadas o combinadas constituyen agrupaciones de los gastos y recursos públicos que combinan dos clasificadores presupuestarios. De conformación matricial, se elaboran con fines de análisis y toma de decisiones

## **La estructura del presupuesto**

La estructura del presupuesto, desde el punto de vista de los documentos que la conforman y fundamentalmente referida al presupuesto de la Nación Argentina, se puede dividir en dos partes:

- 1) El primer documento que es sujeto a la aprobación del Congreso Nacional y que constituye la ley de presupuesto.
- 2) El segundo documento que es aquella parte del presupuesto establecida por el Poder Ejecutivo, a través de la decisión de distribución administrativa del Jefe de Gabinete de Ministros.

La ley de presupuesto constituye un documento sintético dirigido a aprobar los aspectos substanciales del presupuesto, básicamente reflejados en sus magnitudes totales de recursos y gastos y la desagregación de estos según las clasificaciones más importantes (para los gastos: clasificación económica y a nivel institucional).

A su vez la decisión de distribución administrativa detalla analíticamente los niveles, que se aprueban por ley con carácter sintético, en función de los clasificadores presupuestarios.

La distribución es un instrumento operativo, en el sentido que es la base sobre la cual opera la administración pública, la cual debe actuar en el cumplimiento de programas, que son el conjunto de acciones a desarrollar para lograr determinados objetivos. Para alcanzar los mismos la organización pública realizará gastos que, según su naturaleza, están detallados en el presupuesto de acuerdo a la clasificación por objeto del gasto.

## Ley de presupuesto

El proyecto de ley de presupuesto es un documento que el Poder Ejecutivo, a través del Jefe de Gabinete, remite al Congreso y que está constituido por:

- 1) El mensaje al Congreso
- 2) Articulado del proyecto de ley
- 3) Planillas anexas al articulado del proyecto de ley
- 4) Información complementaria al proyecto de ley
- 5) Anexo estadístico descriptivo de las características del proyecto.

**1) El mensaje al Congreso:** es un documento que contiene normalmente las siguientes referencias:

- El contexto general de la economía, la política económica a seguir y las proyecciones macroeconómicas.
- La política fiscal con referencias al esquema tributario, de ocupación en el sector público, de salarios, de inversiones, de compras y de atención del servicio de la deuda.
- La acción a desarrollar en el cumplimiento de las distintas finalidades y funciones, explicando cuáles son las prioridades y cuáles son los programas y proyectos de obras públicas más relevantes.

- El presupuesto del sistema previsional, que tiene una importancia significativa (ha ido creciendo en el tiempo y representa caso el 40% del presupuesto). Se refiere a las previsiones para atender jubilaciones, pensiones, asignaciones familiares y subsidios por desempleo.
- El presupuesto de las empresas públicas: las empresas públicas han transitado un proceso de privatización por lo que su magnitud se ha visto reducida. No forman parte del presupuesto de la Nación, salvo los aportes del gobierno a las mismas o las contribuciones de las empresas al gobierno o los ingresos por privatizaciones.
- La vinculación del gobierno central con las provincias, en cuanto a las relaciones financieras a través de la coparticipación y aportes para financiar los presupuestos de las mismas.

## 2) Articulado de la ley:

- Artículo 1°: fina las erogaciones previstas para el ejercicio correspondiente, que se detallan en las planillas anexas a este artículo.
- Artículo 2°: estima los ingresos previstos para el ejercicio que se presupuesta, que se detallan en las planillas anexas a este artículo.
- Artículo 3°: se refiere a este tipo particular de gastos, los gastos figurativos, y al financiamiento por contribuciones, que son transferencias de una parte del presupuesto a otra (lo que se da es lo mismo que lo que se recibe).
- Artículo 4° determina el resultado que surge de la comparación de los artículos anteriores. A su vez, el resultado financiero tendrá fuentes financieras (que son medios financieros a través de los cuales se financia) y tendrá aplicaciones financieras (fundamentalmente constituidas por la devolución de las fuentes).

El artículo 4° se refiere, entonces, al resultado del presupuesto y a su financiamiento. Este artículo también tiene planillas anexas donde se detallan los distintos rubros de fuentes y aplicaciones financieras.

Estos cuatro artículos constituyen el núcleo fundamental de la ley de presupuesto y conforma el capítulo del Presupuesto de Gatos y Recursos de la Administración Nacional. Luego viene conjunto de artículos cuyo orden y contenido puede cambiar de un año a otro. Se los agrupa en capítulos tales como: de operaciones de crédito público; de la distribución, ampliación, modificaciones y plantas de personal; de las normas sobre gastos; de la afectación de recursos; de las normas sobre recursos; de los aportes a las universidades nacionales; de los cupos fiscales; de las sentencias judiciales y otras disposiciones

El articulado de la ley se agrupa a su vez en tres títulos: Disposiciones Generales, Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Central y Presupuesto de Gastos y Recursos de Organismos Descentralizados e Instituciones de la Seguridad Social.

**3) Planillas anexas al articulado de la ley:** se refieren a cada uno de los artículos vinculados a los gastos, recursos, contribuciones, resultado financiero, fuentes y aplicaciones financieras. Consisten en cuadros cruzados de clasificaciones (clasificaciones combinadas).

Se desagregan los gastos según finalidades y funciones (sentido vertical) y se cruzan con los gastos según carácter económico (sentido horizontal); según finalidades y funciones y carácter institucional; por finalidades y funciones y jurisdicciones; por jurisdicciones y carácter institucional; por jurisdicciones y carácter económico; por jurisdicciones y fuentes de financiamiento; por carácter económico y nivel institucional.

Con los recursos ocurre algo parecido. Se detallan según una clasificación en sentido vertical y otra en sentido horizontal. La más usada es desagregar los recursos según clasificación económica, en sentido vertical, y el carácter institucional de los mismos, en sentido horizontal.

A su vez hay planillas referidas a gastos figurativos; contribuciones figurativas; la cuenta ahorro-inversión financiamiento (detallada según la clasificación económica y niveles institucionales); las fuentes financieras y las aplicaciones financieras.

Otra planilla es la que desagrega a los cargos de personal y horas cátedra, según la jurisdicción a la que pertenecen los mismos. Las planillas y el articulado, al que corresponden, se agregan en los tres títulos mencionados referidos a:

- La administración nacional (disposiciones generales).
- La administración central.
- Los organismos descentralizados e instituciones de la seguridad social.

**4) Información complementaria:** son todos aquellos elementos de juicio (cuantitativos y cualitativos) que el Poder Ejecutivo brinda al Congreso para explicar el contenido de la política presupuestaria. Consiste en la descripción de los programas, actividades y proyectos, detallando las metas físicas, los gastos y la dotación de personal de los mismos.

**5) Anexo estadístico descrito de las características del proyecto:** pueden referirse a la desagregación del presupuesto que se eleva o puede surgir de la comparación entre lo propuesto en el presupuesto y el del ejercicio anterior, o con una evolución histórica de los gastos o recursos a lo largo del tiempo. Esta batería de información estadística puede ser analizada:

- Según la estructura de composición: lo que me permite determinar las participaciones relativas de los distintos gastos y recursos en el presupuesto total.
- Comparando las estructuras relativas y absolutas: se efectúa un análisis con relación al ejercicio anterior y a otros momentos, es decir, cuanto crecen o decrecen los gastos y recursos.

- Considerando las variaciones relativas y absolutas: se efectúa un análisis con relación al ejercicio anterior y a otros momentos, decir, cuanto crecen o decrecen los gastos y recursos.
- Este análisis debe tomar en cuenta los cambios en los precios, Si hay inflación, debe utilizarse algún mecanismo que ayuda a aislar, que consiste en deflacionar, (quitar inflación). Suele efectuarse una comparación en moneda constante o en términos del producto bruto. En este caso, se realiza una comparación de los distintos valores en relación a la actividad económica (coeficientes porcentuales).

## **Decreto de promulgación**

Es el que aprueba el Poder Ejecutivo para completar el proceso de sanción de la Ley de Presupuesto. Debe ser firmado antes de diez días posteriores a la aprobación que parte del Poder Legislativo. En el mismo se ejerce el derecho de observaciones o veto, por el cual se puede dejar sin efecto parte de lo aprobado por Congreso, el cual podrá insistir con el voto de los dos tercios en ambas cámaras. Con el veto se modifica el presupuesto y debe tomarse en cuenta en la distribución.

## **Distribución del presupuesto**

### **1. La norma jurídica**

La distribución del presupuesto es el instrumento legal que, una vez sancionado el presupuesto por parte del Congreso, es aprobado por el Ejecutivo. Una decisión del Jefe de Gabinete distribuye los créditos presupuestarios incluidos en el presupuesto nacional, hasta el nivel de desagregación de las partidas limitativas previstas en los clasificadores presupuestarios, con excepción de las correspondientes a transferencias las cuales se desagregan a su máximo nivel, en las categorías programáticas utilizadas (programas, subprogramas y categorías equivalentes y proyectos). También se distribuyen los recursos por rubros.

Por el artículo 1º se distribuyen analíticamente los gastos corrientes y de capital, lo gastos figurativos y las aplicaciones financieras; los recursos corrientes y de capital, las contribuciones figurativas y las fuentes financieras. También se distribuyen por cargos y horas cátedra las plantas de personal. La decisión de distribución administrativa (artículo 1º) se remite a las planillas anexas.

Los siguientes artículos hacen referencia a diferentes temas, por ejemplo, en detalle y forma de pago de los aportes del Tesoro Nacional por parte de las Jurisdicciones y Entidades de la Administración Nacional y a las asignaciones presupuestarias que tienen carácter indicativo



(algunas partidas principales, parciales y subparciales, las actividades y obras). Los artículos más importantes son los vinculados a las facultades para modificar el presupuesto.

Se dispone de aquellas modificaciones por ampliación (más recursos y más gastos) o compensación (más en un rubro y menos en otro) que requerirán ser aprobadas por el Jefe de Gabinete (por ejemplo, las que se refieren a gastos en personal). Algunas modificaciones por compensación entre programas (bajas y altas) en el ámbito jurisdiccional podrán ser hechas por Ministro correspondiente y otras por funcionarios de nivel inferior (entre algunas partidas de un programa).

Otros artículos de la distribución se refieren a la necesidad que los distintos organismos de la administración pública remitan a la Secretaría de Hacienda información sobre la programación presupuestaria, sobre la programación de la ejecución y sobre la ejecución del presupuesto, en particular en términos físicos.

## **2. Estructura de la distribución**

La distribución del presupuesto se efectúa por jurisdicción. Para cada una de ellas se describe la política presupuestaria correspondiente. Luego se incluyen los gastos clasificados por finalidad y función; por fuente de financiamiento (por inciso) y según la clasificación económica. A su vez los recursos se clasifican por rubro (según tipo, clase, concepto).

A continuación, se listan los programas y categorías equivalentes con sus unidades ejecutoras y créditos correspondientes. Para cada programa se efectúa una descripción y se establecen sus metas, con unidades de medida y cantidades.

Luego viene la asignación de créditos por programa, subprograma o proyecto, con la siguiente apertura con denominación e importe: finalidad y función, fuente de financiamiento, inciso, partidas principal, parcial y subparcial, clasificación económica, ubicación geográfica y moneda.

En esta distribución se efectúa un desdoblamiento; la distribución de los límites del gasto (partidas limitativas) que incluye subprograma, proyecto, finalidad y función, inciso y algunas partidas principales y parciales y clasificación económica, que se publican y, por otra parte, partidas indicativas (o informativas) algunas principales, parciales y subparciales, ubicación geográfica y moneda, de las cuales sólo se publica el detalle de transferencias.

A continuación, se listan las actividades específicas y obras con su unidad ejecutora y crédito. Luego cada actividad se describe, con volúmenes de tarea; posteriormente se detallan los recursos humanos (ordenados por clase y escalafón) por cargos y horas cátedra. Para las obras se incluye el avance físico de la misma.

Los créditos se asignan a actividades y obras con una apertura similar a la del programa (finalidad, fuente de financiamiento, inciso, partida principal, parcial, subparcial, clasificación económica, ubicación geográfica y moneda), y son de carácter indicativo (no se publican).

## Circunstancias excepcionales

La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (Ley 24.156) establece en el artículo 39 que, en determinadas circunstancias, como terremotos, inundaciones, epidemias, el Ejecutivo está autorizado a ampliar el presupuesto en la medida que no encuentre en el mismo, partidas destinadas a ello, debiendo comunicar

Comunicar al congreso Nacional la modificación hecha sin autorización.

## Técnicas presupuestarias

Instrumentos que permiten una mejor asignación y ejecución de los recursos, escasos por definición, facilitando el control y evaluación, por contraposición al presupuesto tradicional o incremental. Se trata de analizar distintas técnicas, mecanismos y procedimientos para lograr una más adecuada presupuestario de los gastos públicos que incluye los siguientes aspectos:

- Formulación
- Ejecución
- Evaluación

## Técnica del Presupuesto por programas

1) La técnica del presupuesto por programas parte de la base que los recursos de la economía son escasos y que con los mismos hay que atender necesidades ilimitadas. Este problema lo enfrenta el sector público y, en consecuencia, se trata de buscar un mecanismo de utilización de recursos escasos para satisfacer las necesidades ilimitadas con las que se enfrenta.

Una técnica que intenta resolver esto es la “técnica del presupuesto por programas”. A través de ella se procura mostrar las acciones que desarrolla el gobierno para cumplir los objetivos, en término de necesidades a satisfacer, y cuáles son los medios humanos, materiales y financieros requeridos para la realización de esas acciones y lograr esos objetivos. Esta técnica pone énfasis en la obtención de determinados propósitos y en el esfuerzo demandado para alcanzarlos.

2) **La estructura del presupuesto por programas** ubica al programa en relación con la clasificación por finalidades y funciones. Se entiende por programas el conjunto de acciones a desarrollar, por parte de la organización estatal, para satisfacer una demanda mediante una provisión pública.

Los programas pueden dividirse en subprogramas que son componentes de aquellos y facilitan la tarea de programación. A su vez, los subprogramas o los programas (si no hay subprogramas se dividen actividades. Las actividades tienen que ver con los procesos seleccionados que combinan los recursos humanos y materiales que contribuyen al logro de los objetivos de los programas. Las actividades están conformadas por tareas que son las acciones de nivel inferior que conforman la actividad.

En el caso de inversiones (aquellos gastos que implican un aumento del stock de capital), se hablará de proyectos de obras o inversiones públicas y el programa o subprograma se abrirá por proyectos, lo que se desagregarán en obras y éstas en trabajos.

- 3) **Para formular programas:** se necesita una acción coordinada que incluye no solo a las personas vinculadas con los presupuestos sino también a los responsables de la ejecución de las distintas acciones a desarrollar (en las distintas unidades operativas). Estas oficinas o unidades operativas son las encargadas de realizar su programación (acciones a desarrollar para alcanzar los objetivos, cuáles son los medios humanos y materiales requeridos y cuál es el financiamiento necesario).

Se requiere la participación de las autoridades políticas y no sólo de los funcionarios y oficinas técnicas. Las autoridades son las responsables de decidir cuáles son las acciones a desarrollar y qué envergadura tendrán las mismas ya que a través del presupuesto se plasmará la gestión a desarrollar por parte del gobierno.

- 4) La formulación consiste en dar respuesta a un conjunto de **interrogantes:**

- ¿Qué se proyecta hacer en términos de objetivos a alcanzar o beneficios a obtener?
- ¿Cuánto se proyecta hacer? Se refiere a la meta (objetivo cuantificado) o producción perseguida.
- ¿Dónde se proyecta hacer? Se refiere al lugar en el cual se va a realizar.
- ¿Cómo se hará? Se refiere a los medios, recursos humanos y materiales y organización. De ello se derivará el monto a incluir en el presupuesto para adquirir los medios necesarios.
- ¿Quiénes los harán? Aquí se hará referencia a organismos y funcionarios que serán la unidad ejecutora y responsable del programa en ejecución.

- 5) Hay que distinguir entre **la formulación económica** y **la formulación financiera** de un programa:

- La formulación económica se refiere al consumo de los bienes y la financiera se relaciona con el gasto en los bienes.
- La formulación económica se refiere a la amortización o depreciación de los bienes de capital y la financiera tiene que ver con costo de su adquisición.

- En la formulación económica aparecen imputados alquileres por los edificios propios y en la financiera los alquileres que figuran son los que deben pagarse a terceros.

Por lo tanto, debemos realizar una formulación económica para determinar el costo de los proyectos y una financiera para determinar el presupuesto.

6) Los programas utilizan **unidades de medida**. Estas son valores que permiten cuantificar la programación y la ejecución de los programas. Las unidades de medida pueden referirse a las necesidades a satisfacer, al producto o resultado a obtener o el volumen de la acción que se va a desarrollar.

- La demanda a satisfacer es la relación que existe entre lo planteado como necesidad insatisfecha y cuál es la porción de esa necesidad que se va a satisfacer con el programa.
- El producto final se refiere a los bienes y servicios producidos por la acción a desarrollar a través del programa.
- El volumen de trabajo se refiere a la magnitud de las acciones a desarrollar.

Las unidades de medida que se utilicen serán las mismas a nivel de programación y de ejecución y deberán ser representativas de modo que reflejen, sintéticamente pero adecuadamente, las acciones a desarrollar.

7) La existencia de *unidades de medida*, permitirá **el control de gestión** y posibilitará la **evaluación**. Esto implica realizar un seguimiento de la acción presupuestaria de modo que se pueda medir la eficacia y eficiencia de la programación.

- **Eficacia:** Se refiere a la relación entre lo ejecutado y lo programado. Cuanto más alto es el porcentaje más eficaz habrá sido la acción.
- **Eficiencia:** Se refiere a la relación entre el resultado obtenido y el costo incurrido. En la medida que se maximizan resultados con igual costo o se minimizan costos con igual resultado obtenido y el costo incurrido. En la medida que se maximizan resultados con igual costo o se minimizan costos con igual resultado, se alcanzan mayores niveles de eficiencia.

La medición de la eficiencia y eficacia se realizará con las unidades de medida y, en su caso, los costos, comparando lo que se programó alcanzar con lo obtenido.

8) En la **aplicación concreta**, de la técnica del presupuesto por programas en el presupuesto de la Administración Pública Nacional, se utilizan una serie de conceptos a los que se hace breve referencia:

- **Insumos:** son los recursos humanos, materiales y de equipamiento requeridos.

- **Producto:** es un bien o servicio que surge como resultado de la combinación de insumos.
- **Relación insumo-producto:** es la relación técnica existente entre cada uno de los insumos y un determinado producto.
- **Proceso de producción:** está referido a la combinación de insumos para obtener el producto.

9) Para la aplicación del presupuesto por programas es necesario precisar qué son las **acciones presupuestarias**. Estas son distintas de otras acciones como ser:

- Acciones de política. Ejemplo: política educativa, política de salud.
- Acciones de regulación. Ejemplo: normas que regulan el funcionamiento de las escuelas privadas.
- Acciones operacionales son las tareas de nivel inferior en las organizaciones y que requieren la disposición de insumos para obtener productos, que conforman las acciones presupuestarias, pero no se presupuestan individualmente.

Las acciones presupuestarias constituyen el campo presupuestario y se refieren a aquellas operaciones cuyos productos son definibles y diferenciables a otros y que tienen una relación insumo-producto propia. Todo producto presupuestario requiere un centro de gestión productiva que es donde se combinan los recursos o insumos con el propósito de obtener determinados productos.

10) Los productos suelen diferenciarse en:

- **Productos terminales:** Son aquellos que constituyen el resultado terminal de una acción presupuestaria vinculada al logro de un programa que forma parte de una determinada política (por ej. alumnos egresados).
- **Productos intermedios:** son aquellos que condicionan la obtención de los terminales (por ej. clases dictadas).

El presupuesto no solo tiene acciones presupuestarias que se traducen en productos, sino que incluye asignaciones financieras que están referidas a acciones que van a ser desarrolladas por aquellos organismos receptores de una transferencia; como por ejemplo los subsidios a la enseñanza privada. También existen gastos relativamente poco importantes destinados a atender regulaciones de gran impacto económico.

11) *Categorías programáticas:* constituyen la formalización de acciones presupuestarias. En este contexto, el **programa** es una categoría programática que tiene una producción terminal (Ejemplo: la cantidad de alumnos que terminan el colegio secundario).

El **Subprograma** es una categoría programática que tiene una producción terminal que consiste en una desagregación de la producción terminal de un programa. (Ejemplo: los distintos subprogramas se refieren a la cantidad de alumnos que termina distintas ramas de las escuelas secundarias: Bachillerato, Comercial, Industrial).

La **actividad** es aquella categoría programática cuyo producto es intermedio constituyendo una condición para obtener los productos terminales. Las actividades se distinguen en:

- **Específicas:** Se relacionan con un producto final. (Ejemplo: una actividad de docencia, mediante clases dictadas, que condiciona el egreso de alumnos).
- Otras actividades cuyo producto está referido a los productos de una institución, que realiza determinadas acciones en un campo específico.

Las actividades **centrales** o **comunes** son de este tipo, donde su producto condiciona todos o algunos programas (por ej. apoyo administrativo).

El proyecto es una categoría programática cuyo producto es un bien capitalizable (Ejemplo: la construcción de escuelas). A su vez, el proyecto se desagrega en obras. (ejemplo: la construcción concreta de cada una de las escuelas o la realización de ampliaciones en las existentes).

La **tarea** o **trabajo** es una acción operacional de nivel mínimo no presupuestaria (Ejemplo: juegos recreativos en una escuela).

12) **Medición de la producción:** expresa en volumen de producción con unidad de medida.

- **Meta de un programa:** consiste en la cantidad de producto terminal, acabado, de un programa o subprograma (Ejemplo: como meta, obtener alumnos egresados). Aquí puede haber una situación de características particulares que es la producción neta, que está dentro de la producción meta, que está dentro de la producción terminal y expresa un volumen de producción pero que incluye no solo los productos terminales acabado sino también aquellos que están en proceso (Ejemplo: si la meta es obtener alumnos egresados, la producción meta incluirá a los alumnos que están estudiando, o sea la matrícula escolar).
- **Cantidad de producción intermedia:** producto de una acción presupuestaria intermedia, sea actividad (cantidad de horas de clase), proyecto u obra.

13) Con estos conceptos y ordenamiento, el presupuesto se orienta en un enfoque que pretende poner énfasis no en lo financiero sino en los resultados a obtener y acciones a desarrollar. Por ejemplo, el presupuesto influye en la cantidad de alumnos que se van a graduar, la cantidad de ellos que van a cursar la carrera, las viviendas de distinto tipo a construir, la cantidad de kilómetros de camino a pavimentar, las calles a reparar, la cantidad de pacientes a atender, etc.

El presupuesto así entendido pone énfasis en aquellas cosas, adecuadas cuantificadas, que van a ser el fruto de la acción a desarrollar, según los medios financieros previstos para el mismo. Esta técnica de presupuesto por programas es la que actualmente se utiliza en el Gobierno Nacional.

- 14) Del presupuesto Nacional puede extraerse información sobre **metas físicas programadas tales como** : sección adiestrada para acción militar, milla náutica patrullada en zona marítima económica exclusiva, horas de vuelo por actividad aérea, intervenciones policiales en delitos, infracciones comprobadas a la legislación, informes con dictámenes parciales, casos de salvamento en el mar, incendio sofocado, buques extraídos, mensajes transmitidos, certificados expedidos, autorizaciones otorgadas, centros de salud construidos, centros de desarrollo social mejorados, pacientes de sida atendidos con medicamentos, asistencia para tratamiento de sida, menor asistido alimentariamente, bolsones alimentarios para ancianos, atención a discapacitados, persona capacitada, persona asistida financieramente.

## Técnica del presupuesto base cero

Parte de la conclusión que cuando se formula un presupuesto, hay que revisarlo en su totalidad. Se basa en la crítica que los presupuestos se realizan sobre la base de años anteriores, a los que se introducen las modificaciones necesarias (marginales).

### 1. Esta técnica persigue los siguientes **objetivos**:

- Justificar los requerimientos presupuestarios.
- Establecer objetivos identificables y medibles.
- Mejorar la coordinación entre programas.
- Enfocar la asignación de presupuestos sobre la base de objetivos.
- Enfocar el análisis sobre la base de prioridades.
- Identificar a los responsables.

### 2. **Conceptos que utiliza esta técnica**:

- Unidad de decisión: es la unidad organizacional encargada de preparar y ejecutar el presupuesto.
- Paquetes de decisión: constituye un documento que permite justificarlos requerimientos presupuestarios para la realización de determinados programas. Los paquetes de decisión tienen un nivel mínimo de sin el cual no se justificaría la asignación presupuestaria.
- Nivel corriente: está asociados con el monto que tradicionalmente se asigna al programa.
- Niveles de esfuerzo que implican ir agregando sucesivamente, a un paquete corriente, magnitudes de objetivos a alcanzar y costos a incurrir.

- Paquetes de decisión consolidados: esos surgen de un proceso de consolidación y ordenamiento prioritario. Los mismos se van consolidando en distintos niveles jerárquicos a partir de los cual se van tomando decisiones cuanto a prioridades de los paquetes. Este proceso continúa hasta el nivel más alto de decisión, en el que se ordenan prioritariamente los paquetes de decisión y se vinculan con las posibilidades de financiamiento. En función de esto último se trazará un límite donde los paquetes que los superen no se aprobarán.

## Técnica de evaluación de proyectos

Se vincula con los proyectos de inversión y parte del análisis beneficio-costos. Trata de calcular los beneficios a obtener y los costos a incurrir a incurrir, a lo largo del tiempo. Se actualizan los beneficios y los costos de modo de obtener un valor actual neto el que deberá ser mayor que uno. A su vez, pueden compararse proyectos mediante la tasa interna de retorno, que hace cero el valor presente neto.

La técnica aludida tiene dificultad en aplicarse actividades en la que es difícil cuantificar los beneficios a obtener a partir de las acciones a desarrollar. Ejemplo: es difícil medir los beneficios de la defensa, seguridad, etc.

En estos casos se recurre al costo-efectividad (eficiencia en función de los costos) y consiste en comparar los costos de proyectos alternativos para alcanzar un objetivo.

Estos mecanismos pretenden perfeccionar las decisiones que toma el sector público con relación a las asignaciones presupuestarias. Se trata de que no sólo se opere sobre la base de criterios financieros, sino que se apunte a los resultados económicos de la acción a desarrollar por el Estado.

## El esquema ahorro-inversión-financiamiento del sector público

Los integrantes que definen en su conjunto el sector público argentino no financiero son los siguientes, a saber:

- La administración nacional (AN): conformada por la administración central (AC), los organismos
- Descentralizados (OD) y las instituciones de la seguridad social (ISS).
- Las empresas públicas (EP).
- Las provincias y municipalidades (PyM).
- El resultado cuasi fiscal del Banco Central (RCBC).



Para poder analizar la política presupuestaria del sector público, es necesario consolidar los componentes institucionales mencionados precedentemente, en un esquema denominado ahorro-inversión-financiamiento.

- El esquema o la cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento tiene por propósito ordenar las cuentas públicas de modo de permitir su análisis económico. Al decir económico, se hace particular referencia a la repercusión de la economía de la economía del sector público en la economía del sector público en la economía del sector privado o más aún, en la economía global o general.
- La cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento surge de relacionar la clasificación económica de los recursos públicos con la clasificación económica de los gastos públicos. Permitiendo determinar diferentes resultados. A su vez, el ordenamiento económico de recursos y gastos se cruza con los componentes institucionales o subsectores del sector público considerado clasificación institucional.
- El esquema ahorro-inversión-financiamiento permite determinar las magnitudes de diferentes **conceptos con contenido económico**, tales como: recursos tributarios, recursos corrientes, gastos de consumo, gastos de transferencia, gastos corrientes, ahorro o desahorro corriente, gastos de inversión real, gastos de capital, recursos de capital, resultado financiero (déficit o superávit fiscal), fuentes financieras (por ejemplo, uso de crédito), aplicaciones financieras (por ejemplo, amortización de la deuda).
- A su vez, esas magnitudes corresponderán a diferentes **componentes institucionales**, tales como: administración central, organismos descentralizados, administración nacional, empresas públicas, sector público nacional, provincias, municipalidades, sector público argentino.
- Las citadas magnitudes podrán corresponder a **diferentes momentos** o etapas de los recursos y gastos públicos: presupuesto, ejecución del presupuesto (base devengado), ejecución de tesorería (base caja).
- Las magnitudes pueden expresarse de diferentes maneras: en moneda corriente o a precios corrientes; en moneda constante o a precios reales, para analizar el comportamiento histórico temporal; en relación a PBI (u otro indicador macroeconómico), lo que permite dar una idea de la significación de los agregados públicos en la economía, de modo relativamente sencillo, y posibilitar la comparación internacional.
- El esquema Ahorro-Inversión-Financiamiento presenta las **transacciones y transferencias** en el sector público no financiero, con diferentes contenidos institucionales, y el resto de la economía y, por lo tanto, no incorpora a las instituciones financieras del gobierno (bancos oficiales), salvo en el caso que éstas efectúen **actividades cuasi fiscales**. Se considera que los bancos no operan en la órbita fiscal, con la excepción mencionada, sino en el mercado financiero.
- El citado esquema es de tipo **consolidado**, o sea que no computa para la determinación del total de recursos y del total de gastos, aquellas transferencias (gastos figura-

tivos) y financiamiento (contribuciones figurativas) intrasector público, de modo de evitar duplicaciones.

- La cuenta de referencia adopta la denominada **metodología internacional**, que consiste en exponer, para las empresas públicas, el resultado operativo superávit o déficit del subsector empresas públicas no financieras) sin descomponer las operaciones que lo determinan, El criterio que fundamenta este procedimiento, es el de considerar las mismas como actividades operativas no equiparables por su naturaleza a las realizadas por resto del sector público. En cambio, si se incluyen las otras transacciones y transferencias.
- El esquema ahorro inversión permitirá determinar **implicancias económicas** del presupuesto del sector público y su ejecución, tales como: consumo público, inversión pública, presión tributaria, pagos de transferencias, presión tributaria neta de transferencias, participación del sector público en la demanda agregada, valor agregado público, déficit o utilización del superávit público.
- Los resultados que surgen del esquema (ahorro, resultado primario, resultado financiero) permiten disponer de **indicadores resumen de política fiscal**. El más relevante de esos indicadores es el resultado financiero, o sea el déficit o superávit fiscal o público, también designado necesidad de financiamiento. Para su determinación se divide a los recursos y gastos corrientes y de capital, que corresponden estrictamente al campo de la política fiscal; por debajo de la línea se ubican las fuentes y aplicaciones financieras, que relacionan lo fiscal con lo monetario y financiero, y determinan la evolución de la deuda pública, su nivel y composición.
- La cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento se vincula con el **equilibrio macroeconómico**. En una economía cerrada y sin sector público la condición de equilibrio se verifica cuando el ahorro es igual a la inversión. Si a esa economía se le agrega el sector público. La condición de equilibrio incluirá el ahorro privado y público y la inversión pública y privada, que deberán ser iguales. Por ejemplo, si el ahorro público no alcanza a cubrir la inversión pública será necesario destinar ahorro privado a financiar el presupuesto. Si consideramos una economía abierta incorporamos el ahorro externo, que no es otra cosa que el déficit de la cuenta corriente de la balanza de pagos. Un desequilibrio entre el ahorro (privado y público) y la inversión (privada y pública), que conducirá a un déficit de esa cuenta corriente, requerirá un financiamiento mediante el ahorro externo. En síntesis, la inversión (privada y pública) se financia con ahorro (privado y público) y ahorro externo.
- Los **recursos** y **gastos** se ordenan en el denominado esquema ahorro-inversión-financiamiento del sector público, tomando como base la clasificación económica de los gastos y de los recursos.
- **Ahorro**: es la diferencia entre ingresos o recursos corrientes y los gastos corrientes. En la medida en que los últimos superen a los primeros, hay desahorro. Si sucede lo contrario, hay ahorro (se lo denomina también resultado económico).

- **Recursos o ingresos de capital y gastos o erogaciones de capital** (conforme a la clasificación económica de recursos y gastos).
- **Resultado financiero:** surge de sumar el ahorro más los recursos de capital menos los gastos de capital. El resultado financiero es llamado necesidad de financiamiento o déficit fiscal o déficit público o déficit presupuestario. Si los ahorros más los recursos de capital son menores que los gastos de capital, hay necesidad de financiamiento. Si no hay superávit financiero o fiscal.
- El resultado financiero se atiende con un **financiamiento neto** que es la diferencia entre las fuentes y las aplicaciones financieras. Las primeras están constituidas fundamentalmente, por el uso del crédito o endeudamiento. Las segundas están constituidas fundamentalmente, por la amortización de préstamos.
- En una economía ordenada, el financiamiento es igual al resultado financiero. En la Argentina, en las décadas del '70 y '80, el financiamiento no cubría la necesidad de financiamiento y había una diferencia que se financiaba con emisión monetaria lo cual generaba, obviamente presiones inflacionarias.

Ejemplo:

<b>RUBROS</b>	<b>Importe</b>
<b>I. Ingresos Corrientes</b>	<b>2.000</b>
Ingresos por sueldos	1.000
Ingresos por honorarios	500
Ayuda que se recibe con el sueldo de un hijo	500
<b>II. Gastos Corrientes</b>	<b>1.600</b>
Gastos en comida	500
Salidas de esparcimiento	200
Artículos de perfumería	100
Otros Gastos	200
Alquiler del Dpto.	500
Intereses de un préstamo personal	100
<b>III. RESULTADO ECONOMICO (AHORRO/ DESAHORRO) (I- II)</b>	<b>400</b>
<b>IV. Recursos de Capital</b>	<b>1.500</b>
Vendo un auto usado	500
Vendo un terreno de propiedad familiar	1.000

<b>V. Gastos de Capital</b>	<b>2.400</b>
Compro de maquinaria	2.400
<b>VI. Total recursos (I + IV)</b>	<b>3.500</b>
<b>VII. Total gastos (II + V)</b>	<b>4.000</b>
<b>VIII. Resultado Financiero (VI – VII)</b>	<b>- 500</b>
<b>RESULTADO FINANCIERO (VIII + IX – X)</b>	<b>-500</b>
<b>XII – Fuentes Financieras</b>	
<i>Endeudamiento o incremento de pasivos Préstamo bancario.</i>	100
Disminución de la Inversión Financiera Disminución de Plazo Fijo.	600
<b>XIII - Aplicaciones Financieras</b>	
Inversión Financiera.	
<i>Amortiz. de deudas y disminución de pasivos. Pago Cuota de préstamo</i>	200

En este caso hay un “déficit” de \$ 500 que se financia Fuentes Financieras como el “plazo fijo” (Inversión Financiera) que habíamos constituido en el período anterior, y con un préstamo bancario que se toma por \$ 100. Esto permite cubrir el déficit y pagar la cuota de del préstamo adquirido por \$ 200.

Esto mismo puede ser trasladado al Estado; cuando los gastos superan a los recursos, las “fuentes financieras” (que está “debajo de la línea”) nos dirán de dónde sacaron esos recursos; por ejemplo, puede ser que el déficit sea financiado o cubierto con un préstamo de Banco Mundial, o la emisión de un título o Bono.

**Otros conceptos** empleados en la cuenta ahorro-inversión-financiamiento son los siguientes:

- Gasto Primario: Se determina restando los intereses de la deuda pública al total de gastos corrientes y de capital. Se busca una magnitud del gasto sin la incidencia del costo de la deuda incurrida en ejercicios anteriores.
- Gasto Primario sin Coparticipación Federal: Al gasto primario se les deducen los montos correspondientes a provincias por Coparticipación Federal. Es un concepto utilizado en el presupuesto del sector público nacional no financiero para determinar el gasto nacional depurado del que corresponde legal y automáticamente a provincias, Es el gasto sobre el que influye directamente la política fiscal. A su vez ese gasto puede ser “rígido” o “inflexible” difi-

cilmente modificable y “discrecional” o “flexible que puede ser manejado con mayor grado de libertad al elaborar el presupuesto.

- **Resultado Financiero Primario:** Se determina restando los intereses de la deuda al resultado financiero. Se logra así una magnitud de déficit sin la repercusión que en el mismo tiene el costo del financiamiento de déficit de ejercicios anteriores.
- **Resultado Financiero (Primario) sin privatizaciones:** Se calcula restando los recursos de capital originados en privatizaciones al resultado financiero (primario) del ejercicio. Se pretende depurar el resultado del efecto de recursos de naturaleza extraordinaria que se dan por una sola vez.
- **Resultado Estructural y Resultado Crítico:** Consiste en dividir el resultado financiero en dos componentes: el cíclico que es fruto de la coyuntura económica que sobre todo hace aumentar o disminuir los recursos, y la estructural que es resultado de las medidas discrecionales, presentes o pasadas, de política fiscal. Es un cálculo realmente complejo que se emplea en países desarrollados. Al estructural se lo denomina también de pleno empleo.

## Conjunto del sistema presupuestario argentino

Se ha tratado el presupuesto haciendo referencia al de la Administración Pública Nacional. Pero el Sector Público Argentino tiene otros componentes que lo integran y cuando se analiza la política presupuestaria es necesario incluirlos.

- 1) El presupuesto de la **Administración Nacional** es aquél que se aprueba por ley del Congreso Nacional de acuerdo al artículo 75 inciso 8 de la Constitución Nacional. El mismo incluye los gastos y recursos del gobierno central desagregados, según correspondan a la administración central, a organismos descentralizados o a instituciones de la seguridad social.
  - a) La Administración Central incluye a los tres poderes del Estado (Legislativo, Judicial y Ejecutivo) y dentro del Ejecutivo a los Ministerios (del Interior, de Relaciones Exteriores, de Defensa, de Economía, de Educación, etc.).
  - b) Los organismos descentralizados son instituciones creadas por una norma específica, que tienen personería jurídica y patrimonio propio y una cierta autarquía financiera.
  - c) Las instituciones de la seguridad social son organismos creados por una norma específica, con personería jurídica y patrimonio propio y cierta autarquía financiera, pero que tienen la característica particular de estar orientadas a atender la seguridad social (jubilaciones, pensiones, asignaciones familiares, subsidios por desempleo).

Los organismos descentralizados se financian con recursos propios y/o por los aportados por la administración central y lo mismo sucede con las instituciones de la seguridad social. Los de la administración central tienen su origen en los recursos de rentas gene-

rales de libre disponibilidad, o con afectación específica conforme a normas legales que así lo establecen.

Son Organismos Descentralizados la Auditoría General de la Nación, el Consejo de Investigaciones Científica y Técnicas, La Comisión de Energía Atómica, la Dirección de Migraciones, el Registro Nacional de las Personas, el Instituto de Tecnología Agropecuaria, el Instituto de Tecnología Industrial, la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Dirección Nacional de Vialidad, etc.

Las universidades nacionales (Buenos Aires, La Plata, Córdoba, Cuyo, Tecnológica, del Sur, etc.), si bien son organismos descentralizados no forman parte en la actualidad del presupuesto nacional, como sucedía hasta los primeros años de la década de 1990. Se incluye en el presupuesto nacional el aporte destinado a su financiamiento, que constituye la mayor parte de sus recursos.

Son instituciones de la Seguridad Social la Administración de Seguridad Social, el Instituto de Ayuda Financiera para el pago de Retiros Militares, la Caja de Retiros de la Policía Federal.

Los aportes de la administración central (son específicamente aportes del Tesoro) a organismos descentralizados o a instituciones de la seguridad social constituyen figurativos, a los que se hizo referencia en las clasificaciones presupuestarias (gastos figurativos son los aportes de una parte del presupuesto a otra dependencia dentro del mismo). Si estas erogaciones se ven desde el punto de vista del organismo que las recibe tenemos el financiamiento por contribuciones figurativas, que es de magnitud equivalente a las erogaciones figurativas.

La estructura del presupuesto nacional está basada en el conjunto de clasificadores de gastos y recursos y en el ordenamiento de un conjunto de documentos que hacen al mismo. La base normativa sobre la que se asienta la estructura presupuestaria es la ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. (Ley 24.156).

- 2) El sector público no se agota con la administración nacional. Un segundo y tercer componente del gobierno es el compuesto por **provincias y municipalidades**. Cada provincia tiene su propio presupuesto aprobado por las respectivas legislaturas provinciales (es decir, por el Congreso de cada Provincia). En el caso de los municipios, sus presupuestos son aprobados por los respectivos Consejos Deliberantes.

La estructura de los presupuestos provinciales y municipales ha tendido a asemejarse a la nacional, con el propósito de permitir la consolidación de los mismos con el presupuesto nacional. En la medida que los clasificadores provinciales y municipales no fueran homogéneos, no será posible, no será posible entonces dicha consolidación y no se tendrá idea precisa de las magnitudes y composición de los gastos y recursos del sector gobierno.

En la medida que los presupuestos provinciales tengan déficit y requieran asistencia del Gobierno Nacional, los mismos serán analizados por la Administración Central a través del

Ministerio de Economía, de modo de que para recibir subsidios que financien sus déficits, las Provincias deberán cumplir con exigencias en el campo de la política presupuestaria.

Algo parecido ocurre con las municipalidades, ya que, si recibieran asistencia de las provincias, estas analizarán sus presupuestos de modo de compatibilizar los mismos con la política presupuestaria a nivel provincial.

En la práctica no siempre es posible disponer de información a nivel de municipio y, en consecuencia, el gasto público municipal se estima sobre la base de recursos que, ya sea en forma automática (por el régimen de coparticipación) o en forma de aportes discrecionales, destinan las provincias a los mismos.

A su vez, en el caso de existir alguna dificultad para determinar los presupuestos provinciales, se estima la magnitud de los gastos provinciales a través de recursos de origen nacional, sean del régimen de coparticipación u otro de aportes, condicionados o no condicionados que reciben aquellas.

El presupuesto nacional más los provinciales más los municipales constituyen el presupuesto gubernamental:

$$\text{Ppto. Nacional} + \text{Pptos. Provinciales} + \text{Pptos. Municipales} = \text{Ppto. Gubernamental.}$$

- 3) A su vez se tienen los presupuestos de las **empresas y sociedades del Estado**, que están al margen del presupuesto nacional. Sin embargo, en este último, se incluyen, por un lado, los aportes destinados a financiar déficit o inversiones públicas de esas empresas (gastos) y por otro, los impuestos y los aportes de las empresas públicas al gobierno o la participación en sus resultados (recursos).

Se ha discutido si las empresas públicas han de tener un presupuesto que sea de carácter público. La discusión se origina en la naturaleza peculiar de las empresas públicas atento a que las mismas participan en el orden o sistema de mercado (orden contractual), que resulta diferente del orden coactivo o administrativo que caracteriza y al que pertenece el gobierno.

Las empresas públicas reciben el nombre de haciendas productivas, mientras que el gobierno es una hacienda erogativa. ¿Corresponde que tengan presupuesto las empresas públicas? Ha habido distintos procedimientos históricos y diversas corrientes de opinión al respecto.

La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (Ley 24.156) incluye un capítulo dedicado a las empresas públicas, como consecuencia del cual éstas deben tener un presupuesto aprobado por el Poder Ejecutivo.

Actualmente ello se efectúa mediante resolución del Ministerio de Economía, habiendo sido previamente analizados por las oficinas competentes de ese Ministerio.

La Ley de Administración Financiera (art. 51) establecen también que el Poder Ejecutivo publicará todos los años una síntesis de los presupuestos de las empresas y sociedades del

Estado. A su vez, los clasificadores presupuestarios de recursos y gastos son de aplicación de a las empresas públicas, lo que hace posible tener una estructura de cuentas homogénea que permite sumar los presupuestos de aquellas con el de la Administración Pública Nacional de cuya consolidación se obtiene el presupuesto del Sector Público Nacional.

- 4) Una característica que opera en el orden práctico es la de incluir en el **Sector Público Nacional** aquellos recursos que corresponden a las provincias por Coparticipación Federal, computándolos dentro de los tributarios. A su vez, como gasto de transferencias corrientes figuran montos equivalentes. De ese modo se tiene una visión más amplia del Sector Público Nacional.

- 5) Cuando se agregan los presupuestos de la Administración Pública Nacional, Provincial, Municipal y de las Empresas Públicas, se obtiene el presupuesto del **Sector Público Argentino**.

Algunas presentaciones de la información presupuestaria del Sector Público Argentino incluyen los recursos y gastos correspondientes a las **Obras Sociales**. Si bien el tema es opinable, ya que se trata de una zona gris entre el Sector Público y el Privado, el fundamento que da origen a su inclusión se encuentra en la naturaleza tributaria (coactiva) del financiamiento del servicio (fundamentalmente de salud) que brindan las mismas.

El PAMI, obra social de los jubilados nacionales, ha figurado algunos años en el presupuesto nacional. En otras oportunidades no se ha incluido y en ese caso pueden figurar los recursos y transferencias de las contribuciones destinadas a financiarlo, dentro del presupuesto previsional.

Las Administraciones Públicas (Nacional y Provinciales) incluyen a sus correspondientes sistemas de seguridad social. Sin embargo, cabe admitir que aquí también existe un único tratamiento. Por un lado, el sistema de capitalización (A.F.J.P.) no está incluido. Por otra parte, algunas cajas previsionales no están consolidadas en los presupuestos provinciales. El presupuesto previsional nacional se integró al presupuesto nacional recién a partir del año 1993. El mismo incluye las jubilaciones, las pensiones, las asignaciones familiares, los subsidios por desempleo y las contribuciones al PAMI.

- 6) Los **bancos oficiales** tienen un presupuesto aprobado por el Poder Ejecutivo para sus gastos de funcionamiento pero que no incluye lo vinculado con su operación crediticia. Sin embargo, estos presupuestos no se consolidan con los de los otros entes del sector público por corresponden al sector público financiero, mientras que la Administración pública nacional, provincial, municipal y las empresas públicas integran el **Sector Público** denominado **no financiero**.

Sin embargo, hay un aspecto particular al que cabe hacer referencia y es el que tiene que ver con el **resultado cuasi fiscal del Banco Central**. Este puede incurrir en dicho resultado con carácter deficitario, cuando realiza gastos públicos que no deberían ser decididos y atendidos por el mismo sino por el gobierno a través del presupuesto. Por ejemplo, pago de



intereses de la deuda, subsidios a la tasa de interés, redescuentos que no se recuperan, etc. En los últimos años se ha tendido a incorporar esas operaciones al presupuesto nacional (intereses de la deuda) o se han dejado de efectuar.

Estas operaciones también pueden incluir recursos cuasi fiscales y, en consecuencia, no necesariamente habrá déficit, sino que puede darse el caso de superávit. Por ello en la actualidad, se habla de resultado cuasi fiscal del Banco Central, mientras que años atrás se hablaba de déficit cuasi fiscal.

El resultado cuasi fiscal del Banco Central de la República Argentina está, actualmente, conformado por los intereses sobre las reservas internacionales y de los títulos públicos en cartera menos el pago de intereses sobre los requisitos de liquidez de los bancos, depositados en el Banco Central.

Por otra parte, puede darse el caso de operaciones cuasi fiscales ejecutadas por Bancos Oficiales, por ejemplo, cuando otorgan créditos a tasas inferiores a las de mercado, lo que implica un subsidio implícito amparado en razones de fomento o promoción o asistencia. Por ello es que tiende a hablarse más genéricamente, de **resultado cuasi fiscal**, no solo del Banco Central.

## Referencias

- Arrow, Kenneth J. y Scitovsky, Tibor. 1974. Ensayos sobre economía del bienestar. México. D.F. Fondo de Cultura Económica
- Cayetano Antonio Licciardo: Pensador Preclaro. Ediciones Macchi. Octubre 2000
- Alfredo Le Pera: Estudio de la Administración Financiera Pública. Ediciones Cooperativas.
- Curso de Presupuesto Público dictado en la Secretaría de Hacienda de la Nación.
- Constitución de la Nación Argentina
- Tratado de Finanzas Públicas. Gerloff, Wilhelm y Fritz Neumark. Ed. El Ateneo, Buenos Aires 1961. Tomo 1, pag.90.
- Finanzas Públicas. Miguel Ángel Bolívar. Colección Académica.
- Adolfo Atchabahian. Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública- La Ley
- Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública -Dr Juan Bayetto” Trabajos de simposios.
- Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional- Ley N° 24.156

# CAPITULO 6

## El Sistema de Crédito Público

*Guillermo G. Navia*

### **Definición de crédito público**

Tal como lo establece el artículo 56 de la Ley N° 24.156 se entenderá por crédito público la capacidad que tiene el Estado de endeudarse con el objeto de captar medios de financiamiento para realizar inversiones reproductivas, para atender casos de evidente necesidad nacional, para reestructurar su organización o para refinanciar sus pasivos, incluyendo los intereses respectivos. Se prohíbe realizar operaciones de crédito público para financiar gastos operativos.

### **Concepto del Sistema de Crédito Público**

Es el conjunto de principios, normas, órganos, recursos y procedimientos que intervienen en las acciones y operaciones que realiza el Estado tendientes a la obtención y la cancelación de financiamiento interno y externo, incluido el proceso previo de evaluación y dictamen de la factibilidad para la concreción y la aplicación de la toma de créditos internos y externos.

### **Órgano Rector del sistema**

La Oficina Nacional de Crédito Público (ONCP) es el Órgano Rector del Sistema de Crédito Público y de acuerdo al artículo 58 de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y Control tiene la misión de asegurar una eficiente programación, utilización y control de los medios de financiamiento que se obtengan mediante operaciones de crédito público.

### **Son funciones del Órgano Rector del sistema:**

- a) Crear y mantener actualizado el registro de la deuda pública.
- b) Participar en la formulación de la política financiera.

- c) Colaborar en la elaboración del Presupuesto Anual definiendo amortizaciones, intereses y recursos de financiamiento.
- d) Gestionar los recursos de financiamiento del Estado
- e) Gestionar el pago de amortizaciones, intereses y gastos del servicio de la deuda pública.
- f) Conducir los procesos de reestructuración de deuda, participar en la aprobación de avales y fianzas y en la inversión de excedentes financieros.

### **Son actividades principales del Órgano Rector del sistema**

- a) Llevar el registro actualizado en el *subsistema de información específica* de los datos propios de la gestión de la deuda, excluidas las transacciones de flujo efectivas.
- b) Llevar el registro actualizado en el *subsistema de información integrada de crédito público* del detalle de las transacciones efectivamente realizadas (flujos de desembolsos, amortizaciones, intereses y gastos; emisión y cancelación de pagarés de avales del Tesoro
- c) Elaborar el anteproyecto de presupuesto de gastos y recursos referidos a fuentes y usos de fondos originados en el endeudamiento. y requerir su actualización durante la ejecución del ejercicio financiero.
- d) Analizar la factibilidad de cualquier operación de uso crédito, a la luz de la situación económica - financiera y de las principales características de la operación y elaborar las bases para invitar a presentar propuestas en un concurso privado o público, según corresponda.
- e) Normalizar los procedimientos de emisión, colocación y rescate de títulos y los de negociación, contratación y amortización de préstamos.
- f) Tramitar las solicitudes de autorización para iniciar operaciones de financiamiento; gestionar el decreto de aprobación de las bases y términos del llamado a concurso y de delegación en el SH para instrumentar las contrataciones; analizar y coordinar las ofertas de créditos que se reciban y requerir a los oferentes, si fuese necesaria, información adicional; participar en la apertura de las ofertas en acto público ante escribano y en la designación del ganador del concurso; negociar los términos y elaborar los proyectos de contratos y documentos necesarios.
- g) Programar los pagos del servicio de la deuda e informarlo a la Oficina Nacional de Presupuesto y a la Tesorería General.
- h) Con la anticipación suficiente, emitir las órdenes de pago para atender el servicio de la deuda y coordinar los desembolsos. con la Tesorería General.
- i) Presentar los informes y documentación que requieran los Agentes Consultores organizadores de la emisión de títulos, a las calificadoras de riesgo, a la Bolsa de Comercio, al Mercado Abierto Electrónico y al Banco Central de la República Argentina y coordinar los desembolsos.
- j) Atender consultas de inversores.

## Servicio de la deuda pública

El servicio de la deuda estará constituido por la amortización del capital y el pago de los intereses, comisiones y otros cargos que eventualmente puedan haberse convenido en las operaciones de crédito público.

### El servicio de la Deuda Pública (Art. 70)



Figura 1. Servicio de la deuda - composición.

## Administración del servicio de la deuda

La ONCP, en su carácter de Órgano Rector tiene a su cargo el proceso de administración de la deuda pública.

## Etapas de atención del servicio de la deuda

### **Etapas 1 previsión presupuestaria**

Aprobado el cronograma de la formulación del presupuesto general de cada año la ONCP enviará a la ONP la previsión de los pagos de los servicios de la deuda del ejercicio. Esta previsión se obtiene de las correspondientes tablas de amortización, intereses y gastos que deben estar registradas en el subsistema de informaciones de la deuda.

### **Etapas 2 Modificación de la previsión presupuestaria**

Esta previsión puede ser afectada por variaciones de:

- a) tasa de interés
- b) tipo de cambio
- c) decisiones de adelantar amortizaciones e intereses

La ONCP debe requerir las modificaciones de los créditos de presupuesto necesarias para atender en término las cancelaciones.

### **Etapa 3 Emisión de las órdenes de pago**

La ONCP emitirá con la anticipación necesaria las órdenes de pago para atender los servicios de la deuda (amortización, intereses y gastos) identificando con precisión el origen de los fondos.

Los datos a incluir (aplicación de fondos) son los siguientes:

- a) ejercicio de pago, lugar, fecha y datos del acreedor (cuenta a la que deben transferirse los fondos)
- b) fuente de financiamiento
- c) imputación presupuestaria y monto expresado en pesos y en otra moneda si corresponde.

### **Etapa 4 pago**

La Tesorería General dispondrá los pagos por intermedio del Banco de la Nación que los hará efectivo por cable o telex y los documenta con:

- a) El denominado *swift* contiene los siguientes datos:
  - a) 1 Fecha y hora de la transmisión
  - a) 2 Fecha valor, moneda e importe de la transferencia
  - a) 3 Banco al que se transfirió el pago
  - a) 4 Referencia al pago realizado.
- b) La *liquidación* que además de los datos del *swift* detalla los importes del pago en pesos y los de la comisión bancaria y de gastos de cable o telex.

Swift es la sigla de The Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunications. Esta sociedad es propiedad de más de mil bancos y opera medios estándares para efectuar transacciones bancarias por medio de su red. El *swift* y la *liquidación* son documentos distintos y complementarios.

## **Clasificación de la deuda**

Las deudas se clasifican según los siguientes criterios:

## Según la residencia del acreedor

### Interna

Los acreedores son personas físicas o jurídicas residentes o domiciliadas en el país. Su pago es exigible en el país.

### Externa

Los acreedores son otro Estado o ente financiero o no financiero internacional o personas físicas o jurídicas con o sin residencia o domicilio en el país y su pago es exigible fuera de su territorio.

## Según quien asume la deuda

### Directa

El Gobierno es el deudor principal.

### Indirecta

El Gobierno otorga aval o fianza a deudas de entes distintos a dicho Gobierno. Es de carácter contingente.



Figura 2 – Clasificación de la Deuda Pública -

## **Por vencimiento de la amortización del capital**

### **Corto plazo:**

- a. bonos o títulos, usualmente 1 año o menos.
- b. otras deudas, dentro del ejercicio fiscal.

### **Mediano plazo**

- a. bonos o títulos 2 a 10 años.
- b. otras deudas, más allá del ejercicio fiscal y hasta 5 años.

### **Largo plazo**

- a. bonos o títulos 30 años o más.
- b. otras deudas, más de 5 años.

## **Ingreso de fondos mediante crédito público**

### **Son formas de deuda de largo y mediano plazo**

- Emisión y colocación de títulos u obligaciones de largo y mediano plazo.
- Emisión y colocación de Letras del Tesoro que venzan más allá del cierre del ejercicio financiero.
- Contratación de empréstitos con instituciones financieras u otros entes no financieros, nacionales e internacionales, públicas o privadas.
- Contrataciones de servicios, suministros y de obra pública cuyo pago total o parcial opera más allá del ejercicio financiero de devengamiento.
- Consolidación, compensación, conversión y renegociación de deudas.
- Otorgamiento de avales y fianzas (pasivo contingente) cuyo vencimiento opere más allá del ejercicio financiero.

### **Son formas de deuda de corto plazo en las que el vencimiento de la amortización ocurre dentro del ejercicio financiero**

- Emisión y colocación de Letras del Tesoro
- Operaciones de call
- Préstamos bancarios
- Operaciones en descubierto bancario
- Pasivo constituido por órdenes de pago impagas.

## Autorización de endeudamiento

La otorga el Congreso. La autorización puede ser conferida en la Ley de Presupuesto General o en una Ley específica.

## Negociación

La oportunidad del inicio de la negociación puede ser previa, coetánea con la obtención de la autorización del Congreso o posterior a ella. Ello depende de la conveniencia; si la operación es de relativa urgencia o de alta complejidad, pueden iniciarse las tratativas antes de la promulgación de la ley que autoriza el endeudamiento, o durante su trámite.

Cuando se trate de operaciones con organismos multilaterales de crédito, en los que la preparación del proyecto es extensa, será necesario avanzar previamente en la negociación de modo de definir las características generales y particulares de la operación antes de solicitar la correspondiente autorización para contratar.

La negociación debe basarse en información actualizada y confiable sobre el comportamiento y tendencias de los mercados de capitales nacional e internacional. Esta información debe servir para establecer opciones con el fin de obtener las mejores condiciones en el uso del crédito.

## Contratación - Requisitos generales de todas las contrataciones.

Los requisitos que se tratan en este apartado son aplicables en todo o en parte a cualquier tipo de contratación.

El contrato no se podrá materializar hasta el momento en que se promulgue la Ley de Presupuesto General de Gastos y Cálculo de Recursos o Ley especial.

## Contrataciones mediante la emisión de Títulos de Deuda Pública

Los títulos son emitidos por el Gobierno con las facultades que le confieren las leyes que lo autoricen, las que especifican los requisitos de forma, y el derecho que otorga al poseedor.

<b>Tipos de título</b>	<b>Pago de amortización</b>	<b>Pago de intereses</b>
<i>Amortizing</i>	Periódica	Periódica
<i>Bullet</i>	Íntegra al vencimiento	Periódico
Cupón cero	Integra el vencimiento	no devengan interés

Figura 3 - Tipos de títulos.



## Principales elementos de un título

- a. *valor nominal*: valor en que fueron emitidos los títulos (*Face value*).
- b. *período de gracia*: lapso en el cual el título no amortiza el capital
- c. *cupones de renta*: documentan la ganancia periódica que percibe el tenedor del bono y se calculan aplicando la tasa de interés aceptada en el acto administrativo de emisión.
- d. *cupones de amortización*: representan el reembolso del capital
- e. *intereses corridos* (cupón corrido); intereses devengados entre la fecha de emisión o de inicio del cupón corriente y la fecha de referencia.
- f. *valor residual*: resultado de descontar las amortizaciones producidas. de los valores nominales.
- g. *valor técnico*: valor residual más intereses corridos a la fecha.
- h. *Precio de mercado*: cotización en la Bolsa, Mercado Abierto Electrónico u otros mercados resultando del libre juego de oferta y demanda.
- i. *paridad*; cociente entre precio de mercado y valor técnico. Demuestra si el título se cotiza sobre, bajo o a la par.
- j. *títulos escriturales*; se registran en "cajas de valores" Los titulares acreditan su tenencia mediante certificados de depósito emitidos por dichas cajas.
- k. *fecha de emisión*; fecha a partir de la cual tiene vigencia el instrumento de deuda.
- l. *plazo*; duración del título a partir de la fecha de emisión y hasta el último vencimiento previsto.
- m. *moneda y monto de emisión*: monto expresado en la moneda correspondiente.
- n. *monto autorizado a emitir*: el establecido por el respectivo acto administrativo.
- o. *monto colocado*: puede ser igual o inferior al monto autorizado.
- p. *circulación*: monto en poder del sector privado o del sector público distinto al Gobierno y se expresa habitualmente en valor residual.
- q. *cartera del Gobierno*: títulos no colocados.
- r. *rescate anticipado*: el Gobierno tiene facultad, si se hubiera pactado, de retirar de circulación un título antes de su fecha de vencimiento.

## Procedimiento específico para la colocación de títulos

Además de considerar los requisitos generales aplicables, la ONCP procede a preparar la documentación necesaria para la emisión del título.

Hay dos documentos de avance sucesivo que son:

- a. *due dilligence* o documento de auditoría interna.
- b. *red hering* basado en el anterior, documento intermedio revisado
- c. *offering circular* o prospecto definitivo.

La ONCP, paralelamente, analiza, revisa y discute los términos y condiciones de los diferentes tipos de contratos como los siguientes:

- a. *Trust deed*, de fideicomiso;
- b. *Agency agreement* de agencia;
- c. *Dealer agreement* de colocación
- d. *Syndication* de sindicación

Son aspectos comunes a estos contratos los siguientes:

- a. *determinación de la ley aplicable*, generalmente distinta a las del país.
- b. *prórroga de jurisdicción*: Sometimiento del Gobierno a la Jurisdicción de determinados tribunales para la resolución de conflictos eventuales.
- c. *renuncia expresa a la inmunidad* del Gobierno por razones de soberanía o cualquier otra.
- d. *agente de notificaciones*: La designación. es consecuencia de la Prórroga de Jurisdicción, para lo cual el Gobierno designa su Agente en el exterior, conforme a la ley aplicable, con el fin de constituir su domicilio procesal.
- e. *absorción de impuestos*: Sin perjuicio del carácter de exentos que puedan tener los pagos que el Gobierno efectúe con relación a los Contratos, los mismos contemplan cláusulas mediante las cuales, se compromete a efectuar todos sus pagos netos de impuestos argentinos de cualquier naturaleza, como así también de impuestos de sellos y tasas de justicia que resulten aplicables.

A continuación se describen los contratos:

#### a) ***Trust deed* Convenio de fideicomiso**

Es el contrato por el cual el Gobierno emite los títulos, al tiempo que designa a un *ente financiero trust* también denominado *fiduciario* como figura fundamental en la implementación del Programa, con obligaciones bien definidas para con la Ciudad y para con los tenedores de Títulos.

En el *Trust de* sólo se establecen las distintas modalidades de los títulos, que oportunamente el Gobierno resuelva emitir.

*Deed* es el instrumento mediante el que se transfieren derechos sobre inmuebles (en este caso Títulos).

*Trust*, es la figura (derecho anglo-norteamericano) mediante la cual el *Gobierno* transfiere los títulos al ente financiero para que en ejercicio de la propiedad de los mismos, los administre en favor de los inversores.

Contiene como anexos los formularios de Títulos: definitivos al portador, definitivos nominativos, globales temporarios, globales definitivos. Tienen a su vez Subcategorías (con o sin cupones y/o talones, Títulos para ser depositados en regímenes de depósito colectivo como DTC, etc.).

**b) Agency agreement Contrato de agencia.**

Acuerdo de apertura de corresponsalía o representación. El Gobierno nombra a las distintas instituciones que en carácter de *Agentes*, realizarán actividades auxiliares vinculadas con la emisión, canje, pago, cancelación, registración y demás cuestiones que surjan durante la vigencia de cualquier serie de títulos. Los Agentes responden ante el Gobierno (ya que actúan en su nombre). Una vez designados, no pueden ser removidos por la Gobierno sin el consentimiento previo del *ente financiero trust* (aunque tal consentimiento no puede ser arbitrariamente denegado)

Los *Agentes* pueden cumplir las funciones de cálculo, de registro en el país, de registro en otras plazas financieras en el exterior, de principal pagador, de cambio, de transferencia simple o conjunta.

Los Agentes cumplen una representación voluntaria y consensuada (mandato). En este Acuerdo el Gobierno faculta al *ente financiero fideicomisario* para que lo represente.

Contiene los derechos y las obligaciones del Gobierno respecto de los *Agentes* y las obligaciones y derechos de cada *Agente*. Incluye como anexos, formularios y reglamentaciones sobre la transferencia y registro de títulos nominativos, y si existen restricciones a la venta de los títulos y en la distribución del material de oferta en diversas jurisdicciones.

**c) Dealer agreement Contrato de colocación**

El Gobierno designa a una Entidad Financiera, para que se encargue de la colocación inicial de una serie de Títulos en los mercados financieros. En un primer momento se suscribe con un grupo predeterminado de Entidades Financieras o incluso con una sola (el Colocador). Posteriormente, pueden irse incorporando nuevos colocadores al Contrato de Colocación, ya que el Gobierno puede optar por la utilización de los servicios de distintos colocadores para cada serie de Títulos. Incluso puede remover colocadores cuyos servicios no piense seguir utilizando.

El convenio además del Gobierno y del dealer es firmado también por el ente financiero fiduciario. Contiene las Condiciones Precedentes a la firma. Incluye anexos que establecen los distintos procedimientos que se seguirán, conforme al tipo de Títulos que se emitan y también indica cómo será el Suplemento de Precio que se emitirá por cada serie.

En este contrato el Gobierno garantiza que la información contenida en el Prospecto y en el resto de la documentación del Programa es veraz, asumiendo la indemnización por daños en caso de que sea incorrecta

*Dealer* es el comerciante, distribuidor, intermediario, corredor o agente de bolsa o colocador.

**d) Syndication agreement Acuerdo de sindicación.**

Contrato para la colocación de Títulos con otros bancos. Se firma en el *closing*. Es un suplemento al *Dealer Agreement* y se firma en dos ejemplares; uno por la emisión en moneda

extranjera y otro por la emisión en pesos. Junto con ellos se firma el Suplemento de Precio de cada serie.

*Syndicate* es un consorcio financiero o grupo de inversores para realizar una operación en común.

Los títulos pueden cotizarse en mercados locales e internacionales. En el primer caso, la ONCP deberá participar en la elección y contacto con las agencias calificadoras de crédito locales, ya que dicho trámite es necesario para que puedan adquirir los títulos, los fondos de jubilaciones pensiones (Ley 24.241, Capítulo V, Inversiones; Circulares del Banco Central de la República Argentina A 2484, 2521 y 2540 y Resolución de la Superintendencia de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones 360/97). En este caso la ONCP gestionará la inclusión del título dentro de los papeles cotizantes en la Bolsa de Comercio y en el mercado de valores como el Mercado Abierto Electrónico siguiendo las normas.

Para el caso de la cotización en mercados internacionales, se requerirá la calificación de una agencia internacional, debiendo la ONCP participar en el proceso de selección y contratación. Para más información sobre agencias calificadoras.

Aprobados los contratos respectivos la emisión del título se realizará en una o varias series. Cualquiera sea el caso, la ONCP participará en los trámites necesarios para la determinación de las condiciones específicas de cada serie. Los documentos habituales en este trámite incluyen Certificados, Suplementos de precio y Títulos globales transitorios y permanentes.

La firma de todos los documentos puede estar a cargo del MEOSP o puede ser delegado por éste a alguna autoridad, generalmente, el Secretario de Hacienda.

## **Préstamo puente**

El Reuters Glossary define al préstamo puente como préstamo de corto plazo de auxilio intermedio, mientras se aguarda financiamiento entre otros casos mediante la emisión de títulos. Estas operaciones deben ser registradas en los subsistemas de información a cargo de la ONCP

## **Contratos de préstamos con organismos internacionales**

La República Argentina mantiene relaciones con los organismos financieros internacionales de características multilaterales. Entre ellos se encuentran el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) Además mantienen relaciones con otros muchos organismos multilaterales y bilaterales (de países determinados).

El Gobierno tiene posibilidades de acceder a fondos provenientes del BIRF y del BID. Estos fondos están destinados fundamentalmente al financiamiento del gobierno nacional en los paí-

ses miembros de cada uno de esos organismos. Ha sido tradición que los fondos se canalizan al Gobierno de la Nación pudiendo éste cederlos a los gobiernos provinciales mediante convenios subsidiarios.

En los últimos años se han identificado nuevas modalidades de préstamos habiendo aceptado el Gobierno de la Nación la financiación directa de provincias y municipios, con la garantía de los estados nacionales.

Los fondos de los organismos multilaterales tienen varios objetivos principales:

- a. préstamos para el financiamiento de obras de inversión (viales, saneamiento, energía comunicaciones, escuelas, hospitales, etc.)
- b. préstamos de asistencia técnica a instituciones bancarias para el financiamiento de sectores productivos
- c. ajuste estructural de las economías.

### **Características particulares de la negociación**

Un préstamo de un organismo internacional difiere profundamente de la colocación de títulos o de un préstamo bancario. Su diferencia principal reside en que la entrega de los fondos está relacionada con la realización de un conjunto de actividades (asistencia técnica, inversiones) acordado de antemano y el desembolso de los fondos se produce a medida que se ejecutan las actividades previstas. Por consiguiente, es importante la negociación previa de las condiciones del préstamo.

La preparación de un proyecto con un organismo internacional tiene varias etapas que se deben cumplir. La relación formal del organismo nacional con el citado organismo se desarrolla por medio de reuniones de trabajo denominadas misiones que normalmente se desarrollan en el país:

#### *Etapa 1 Misiones de programación*

Se refiere a la relación primaria que el Gobierno Nacional mantiene con el organismo multilateral. En estas misiones, el Ministerio de Economía y los sectores públicos interesados presentan las propuestas de nuevos programas o de ampliación de proyectos en ejecución que se desean incorporar al financiamiento de los bancos hacia el país.

Los acuerdos a que se lleguen determinan el listado de operaciones/ proyectos y los respectivos montos (*pipe line*) que el banco financiará en un futuro próximo, además de la financiación ya acordada previamente.

#### *Etapa 2 Misión de identificación*

Una vez que el proyecto o programa aparece en el *pipe line* en esta misión se comienza a delinear las principales características que tendría la operación a realizar. Se definen los objeti-

vos y muy primariamente los componentes que compondrán la operación. En esta etapa se comienzan a constituir los equipos técnicos tanto del banco como el nacional que participan en la preparación de la operación.

### *Etapa 3 Misiones de orientación*

Las misiones son varias y sucesivas. En ellas se avanza, con la participación de la contraparte nacional establecida por el futuro ejecutor (unidades de preparación de proyectos o unidad coordinadora o ejecutora), en la identificación de los componentes y subcomponentes del préstamo, en la definición de las actividades y resultados y en la precisión del costo a financiar como contrapartida local. Se acuerda en aproximaciones sucesivas con el banco como se organizará la ejecución del préstamo.

En el transcurso del tiempo transcurrido entre las diferentes misiones de orientación es necesaria la preparación por parte del equipo local de un conjunto de documentos e informes específicos para la definición de las actividades y resultados, los que se discuten y acuerdan con los funcionarios del banco.

### *Etapa 4 Misión de análisis*

Es una etapa avanzada quedan definidos con precisión los componentes y subcomponentes, actividades, resultados, términos de referencia de los consultores que se contratarán, equipamiento, cronograma de ejecución presupuesto y la forma de organización que asumirá la responsabilidad de las operaciones.

Se discute, además, a nivel global cuales son las metas macroeconómicas y/o sectoriales que el prestatario y/o el ejecutor deberá cumplir para ejecutar el préstamo, las que se acordarán en la misión de negociación.

### *Etapa 5 Negociación del préstamo*

Se discute el contrato de préstamo, específicamente las estipulaciones especiales. Se ratifica o modifica la operación diseñada acordándose las metas a cumplir y las condicionalidades generales así como las que se especifiquen para los diferentes desembolsos.

Al finalizar esta etapa es requerida la participación de la autoridad política. Es la etapa aprobatoria previa a la presentación al Directorio de la operación diseñada.

A modo de resumen de la descripción de las etapas precedentes se deduce que las características generales y particulares de la operación se definen sucesiva y progresivamente, cada vez con mayor precisión con la participación activa tanto de las misiones como de los sectores públicos involucrados.

Este proceso supone un desarrollo bastante extenso tanto de tipo conceptual como de preparación de documentación, que lleva a que la operación deba aprobarse en un tiempo no menor entre un año y medio y dos años desde el momento inicial de la idea.

## Contenido de los contratos de préstamos con organismos internacionales

- a. El contrato de préstamo contiene los siguientes elementos:
- b. Descripción del objeto y designación de la institución responsable de la ejecución.
- c. Interés, amortizaciones y comisiones.
- d. Tipo de moneda, lugar de pagos, tratamiento impositivo.
- e. Condiciones y procedimientos de los desembolsos.
- f. Suspensión de desembolsos y vencimiento anticipado por incumplimiento (*default*).
- g. Componentes del préstamo
- h. Ejecución del programa y modo de efectuar las contrataciones a cargo del préstamo.
- i. Obligaciones de la institución ejecutora: controles, procedimientos de registros, e informes.
- j. Comunicaciones entre las partes y mecanismos de resolución de diferencias.

## Operaciones de préstamos indirectos a través del Gobierno de la Nación

En algunas operaciones con los organismos financieros internacionales, el Gobierno Nacional gestiona financiamiento para actividades que llevarán adelante provincias y municipios. En esos casos, el prestatario es el Gobierno Nacional, cediendo los fondos a la jurisdicción mediante un convenio subsidiario que fija las condiciones del traspaso. Dicho convenio subsidiario, debe ser aprobado por la Legislatura toda vez que implica un endeudamiento de la Provincia o de la Ciudad Autónoma.

Estas operaciones están habitualmente dirigidas a un sector determinado, de modo que las relaciones primarias se efectúan entre las áreas respectivas de los niveles nacionales y provinciales (por ej. autoridades de los ministerios de educación).

## Empréstitos de corto plazo

Los empréstitos de corto plazo que luego se enumeran se utilizan para resolver carencias transitorias de liquidez del Tesoro

Son contratos de esta naturaleza los préstamos solicitados al sector financiero local

Un caso especial de empréstito de corto plazo lo constituyen los denominados préstamos puentes. Es de corto plazo y constituye un auxilio intermedio, mientras se aguarda financiamiento a mediano y largo plazo.

## Avales y fianzas

Los avales y fianzas son garantías que puede acordar el Gobierno, por razones de interés público. Se garantiza a su vencimiento la deuda de un tercero. La fianza ocurre cuando el Gobierno se obliga accesoriamente por un tercero y el acreedor de ese tercero lo acepta; el fiador no puede ser compelido a pagar al acreedor, sin previa excusión de todos los bienes del deudor. A diferencia de la fianza, en el aval, el acreedor puede accionar contra el deudor principal o contra el Gobierno directamente, en forma indistinta.

## Sociedades calificadoras de riesgo

El *riesgo crediticio* consiste en el diferencial entre tasas de referencia y de la operación que mide el grado de probabilidad de incumplimiento del deudor según la visión del acreedor. La publicación Reuters Glossary of International Financial & Economic Terms define el riesgo como la probabilidad de que una pérdida ocurra en una posición e incluye entre otros significados riesgo del estado y riesgo de la contraparte. Los factores de riesgo son aquellos que pueden afectar los niveles de interés y de volatilidad en los mercados. En el mercado de dinero estos factores pueden ser oferta y demanda o la política del banco central.

El riesgo crediticio es estimado por consultoras internacionales y nacionales las que tienen en cuenta la solvencia del Gobierno, el crecimiento positivo o negativo de la economía, la estabilidad política y económica, la capacidad de lograr superávit fiscal, el grado de eficiencia de la administración de la deuda y otros elementos relacionados con su conducta previsible.

El riesgo país influye en todos los sistemas de crédito público, sean los de la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires y de los municipios.

Es usual que para la medición del riesgo se utilicen los servicios de sociedades calificadoras de riesgo nacionales inscriptas en la Comisión Nacional de Valores e internacionales.

La ONCP impulsa el proceso de selección de agencias calificadoras de riesgos. Elabora el proyecto de acto administrativo aprobando la contratación de las elegidas y participa en la firma de una *application*, carta acuerdo o contrato de adhesión (varía para cada agencia). La ONCP mantiene la relación con las agencias calificadoras mientras dure la vigencia del respectivo contrato principal de préstamo. Para ello atiende a las calificadoras, emite y recibe informes, requiere el cumplimiento de la evaluación periódica y a través de sus SAF emite las órdenes de pago para cancelar derechos y honorarios.

## Calificadoras nacionales

En nuestro país están inscriptas, actualmente, en la Comisión Nacional de Valores las siguientes calificadoras:



<b>Nro. Inscripción</b>	<b>Denominación</b>
1	Duff & Phelps de Argentina Sociedad Calificadora de Riesgo S. A.
2	Standard & Poors Internacional Ratings Ltd. Sucursal Argentina
3	Fitch IBCA Argentina Calificadora de Riesgo S. A.
4	Humphreys Calificadora de Riesgo S. A.
5	Value Calificadora de Riesgo S. A.
6	Evaluadora Latinoamericana S. A. Calificadora de Riesgo
7	Magister/Bankwatch Calificadora de Riesgo S. A.
9	Prisma Calificadora de Riesgo S.A.

A continuación, como ejemplo, se presentan las categorías de calificación de Magister/Bankwatch Calificadora de Riesgo S.A. Al mencionarse pago se entiende que corresponde tanto al capital como a los intereses y los términos y plazos pactados. Cuando se indican cambios, éstos se refieren al sector de pertenencia del emisor o a la economía en general.

<b>Categorías</b>	<b>Conceptos relativos a los instrumentos de deuda y a la capacidad de pago</b>	<b>Subcategorías</b>
A	Muy buena: no se vería afectada ante cambios predecibles	AAA Rango superior AA Rango medio A Rango inferior
B	Buena; susceptible de ser afectada ante eventuales cambios	BBB Rango superior BB Rango medio B Rango inferior
C	Inadecuada; ante eventuales cambios, cuenta con alguna probabilidad de retardo en el pago o de pérdida de los intereses	No tiene
D	Insuficiente; alta probabilidad de retardo en el pago o pérdida de intereses y de capital	No tiene
E	Se carece de información válida representativa que impide pronunciarse respecto a la probabilidad de pago.	No tiene

Standard & Poors de Argentina utiliza las siguientes calificaciones para Obligaciones negociables, aplicable en general para contratos a mediano y largo plazo

<b>Categorías</b>	<b>Conceptos concernientes a la relación con otros emisores Argentinos. Mercado comprende al mercado del emisor, a los mercados financieros y a la situación económica general</b>
raAAA	Sumamente fuerte
raAA	Muy fuerte
raA	Fuerte, levemente susceptible a los efectos adversos de cambios y condiciones
raBBB	Adecuados parámetros de protección; condiciones adversas o cambios en las circunstancias podrían debilitar la capacidad de hacer frente a sus obligaciones financieras
raBB	Parámetros un tanto débiles de protección de su vulnerabilidad frente a causa de incertidumbres adversas del mercado
raB	Parámetros débiles; si bien hay capacidad de pago, condiciones adversas del mercado podría debilitar su capacidad o voluntad de cumplir sus obligaciones financieras
raCCC	Actualmente vulnerable; depende de condiciones favorables del mercado
raCC	Actualmente muy vulnerable
raC	Situación concreta o posible de petición de quiebra pero los pagos continúan realizándose
raD	Situación de no pago o el responsable ha sido declarado en quiebra: aplicable aún en los casos en que un período de gracia no haya expirado salvo que la agencia crea que los pagos se harán cuando venzan
raE	No se ha presentado información válida representativa para el desarrollo de su calificación por el lapso mínimo exigido

Standard & Poors de Argentina utiliza los símbolos + y - para destacar fortalezas o debilidades dentro de las categorías raAAA a raB También ha desarrollado una calificación nacional para evaluar la posible dirección de la deuda a largo o mediano plazo de un emisor. La escala es la siguiente:

<b>Calificación</b>	<b>Posible dirección en el mediano o largo plazo</b>
Positiva	puede subir
Negativa	puede bajar
Estable	no se vislumbran cambios
En desarrollo	puede subir o bajar
NM	cambio no significativo

Standard & Poors de Argentina califica la deuda de corto plazo como sigue:

<b>Categorías</b>	<b>Conceptos concernientes a la capacidad de pago en relación con otros emisores Argentinos. Mercado comprende al mercado del emisor, a los mercados financieros y a la situación económica general.</b>
raA - 1	Fuerte: si se añade el signo + es Muy fuerte
raA - 2	Satisfactoria; levemente susceptible a cambios adversos del mercado
raA - 3	.Adecuados parámetros de protección con mayor vulnerabilidad a cambios adversos del mercado
raB	Significativamente vulnerable a cambios adversos en el mercado
raC	Dudosa capacidad de pago
raD	Situación de no pago
raE	No se ha presentado información válida y representativa para la calificación

### Calificadoras internacionales

La siguiente tabla presenta las principales categorías de deuda definidas por algunas consultoras internacionales

<b>Categorías de deuda</b>	<b>Standard &amp; Poors</b>	<b>Moody's</b>	<b>Duff &amp; Phelps Inc</b>
I Para inversión			
Máxima seguridad	AAA	Aaa	AAA
Muy alta calificación	AA+/A	Aa1/Aa3	AA+/AA-
Grado medio alto	A+/A-	A1/A3	A+/A-
Grado medio bajo	BBB+/BBB-	Baa1/Baa3	BBB+/BBB-
II Especulativa media			
Grado bajo	BB+/BB-	Ba1/Ba3	B+/B-
Grado alto	B+/B-	B1/B3	B+/B-
III Muy especulativa			
Riesgo sustancial	CCC+/CCC-	`Caa	CCC
Extremo	CC	Ca	
Absoluto	C	C	
Mora	D		

## Operaciones de reestructuración de deudas

Las operaciones de reestructuración de la deuda pueden ser:

### Directas

Se efectúan con los mismos acreedores extinguiendo una deuda preexistente y contrayendo una nueva y puede ser efectuada por:

- a. *conversión*: se cambian uno o más títulos por otro u otros representativos del mismo capital adeudado pero modificando plazos y condiciones
- b. *consolidación*: se transforman una o más partes de la deuda (normalmente interna y de corto plazo) en deuda instrumentada, generalmente por títulos, a mayor plazo, conciliando los montos adeudados y modificando las condiciones del servicio.
- c. *renegociación*; se conviene con el acreedor la modificación de plazos, intereses u otras condiciones y se instrumenta mediante una *adenda* al contrato original o un nuevo convenio
- d. *Cancelación anticipada*; si se hubiera convenido cabe la cancelación anticipada de deuda pudiéndose utilizar para ello, si hubieren disponibles, excedentes de liquidez.

### Indirectas

Se realizan con acreedores distintos a través del mercado y en lapsos diferentes, emitiendo deuda nueva y comprando deuda preexistente. Implica el manejo del pasivo del Gobierno con el fin de:

- a. administrar el riesgo de fluctuaciones en las tasas de interés internacionales y tipos de cambio
- b. arbitrar el rendimiento de los distintos instrumentos de la deuda.
- c. reducir la volatilidad de los instrumentos financieros más líquidos.

Son operaciones indirectas:

- a. compras en el mercado
- b. operaciones de cancelación de deuda combinadas
- c. operaciones de pase de monedas (*currency swaps*) o de tipo de tasa de interés (*interest swaps*) En términos bancarios significa cambio de una divisa a plazo por otra al contado o canje de un préstamo por otro en el que se modifica algún elemento.
- d. acuerdos de recompra de obligaciones (*repurchase agreements*)
- e. instrumentos derivados (futuros, opciones, límites inferiores (*floors*): límites superiores (*caps*),
- f. límites inferiores y superiores (*collars*) operaciones de cobertura (*hedge*).

# CAPITULO 7

## El Sistema de Tesorería

*Marcelo F. Frezzini*

### Definición

A lo largo de este capítulo nos dedicaremos a uno de los sistemas encargados de la administración de los recursos financieros, que es el Sistema de Tesorería. Se lo puede definir como un conjunto de órganos, normas y procedimientos que intervienen en la recaudación de los ingresos y en los pagos que configuran el flujo de fondos del sector público, así como en la custodia de las disponibilidades que se generen.

Sin perjuicio de lo mencionado precedentemente, debemos decir que las funciones de la tesorería, también abarcan aspectos de gestión de fondos, identificando los momentos que durante el ejercicio cuenta con valores transitoriamente ociosos, es decir, que exista un superávit de tesorería, para colocarlos en una inversión de corto plazo y así obtener una rentabilidad. Por otra parte, se debe determinar los subperíodos menores al año financiero, en los cuales puedan surgir insuficiencias transitorias de caja, es decir, déficit de tesorería, y por lo tanto procurar obtener el financiamiento de menor costo y evitar la acumulación de libramientos impagos.

### Órgano Rector

Con respecto a la organización del sistema tratado en este capítulo, se debe decir que la Tesorería General de la Nación será el órgano rector del sistema de tesorería, según lo dispuesto en el artículo 73 de la ley 24156. En virtud de lo mencionado anteriormente, asumirá la responsabilidad de coordinar el funcionamiento de todas las unidades o servicios de tesorería que operen en el Sector Público, procurando establecer un mismo criterio para todo el sistema, centralizando el dictando las normas y procedimientos internos y descentralizar el funcionamiento operativo del sistema.

La Tesorería General estará a cargo de un Tesorero General que será asistido por un Subtesorero General, siendo ambos funcionarios designados por el Poder Ejecutivo Nacional, siendo requisito indispensable para ejercer uno y otro cargo contar con título universitario en algunas de las ramas de las ciencias económicas y una experiencia en el área financiera o de control no inferior a cinco años, imposición que determina el artículo 75 de la ley 24156.

## Funciones

Entre las funciones de la TESORERIA podemos mencionar las siguientes:

- a) Participar en la formulación de los aspectos monetarios de la política financiera
- b) Elaborar conjuntamente con la Oficina de Presupuesto la programación de la ejecución del presupuesto de la Administración y programar el flujo de fondos
- c) Centralizar la recaudación de los recursos de la Administración Central y distribuirlos en las tesorerías jurisdiccionales para que éstas efectúen el pago de las obligaciones que se generen;
- d) Conformar el presupuesto de caja de los Organismos Descentralizados, supervisar su ejecución y asignar las cuotas de las transferencias que éstos recibirán de acuerdo con la Ley General de Presupuesto;
- e) Administrar el sistema de caja única o de fondo unificado
- f) Emitir Letras del Tesoro
- g) Ejercer la supervisión técnica de todas las tesorerías
- h) Elaborar anualmente el presupuesto de caja y realizar el seguimiento y evaluación de su ejecución;
- i) Coordinar con el Banco Central de la República Argentina la administración de la liquidez del Sector Público Nacional en cada coyuntura económica, fijando políticas sobre mantenimiento y utilización de los saldos de caja;
- j) Emitir opinión previa sobre las inversiones temporales de fondos que realicen las entidades del Sector Público en instituciones financieras del país o del extranjero;
- k) Custodiar los títulos y valores de propiedad de la Administración Central o de terceros, que se pongan a su cargo;
- l) Efectivizar las órdenes de pago que conformen los requisitos legales y le sean remitidas para su cancelación.
- m) El Tesorero General dictará el reglamento interno de la Tesorería General de la y asignará funciones al Subtesorero General.

## Depósito de fondos

Un aspecto a tener en cuenta, es que los fondos que administra la tesorería deben ser depositados en cuentas bancarias, y así se desprende de lo normado en el artículo 78 de la ley 24156, el cual reza, que los fondos que administren las jurisdicciones y entidades de la Administración Nacional se depositarán en cuentas del sistema bancario a la orden conjunta del jefe del servicio administrativo y del tesorero o funcionario que haga sus veces.

## Cuenta Única del Tesoro

En este apartado nos dedicaremos a tratar el sistema de la Cuenta Única del Tesoro, que es un mecanismo que dispone el mantenimiento de una sola cuenta bancaria, a la cual se dirigen todos los recursos y desde la cual se efectúan todos los pagos, derivando la obligatoriedad de instituir esta operatoria lo normado en el artículo 80 de la ley 24156.

### Concepto

El sistema de Cuenta Única del Tesoro (C.U.T.) es un modelo que se basa en el principio de unidad de caja, manteniendo una sola cuenta corriente bancaria, operada exclusivamente por la Tesorería General.

A esta cuenta se dirigen todos los recursos que se recaudan, ya sean los destinados a rentas generales, propios de organismos o los que tengan alguna afectación específica, las donaciones, los créditos externos o fondos de terceros, excluidos solamente los recursos de los organismos que por normas legales no se integren a la Cuenta Única, como la ANSES y la AFIP.

Por otra parte, a través de la Cuenta Única del Tesoro son efectivizados todos los pagos de las obligaciones contraídas por las Jurisdicciones de la Administración Central, o entregas de fondos a Organismos descentralizados.

De este modo, se evita la multiplicidad de cuentas bancarias, facilitando las labores de auditoría respecto a este rubro, debiendo garantizar el cumplimiento de los desembolsos programados, así como la transparencia y liquidez del sistema, y conociendo en detalle a quien pertenece cada recurso dirigido a la C.U.T.

### Ventajas del sistema de Cuenta Única del Tesoro

Centraliza en una sola cuenta la totalidad de los recursos y a partir de las disponibilidades asume los pagos del sector público.

Limita la dispersión de fondos a partir del principio de unidad de caja.

Al realizar todas sus transacciones de ingresos y pagos y obtiene un panorama consolidado de su posición de caja al final de cada día.

Permite la inmediata disposición de los recursos.

En cuanto a los gastos, permite tomar decisiones centralizadas sobre las prioridades de las necesidades a satisfacer. Agiliza la distribución de recursos para el pago de las obligaciones.

Evita incurrir en costos de endeudamiento innecesarios como consecuencia del desconocimiento de la existencia de fondos dispersos en diferentes cuentas

La Tesorería General conoce los saldos de las cuentas bancarias de todos los organismos, que se consolidan diariamente con el saldo de la C.U.T. para obtener la posición financiera del total del Sector Público y así poder hacer más eficiente el uso de las disponibilidades en las cuentas bancarias

## Funcionamiento

Para el funcionamiento de la Tesorería bajo el modelo de gestión C.U.T. se desarrolla sobre la base de las Cuentas Escriturales, que identifican los fondos que le corresponden a cada Jurisdicción de la Administración Central y a cada Organismo Descentralizado del total existente en la C.U.T.

Los organismos y jurisdicciones deben mantener sus disponibilidades en el Banco Nación en cuentas corrientes bancarias, al solo efecto de recibir los fondos en concepto recursos propios, afectados o de terceros, y cada una de ellas debe estar vinculada a una fuente de financiamiento. Este conjunto de cuentas se denomina “Cuentas Recaudadoras”, que luego se remiten a la cuenta única del tesoro.

Al ingresar los recursos en la C.U.T. se especifica a quien pertenecen los fondos, siendo para ello necesario abrir a cada institución una cuenta escritural, que es una cuenta registral de los organismos en la tesorería general que reemplaza la cuenta bancaria que los mismos tenían en el banco. En base a esto, se imputará un crédito en la cuenta escritural asociada a la cuenta recaudadora de origen. En el Modelo Financiero CUT, a cada cuenta recaudadora existente en el Banco, le corresponde una cuenta escritural en la CUT.

Luego a través de la C.U.T. la Tesorería General extiende las autorizaciones de pago, tras las solicitudes de pago emitidas por los servicios administrativos, transfiriendo los fondos en concepto de pago a la cuenta corriente bancaria del proveedor beneficiario, y esa operación se registra en la cuenta escritural.

## Fondos Rotatorios

El artículo 81 de la ley 24156 dispone que los órganos de los tres Poderes del Estado y la autoridad superior de cada una de las entidades descentralizadas que conforman la Administración Nacional, podrán autorizar el funcionamiento de fondos rotatorios y/o cajas chicas, con el régimen y los límites que se establezcan en sus respectivas reglamentaciones. A estos efectos, las tesorerías respectivas, podrán entregar los fondos necesarios con carácter de anticipo, formulando el cargo correspondiente a sus receptores.

En virtud de lo expuesto anteriormente, podemos decir que existen situaciones excepcionales en cuanto al manejo de fondos, una de ellas es la implementación de fondos rotatorios o el sistema de cajas chicas para la realización de gastos menores y/o urgentes. Estos son proce-



dimientos atípicos que procuran agilizar ciertas compras con sus respectivos pagos, restringidos a situaciones particulares, con el fin de garantizar el funcionamiento habitual ante cuestiones que demandan una pronta solución, cuyas transacciones no puedan ser llevadas a cabo a través de las modalidades habituales.

Mediante el dictado del acto administrativo, que implementa el fondo rotatorio, se establece el monto constituido, el funcionario responsable de su manejo, el valor máximo de cada pago individual a realizar, los conceptos a atender, el porcentaje o valor consumido para solicitar su reposición y/o la periodicidad de su rendición, la cual no podrá ser menor a un mes.

Autorizada la creación del fondo, se genera una orden de pago extrapresupuestaria y se le entrega el monto consignado en el libramiento al funcionario responsable señalado en la norma que regula su funcionamiento. Con los valores recibidos se materializan los pagos por las compras de aquellos gastos admitidos, por ejemplo gastos de librería, servicios de reparaciones eléctricas menores, adquisición de repuestos para un bien de uso, debiendo el funcionario verificar que los comprobantes que reciba, por los egresos efectivizados con motivo de dichas transacciones, cumplan con todas las exigencias impuestas por los organismos de recaudación.

Por lo menos una vez por mes, cualquiera sea el monto del fondo que se encuentre utilizado, o si con anterioridad se alcanzó el porcentaje o importe del fondo fijado en la disposición que lo autoriza, deberá procederse a la rendición de los gastos atendidos con los recursos constituidos. Una vez que se acreditó que las erogaciones cumplen con las exigencias establecidas se procederá a su reposición.

A su vez, los conceptos rendidos serán imputados en función del clasificador presupuestario de gastos, por ejemplo un gasto de librería, una vez rendido y aprobado, se imputará presupuestariamente como un bien de consumo. El penúltimo día hábil del ejercicio, cualquiera sea el monto invertido hasta esa fecha con cargo a dichos fondos, deberá procederse a la rendición final de los gastos y a la devolución de los importes excedentes.

## **El Sistema de Tesorería a nivel provincial y municipal en la Provincia de Buenos Aires.**

### **Concepto y órgano rector**

En esta sección nos dedicaremos al Subsistema de Tesorería en la Provincia de Buenos Aires, cuyo marco normativo es la ley de Administración Financiera de la Provincia de Buenos Aires N° 13767 (LAFPBA). También trataremos el sistema señalado, en el ámbito municipal de la provincia citada, regulado por la Ley Orgánica Municipal Decreto 6.769/58 (LOM), el Reglamento de Contabilidad y Disposiciones de Administración para las Municipalidades (RC) y el Decreto 2980/00 Reforma Administrativa y Financiera en el Ámbito Municipal (R.A.F.A.M.).

Los artículos 67 LAFPBA y 63 del Dto. 2980/00, definen a este sistema en la misma forma que se conceptualizó al inicio de este capítulo para el sector nacional, siendo el órgano rector en la esfera provincial la Tesorería General de la Provincia, mientras que en las Municipalidades serán las Tesorerías Municipales, según se desprende de los artículos 68 LAFPBA y 64 del Dto. 2980/00 respectivamente.

## **Funcionarios. Requisitos de admisibilidad**

La Tesorería General de la Provincia estará a cargo de un funcionario con el título de Tesorero General de la Provincia, quien será remplazado, en caso de ausencia o impedimento, por el Subtesorero General de la Provincia, de acuerdo a lo normado en el artículo 70 de la ley que rige a este sistema. A su vez, esa misma norma impone como requisito para el desempeño de ambos cargos, contar con título universitario en alguna de las ramas de las ciencias económicas, y una experiencia no menor de 5 años en el área financiera o de control del sector público, o privado.

En las municipalidades, la Tesorería estará a cargo de un Tesorero que será asistido por un subtesorero, que suplantara al titular en caso de ausencia transitoria, según lo dispuesto en el artículo 65 del Dto. 2980/00.

Debemos indicar, que las tareas diarias de los subtesoreros serán asignadas por el Tesorero y de acuerdo a la reglamentación interna.

Una diferencia en el sistema de tesorería que existe entre el sector municipal y las otras jurisdicciones, es que para ocupar los cargos de tesorero y subtesorero en las municipalidades de la provincia de Buenos Aires, la legislación vigente no exige que estos funcionarios deban contar título universitario alguno.

En las comunas, los funcionarios que se desempeñaran como tesoreros, son nombrados por el titular del Departamento Ejecutivo, es decir, por el Intendente mediante el dictado del correspondiente decreto. Esta atribución del titular del departamento ejecutivo, se dispone en los artículos 108 inciso 9) y 178 de la Ley Orgánica Municipal.

En las normas de ambos estamentos encontramos impedimentos para ocupar los cargos señalados y ellos son los siguientes:

En la tesorería provincial no podrán ser designados como tesorero o subtesorero los concursados o fallidos, quienes estén inhibidos por deuda judicial exigible y quienes hayan sido condenados por delito doloso o inhabilitado para el ejercicio de la profesión en sede penal.

En el sector municipal el artículo 6 de la LOM, señala que no se admitirán como miembros de la Municipalidad:

- 1) Los que no tengan capacidad para ser electores
- 2) Los que directa o indirectamente están interesados en algún contrato en que la municipalidad sea parte.

- 3) Los fiadores o garantes de personas que tengan contraídas obligaciones con la municipalidad.
- 4) Los inhabilitados para el desempeño de cargos públicos.
- 5) Las personas declaradas responsables por el Tribunal de Cuentas mientras que no den cumplimientos a sus resoluciones.

Además el artículo 179 inciso 1) de la LOM, establece que ninguna persona será empleada en la Municipalidad cuando tenga directa o indirectamente interés pecuniario en contrato, obra o servicio de ella.

Por otra parte, se debe decir que el Tesorero Municipal es un cargo de carrera, o como se denomina habitualmente es un funcionario de ley, por lo tanto son inamovibles. Para la remoción de este funcionario es requisito indispensable el acuerdo del Concejo Deliberante, requerido por el Departamento Ejecutivo en petición fundada, en función de lo establecido en los artículos 196 de la LOM y 26 del RC.

## **Egreso de fondos**

Respecto a la salida de fondos, es decir, en cuanto a los pagos, los libramientos deben ser intervenidos previamente por quienes señalen las normas, siendo este un requisito indispensable para que pueda materializarse la etapa del pagado. El titular del órgano rector del sistema de tesorería será responsable de la transgresión a dicha exigencia.

El artículo 72 de LAFPBA, establece que el Tesorero General de la Provincia y los tesoreros de las Tesorerías centrales, no podrán disponer salidas de fondos, títulos y valores cuya documentación no haya sido intervenida previamente por la Contaduría General de la Provincia.

A su vez, en la esfera municipal, el Tesorero no puede dar curso a ninguna orden de pago o de devolución en la que no conste la previa intervención del Contaduría Municipal. Dichas ordenes deberán contener la firma del intendente y estar refrendada por el Secretario encargado de las finanzas municipales. Esta obligación se desprende de lo normado en los artículos 190 de la LOM, artículo 18 del RC y artículo 72 del Dto. 2080/00.

## **Entidades bancarias**

Los recursos recaudados por la Provincia de Buenos Aires, como así también, por las comunas de dicha provincia, obligatoriamente deben ser depositados en cuentas bancarias del Banco de la Provincia de Buenos Aires, según lo establecido en el artículo 81 de la LAFPBA, para el caso de la Tesorería provincial, y el artículo 194 de la LOM para las municipalidades.

Para el caso de las comunas, existe una excepción a la norma mencionada, autorizando a las municipalidades a efectuar la apertura de cuentas en un banco distinto, preferentemente oficial, cuando este no existiere en la ciudad, alternativa que ofrece el artículo 20 del RC.

En el ámbito provincial la apertura de las cuentas bancarias serán autorizadas por el Ministerio de Economía a la orden conjunta del Contador o Subcontador General y del Tesorero o Subtesorero General.

## **Insuficiencias transitorias de fondos**

Uno de los aspectos más importantes de la gestión de flujo de fondos que asume la Tesorería bajo su responsabilidad, tiene que ver con la de advertir y anticipar las necesidades de financiamiento del tesoro durante el ejercicio financiero, para los diferentes subperíodos que lo conforman. Con ello se intenta instrumentar las mejores operaciones de financiamiento posibles, en cuanto a su costo, conveniencia y oportunidad, buscando mantener la liquidez de tesorería a corto y mediano plazo, y de ese modo hacer efectivo, en tiempo y forma, los pagos incorporados al programa de caja, y evitar así la acumulación de libramientos.

### **Sector provincial**

Cuando sea necesario cubrir insuficiencias transitorias del Tesoro, el artículo 83 de la LAFPBA faculta al Poder Ejecutivo provincial a acudir a las siguientes fuentes financieras:

- Convenir con el Banco de la Provincia de Buenos Aires un anticipo de fondos, cuyo reintegro deberá producirse dentro de los doce meses siguientes al de la efectivización de las partidas requeridas.
- Autorizar a la emisión de Letras de Tesorería para pagar deudas u obtener ingresos.
- Autorizar a la entrega de anticipos de recursos a favor de los entes descentralizados por hasta un monto que no exceda de la mitad de los previstos y no recaudado por cada ente, debiendo ser reintegrado dicho anticipo dentro del ejercicio

## **Municipalidades**

Cuando las municipalidades presenten deficiencias transitorias de caja, provocadas por falta de coincidencia de los ingresos con los gastos, las comunas podrán contraer los siguientes tipos de deudas, cuya devolución deberá operar durante el ejercicio fiscal:

- Uno de los instrumentos para sortear ahogos financieros estacionales son los anticipos bancarios o autorizaciones para girar en descubierto, el cual se utiliza de acuerdo a lo

convenido entre cada municipio y la entidad bancaria, fijando los montos máximos, plazos y costo financiero

- Otra forma de obtener financiamiento ante deficiencias estacionales de caja es la colocación de bonos, títulos u otras obligaciones cuyos vencimientos operen dentro del ejercicio vigente al momento de la formalización. Este modo de obtención de obtener financiamiento, entre otros aspectos, dependerá del tamaño del municipio, del desarrollo económico de la ciudad y la zona.

La utilización de estos instrumentos para financiar un déficit transitorio de tesorería, estará limitada al monto que autorice la ordenanza de presupuesto. De no existir previsión en tal sentido, deberá solicitarse la autorización correspondiente, y por monto definido, al Concejo Deliberante, de acuerdo a lo establecido en los artículos 68 y 69 del Dto. 2980/00.

A su vez, la norma indicada anteriormente, admite que el Intendente autorice al Tesorero a utilizar momentáneamente los recursos con afectación específica para hacer frente a apremios financieros circunstanciales, previa autorización del Departamento Deliberativo. Esta manera de financiarse, por parte de la comuna, tiene la ventaja que no existe costo financiero por su utilización.

La autorización dictada por el Departamento Deliberativo no significará cambio de financiación ni de destino de los recursos y deberá quedar normalizada en el transcurso del ejercicio.

Recordemos que los recursos con afectación son aquellos destinados por ley u ordenanza al cumplimiento de fines determinados, y por lo tanto, no pueden utilizarse para ningún otro objetivo.

## Fianzas

Un tema importante en el ámbito municipal y que se debe tener muy en cuenta, es que todo empleado o funcionario, que tenga a su cargo tareas vinculadas con el manejo y la custodia de fondos, estará obligado a constituir fianza personal o real por un monto que guarde proporción con el de los valores que habitualmente deba manejar o custodiar.

El importe de la fianza será fijado por el Departamento Ejecutivo, que además deberá verificar periódicamente el estado de solvencia de los fiadores.

Las fianzas podrán constituirse mediante dinero en efectivo depositado en una cuenta bancaria a la orden conjunta del intendente y del fiador, títulos públicos, seguros de fidelidad contratados en compañías radicadas en el país.

El Intendente que omita el cumplimiento de la obligación de presentar fianza, por parte de los agentes municipales que manejen fondos, serán solidariamente responsables por el perjuicio que pueda sufrir la comuna por este incumplimiento.

Todo este aspecto se encuentra regulado por lo dispuesto en los artículos 218 al 224 de la LOM, 37 al 47 del RC y 82 al 85 del Dto. 2980/00.

## Registros de Beneficiarios y Poderes

Entre las competencias del tesorero municipal se encuentra la de administrar el Registro de Beneficiarios y Poderes, elemento fundamental al momento de dar seguridad a los pagos que se realizan.

El artículo 71 del Dto. 2980/00 señala que las personas físicas o jurídicas que deban percibir fondos o valores del Municipio, por la contratación de servicios o adquisición de bienes, con excepción del personal estable o transitorio del mismo con respecto a los pagos de haberes que se les efectúen, deberán estar inscriptas en el Registro General de Beneficiarios y Poderes, cuya administración llevará la Tesorería.

Las altas, modificaciones o bajas del Registro General de Beneficiarios y Poderes se llevarán a cabo a solicitud de las personas físicas o jurídicas interesadas.

En este registro se agregan todos los antecedentes que permitan identificar de forma precisa al beneficiario del pago, incorporando por ejemplo, copia del documento de identidad, constancia de inscripción en AFIP, contrato social, constancia de inscripción en Ingresos Brutos, certificación bancaria que indique que la persona es la titular de la cuenta bancaria, a la cual se solicita que se transfieran los fondos con motivo de los pagos a realizar, y toda otra documentación necesaria que disponga la Tesorería en su carácter de órgano rector del sistema.

# CAPITULO 8

## El Sistema de Contabilidad

*Carlos D. Gandini y Hernán R. Vicente*

### Concepto e importancia

De acuerdo a lo expresado por Lea Cortés de Trejo el Sistema de Contabilidad Gubernamental:

...es el sistema de información contable de naturaleza financiera, patrimonial y económica que produce datos útiles para la toma de decisiones por parte de los órganos del Estado y sus funcionarios, el control de la ciudadanía y sus representantes como así también el que compete a los órganos específicos instituidos para ello. (Cortes de Trejo, 2008, p.11).

La importancia de contar con un sistema contable adecuado para el Sector Público queda de manifiesto de la siguiente manera:

Vivimos en épocas en que se requiere el esfuerzo mancomunado para ahondar los desarrollos de los sistemas de contabilidad gubernamental nacional, provincial y municipal. Resulta una quimera buscar la prosperidad del país si no se tiene información útil y armonizada para la toma de decisiones y el control de la hacienda pública. (Cortes de Trejo, 2008, p.12).

Por otra parte, la especificidad en el diseño del Sistema de Contabilidad Gubernamental que tenga como punto de partida el conocimiento de la organización de la hacienda, resulta un hecho ineludible, así lo expresan Torga y Versino (2001, p.56) al expresar que “Los sistemas de contabilidad deben diseñarse para cumplir las disposiciones constitucionales, reglamentarias y los requisitos jurídicos de la jurisdicción, además de los principios contables”.

### Sistema de Contabilidad como integrador

De acuerdo al desarrollo realizado en el capítulo de Administración Financiera el Sistema de Contabilidad actúa como Integrador de todo el Macrosistema de Administración Financiera. En este sentido las transacciones con incidencia económico financiera que se suceden día a día

por la ejecución presupuestaria ingresan a través de unidades periféricas de registro al Sistema Contable, donde el órgano rector la Contaduría General de la Nación las procesa y registra con base a distintos elementos tales como normas contables, planes de cuentas, registros, formularios y manuales de cuentas, permitiendo la salida de la información ordenada y sistematizada en Estados Financieros que conformarán la Cuenta de Inversión.

## Sistema de Contabilidad

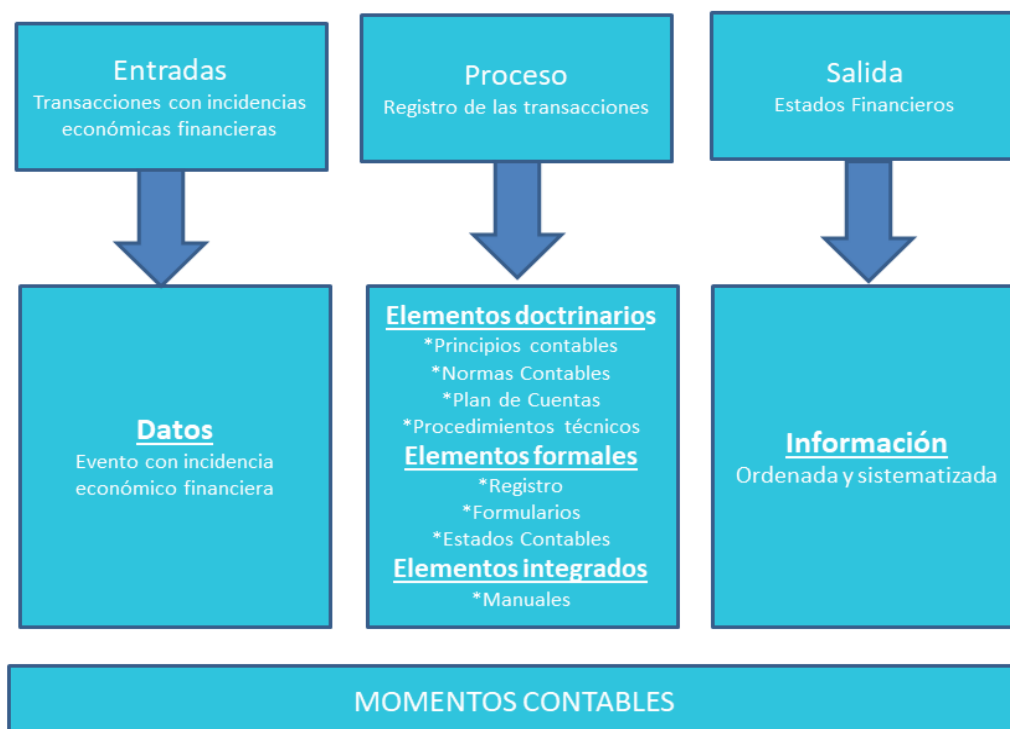


Diagrama de la visión de la producción. Sistema de contabilidad  
Fuente: Las Heras, J. M. (2004), *Estado eficiente*

En consonancia con el proceso descrito que refleja entradas, proceso y salidas, las transacciones son ingresadas por los distintos órganos ejecutores (ONP, TGN, ONCP, y los SAF) para ser procesadas en una base de datos centralizada que administra la Contaduría General de la Nación quien generará la salida de los Estados Contables. A lo largo del capítulo se desarrollará con detalle las características del Sistema Integrado de Información Financiera y los datos que corresponde ingresar a cada una de las unidades de registro.

Los clasificadores presupuestarios descritos ampliamente en el capítulo referido al Sistema Presupuestario juegan un papel preponderante en el proceso de producción de la información contable. Tanto la entrada de la información al ejecutarse el presupuesto de recursos y gastos, como su proceso y salida para convertirse en Estados Contables se produce a través del lenguaje común que presentan los Clasificadores Presupuestario. Para completar el circuito de información resulta indispensable que los clasificadores pre-



supuestarios se encuentre integrados con el Plan de Cuentas General o Nomenclador mediante la denominada Matriz de Conversión, permitiendo la articulación entre el Sistema Presupuestario y el Contable.

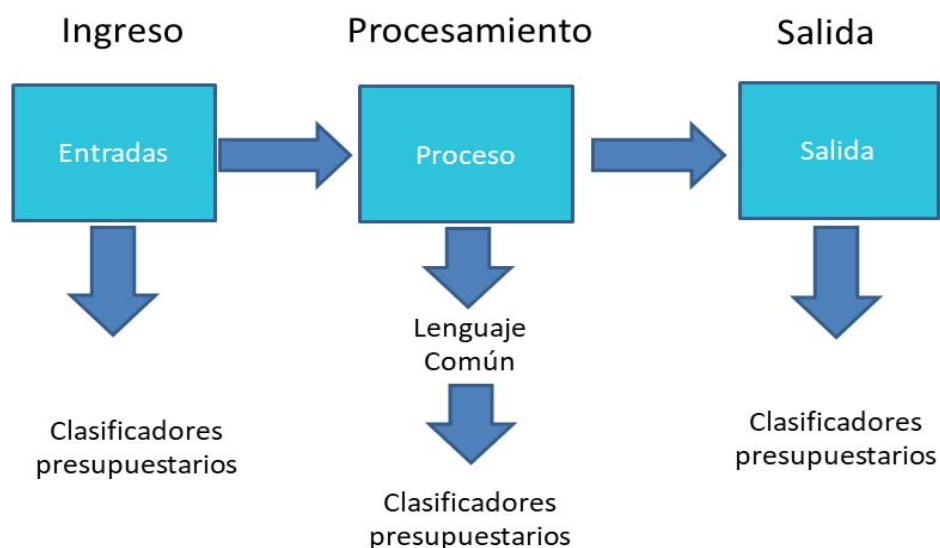


Diagrama de la visión de la producción. Sistema de contabilidad  
Fuente: Las Heras, J. M. (2004), *Estado eficiente*

## Objetivos del Sistema Contable

Partiendo de la conjunción de los plexos normativos existentes en los tres niveles de Administración de la Hacienda Pública, se puede concluir que en cuanto a las transacciones Patrimoniales, Económicas y Financieras del Sector Público, el Sistema Contable Gubernamental deberá cumplir en toda instancia, los siguientes objetivos:

- Registrar sistemáticamente todas las transacciones que se produzcan y afecten o puedan afectar la situación Patrimonial, Económica y Financiera de las Organizaciones que para su análisis legal y normativo, se denominan Jurisdicciones y Entidades del Sector Público.
- Procesar y producir información financiera para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión pública integral y los terceros que representan la sociedad vinculada.
- Presentar la información contable con su sustento documental ordenadamente de tal forma que faciliten las tareas de control interno y externo
- Permitir que la información que se produzca sobre el sector público se integre al sistema de Cuentas Nacionales.

## Características Generales del sistema

El Sistema de Contabilidad en su concepción General, detenta las siguientes características:

- Es común, único, uniforme y aplicable a todo el sector público.
- Permite integrar las informaciones presupuestarias, del tesoro y patrimoniales de cada entidad entre sí y a su vez, con las Cuentas en sus diferentes versiones de la Hacienda Pública, Municipal, Provincial, Nacional.
- Expone la ejecución presupuestaria, los movimientos y situaciones del Tesoro y las variaciones, la composición y la situación del patrimonio.
- Está orientado a determinar los costos de las Operaciones Públicas, medidos como el sacrificio económico de los recursos disponibles por la Administración para su gestión. (Apropiación por centro de costos).

## Sistema integrado de información contable sus requisitos

### Integración en cuanto a funcionalidad, operatividad y consecuencia informativa:

Un sistema puede y debería considerarse integrado cuando se logra contar con una única base de datos para todos los restantes sistemas y subsistemas de información; esto implica que los sistemas comparten la misma base de datos y que la carga de los mismos y resto de antecedentes se efectúa por única vez.

Los requisitos que deben ostentarse para que exista un sistema de información integrado, pueden esquematizarse de la siguiente manera:

### Universalidad del registro de las transacciones

Deben incluirse en los registros todas las transacciones con incidencia económica y financiera.

### Clasificaciones presupuestarias aptas para su integración con el Plan de Cuentas y definición ampliada de recursos y gastos.

Para lograr la integración de la información financiera, deben diseñarse clasificaciones presupuestarias aptas para su integración con los Nomencladores y Planes de Cuentas de la Contabilidad. Deben tenerse en cuenta los Principios de Universalidad y Unidad del Presupuesto,

que deben ser cumplidos por las clasificaciones presupuestarias para poder integrarse e interactuar con el Plan o Nomenclador de Cuentas de la Contabilidad.

Tomando como premisas la interacción y concordancia de los principios presupuestarios y los de doctrina contable, se conceptualiza el concepto amplio de recursos y gastos como

- a) Recursos Presupuestarios = Toda transacción que origine una fuente de fondos:
  - a.1) Ingresos Corrientes
  - a.2) Disminuciones del Activo
  - a.3) Incrementos del Pasivo
  - a.4) Incrementos del Patrimonio
  
- b) Gastos Presupuestarios = Toda transacción que represente uso de fondos:
  - b.1) Gastos Corrientes
  - b.2) Incremento del Activo
  - b.3) Incremento del Pasivo
  - b.4) Disminuciones del Patrimonio

## **Registro Único de cada transacción**

Cada transacción con incidencia económico – financiera debe registrarse una sola vez y en tiempo real, evitando los re procesos contables que duplican la carga de trabajo y posibilitan la existencia de mayor cantidad de errores.

## **Definición de los momentos de Registro**

Una definición adecuada de los momentos de registro en la ejecución del Presupuesto de Gastos como en la de recursos, nos permitirá clasificar las interrelaciones que se mantendrán con el sistema presupuestario. En el diseño del sistema integrado deberá tener un lugar preponderante el momento del Devengado, por su importancia en la integración del Presupuesto con la Contabilidad.

## **Organización de una Base Central de Datos**

Todo sistema de información requiere una base central que almacene y procese ordenadamente la información que surge desde los distintos centros de registro del sistema.

## Órganos Rectores del Sistema Contable y Bases Periféricas de Datos:

En el Ámbito Nacional, la Contaduría General de la Nación, en la Provincia de Buenos Aires la Contaduría General de la Provincia, serán y procederán como tales (Órganos rectores del Sistema Contable en cada uno de sus Jurisdicciones), así como en el ámbito Municipal, la Contaduría Comunal serán las responsables de administrar la base central de datos, mientras que a los demás órganos rectores, les corresponde administrar sus respectivas bases periféricas de datos.

Entre los Centros Periféricos de datos se puede hacer mención a:

### I) Nivel Nacional:

- Oficina Nacional de Presupuesto.
- Oficina Nacional de Crédito Público.
- Tesorería General de la Nación.
- Servicios Administrativos Financieros de las diferentes Jurisdicciones y Entidades ( Ver Artículo 9° de la Ley 24.156)

### II) Nivel Provincia de Buenos Aires:

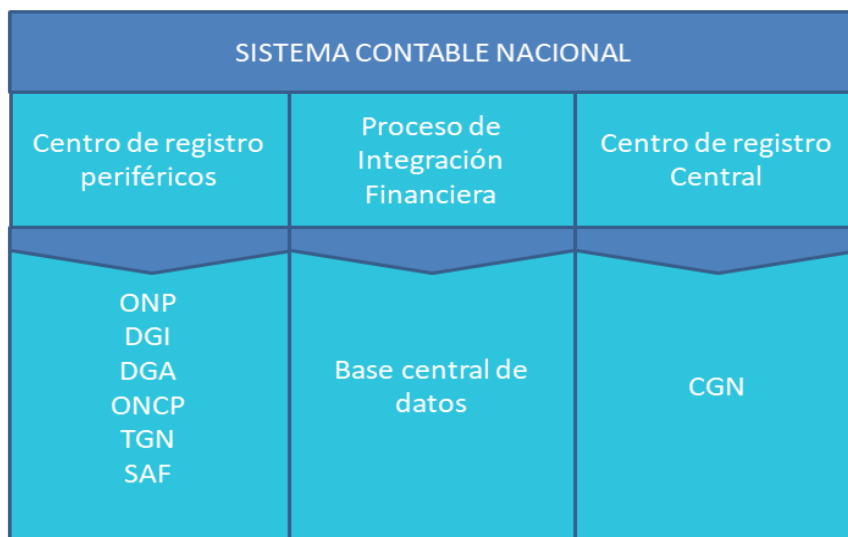
- Dirección Provincial de Presupuesto.
- Dirección Provincial de Deuda y Crédito Público.
- Tesorería General de la Provincia.
- Servicios Administrativos Financieros de las diferentes Jurisdicciones y Entidades (Ver Artículo 9° de la Ley 13.767).

### III) Nivel Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires:

- Administración Financiera: Sistemas de Presupuesto, Tesorería, Crédito Público.
- Administración de los Recursos Reales: Sistemas de Contrataciones, Administración de Bienes Físicos, Inversión Pública y Administración de Personal ( Ver Artículo 5 de las Disposiciones de Administración de los Recursos Financieros y Reales para los Municipios Piloto – Reforma de Administración Financiera en el Ámbito Municipal – RAFAM Decreto 2980/00.

## Sistema integrado de información financiera, su funcionamiento

A partir de las bases descriptas en el apartado anterior, se puede esquematizar el funcionamiento del Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF) que opera a nivel Nacional de nuestro Estado Argentino, cuya incumbencia legal de administración recae en la Contaduría General de la Nación, de la siguiente forma:



A continuación se explicará brevemente el modelo conceptual y el funcionamiento informático de la base de datos que administra la Contaduría General de la Nación, en la que se registran las operaciones económico-financieras patrimoniales de la Administración Nacional.

### Tipo de Información originada en las Unidades de Registro

El Sistema Integrado de Información Financiera opera automáticamente y organiza la información en función de una base de datos central. Se indicará a continuación qué tipo de información es ingresada al sistema por las distintas unidades de registro.

#### La Oficina Nacional de Presupuesto debe ingresar:

- El presupuesto general de la Administración nacional, tanto en lo concerniente al cálculo de recursos como en lo referido a las asignaciones crediticias para gastos, con todas las aperturas y clasificaciones que figuran en el documento aprobado por el Congreso nacional.
- Las cuotas que en función de la programación de la ejecución presupuestaria de gastos determine junto con la Tesorería General para los distintos organismos y entidades, tanto para comprometer como para devengar. Las primeras serán trimestrales, mientras que las de devengado serán mensuales, y en este caso podrán trasladarse los saldos de un mes a otro dentro del trimestre. En ningún caso los saldos no utilizados al término del trimestre pasarán a formar parte automáticamente de la programación del trimestre posterior.
- Las modificaciones presupuestarias que se produzcan durante el ejercicio.
- La programación física de cada una de las actividades y programas.

**La Tesorería General de la Nación debe ingresar:**

- a) Los pagos que efectúe en función de las órdenes de pago que reciba, ya sea que lo haga a través de la emisión de cheques o por transferencias bancarias, dando así lugar al registro del momento denominado “pagado” en la ejecución presupuestaria.
- b) Los ingresos que por distintos tipos de recursos se efectúen a través de los formularios que correspondan, efectuándose de esta manera el registro de la ejecución presupuestaria de recursos.
- c) El registro de las operaciones de emisión y cancelación de las letras del tesoro que emita para satisfacer necesidades estacionales de caja.

**La Oficina Nacional de Crédito Público**

- a) A través de la integración del sistema que la oficina mencionada ejecuta, denominado Sistema de gestión y administración de la deuda (SIGADE), deberá incorporar al SIDIF todas las operaciones correspondientes a la deuda pública, tanto interna como externa, sus desembolsos, las comisiones que se paguen, intereses, amortización de capital, re-negociaciones, etcétera.
- b) A través de la integración mencionada en el acápite anterior, mantiene un registro actualizado sobre el endeudamiento público.

**La Contaduría General de la Nación debe ingresar**

- a) El asiento de apertura de la contabilidad gubernamental al inicio del funcionamiento del sistema.
- b) Los asientos de ajuste que deban realizarse en ocasión del cierre y de la apertura del registro de las operaciones de los distintos ejercicios.
- c) Todos los asientos manuales que deban incorporarse al sistema por operaciones que no generan automáticamente registros en la contabilidad general, como, por ejemplo, los que se originan en operaciones extrapresupuestarias.

**Los servicios administrativos financieros de las distintas jurisdicciones de la Administración central deben ingresar**

- a) Los registros correspondientes de las recaudaciones que realicen de los fondos con afectación específica o propia que correspondan.
- b) Los compromisos que se tomen con cargo a los créditos y cuotas que se les asignen en virtud de la programación de la ejecución.
- c) Los devengamientos de los bienes y servicios que se produzcan en consonancia con los compromisos mencionados en el acápite anterior.

- d) Los pagos que eventualmente realicen en forma directa por no tener las cuentas de fondos propios incorporados a la cuenta única del tesoro.

## Estados financieros periódicos

La reglamentación del artículo 87 de la Ley 24156 de Administración Financiera y de los Organismos de Control del Sector Público Nacional presenta un detalle de estado que producirá la Contaduría General de la Nación.

### Contables

1. Situación patrimonial de la Administración central, que consolide las cuentas o integre los patrimonios netos de los organismos descentralizados y de las entidades comprendidas en los incisos b, c y d del artículo 8.º de la Ley 24156.
2. De recursos y gastos corrientes de la Administración central.
3. De origen y aplicación de fondos de la Administración central.
4. De evolución del patrimonio neto de la Administración central.

### Presupuestarios

1. De ejecución presupuestaria de recursos y gastos de la Administración nacional.
2. Cuenta de ahorro - Inversión – Financiamiento de la Administración nacional.
3. Cuenta de ahorro - Inversión - Financiamiento del sector público nacional no financiero.

### Otros

1. Estado de situación del tesoro de la Administración central.
2. Estado de situación de la deuda pública.

## Plan de cuentas

El plan de cuentas utilizado por el sistema contable nacional se encuentra normado en las resoluciones 1397/93 y 473/96, asimismo se encuentra aprobado el Manual de Contabilidad Gubernamental mediante la Disposición del Contador General de La Nación: según el siguiente detalle:

## **1. Activo**

Está integrado por el conjunto de bienes y derechos cuantificables, derivados de transacciones o de hechos propios del ente, capaces de producir ingresos económicos financieros, razonablemente esperados durante el desarrollo de su gestión.

## **2. Pasivo**

Comprende el conjunto de obligaciones cuantificables del ente contraídas con terceros, quedando así afectados parte de sus recursos en función de los vencimientos a operarse. Incluye, asimismo, contingencias que pueden operarse en un alto grado de probabilidad.

## **3. Patrimonio**

Representa la diferencia existente entre los totales de las cuentas activas y pasivas del ente.

## **4.- Recursos**

Los recursos públicos comprenden los diversos ingresos que se obtienen a través de la gestión corriente del ente y los derivados de la potestad del Estado de establecer gravámenes, contribuciones, tasas, regalías y otros conceptos análogos; de la venta de bienes y servicios; de las rentas de la propiedad y de transferencias y contribuciones percibidas.

## **6. Gastos**

Son erogaciones provenientes de la gestión corriente en concepto de pago de remuneraciones al personal y prestaciones a la seguridad social, adquisición de bienes y servicios destinados al consumo, pago de intereses y otras rentas de la propiedad, transferencias y contribuciones otorgadas, y otras aplicaciones que implican egresos.

## **7. Cuentas de cierre**

Resumen los ingresos y gastos de tipo corriente y reflejan el resultado positivo o negativo del ejercicio en la cuenta corriente.



## Interacción entre ejecución presupuestaria y el sistema contable

### Ejecución de gastos

El sistema de contabilidad gubernamental debe registrar el ciclo presupuestario en todas sus etapas. Una definición adecuada de los momentos de registro, tanto en la ejecución de gastos como en la de recursos, nos permitirá clasificar las interrelaciones que se mantendrán con el sistema presupuestario. En materia de ejecución de gastos, el capítulo referido al sistema presupuestario ha desarrollado ampliamente los momentos de registro establecidos en el artículo 32 de la Ley 24156.

Por consiguiente, podemos identificar los siguientes momentos de registro en cuanto a gastos:

**Crédito inicial:** corresponde a la carga de información que, a través del módulo de formulación del presupuesto, es un dato estático que no sufre variaciones en sí mismo durante la ejecución.

**Modificaciones:** corresponde a los incrementos o disminuciones sobre los créditos originales aprobados por los niveles adecuados que se mencionaron en el párrafo anterior.

**Crédito vigente:** surge como la sumatoria algebraica entre el crédito inicial y las modificaciones, ya sean estas de signo positivo o negativo.

**Preventivo:** es una reserva de crédito que registra las tramitaciones previas a la formalización de los compromisos. No implica ninguna relación jurídica con terceros y se utilizará a efectos de administrar adecuadamente las aprobaciones de gastos en su etapa inicial.

**Compromiso:** representa la aprobación, por parte de un funcionario competente, de la aplicación de recursos por un concepto y un importe determinados. Implica el nacimiento de una relación jurídica con terceros, adecuadamente identificados, que dará lugar, en el futuro, a una eventual salida de fondos, ya sea para cancelar una deuda o para su inversión en un objeto determinado. Desde el punto de vista presupuestario, el compromiso implicará una afectación preventiva del crédito que corresponda rebajando su importe del saldo disponible.

**Devengado:** implica el surgimiento de una obligación de pago por la recepción de conformidad de bienes o servicios oportunamente contratados, o bien por haberse cumplido los requisitos administrativos dispuestos para los casos de gastos sin contraprestación. En esta etapa se produce una modificación cualitativa y cuantitativa en la composición del patrimonio, originada por transacciones con incidencia económica y financiera, modificaciones que se incorporan, como se verá, automáticamente en el sistema de contabilidad general. En esta etapa, se produce la afectación definitiva de los créditos presupuestarios correspondientes.

**El pago:** representa la extinción de la obligación o deuda exigible creada en la etapa del devengado. Los instrumentos utilizados son la cancelación en efectivo, cheque u otros instrumentos de poder liberatorio.

De estas etapas descritas en cuanto a la ejecución presupuestaria de gastos, a efectos de la contabilidad general, solo dos revisten utilidad e interés para ser reflejadas en la Contabilidad General: el devengado y el pago.

Es aquí donde se producen cambios o modificaciones en la situación patrimonial, económica o financiera del ente. En el devengado se registran los gastos (pérdidas) o la inversión (incremento del activo) y su contraparte, la deuda que se genera (incremento de pasivo), toda vez que se ha recibido de conformidad un servicio o bien y se genera la obligación de contraprestación. En la etapa de pagado debe registrarse el pago de esta contraprestación (disminución del activo); su renegociación o refinanciación (aumento de pasivo); y, finalmente, la cancelación de la deuda original (disminución del pasivo)

## Ejecución de recursos

En cuanto a la ejecución del presupuesto de recursos, el artículo 31 de la Ley 24156 y su reglamentación nos permiten identificar las siguientes etapas:

**Cálculo original:** corresponde a la carga de información realizada a través del módulo formulación del presupuesto, y que resultara finalmente aprobada en la ley de presupuesto.

**Modificaciones:** corresponde a los incrementos o disminuciones sobre las estimaciones originales aprobadas por los niveles adecuados.

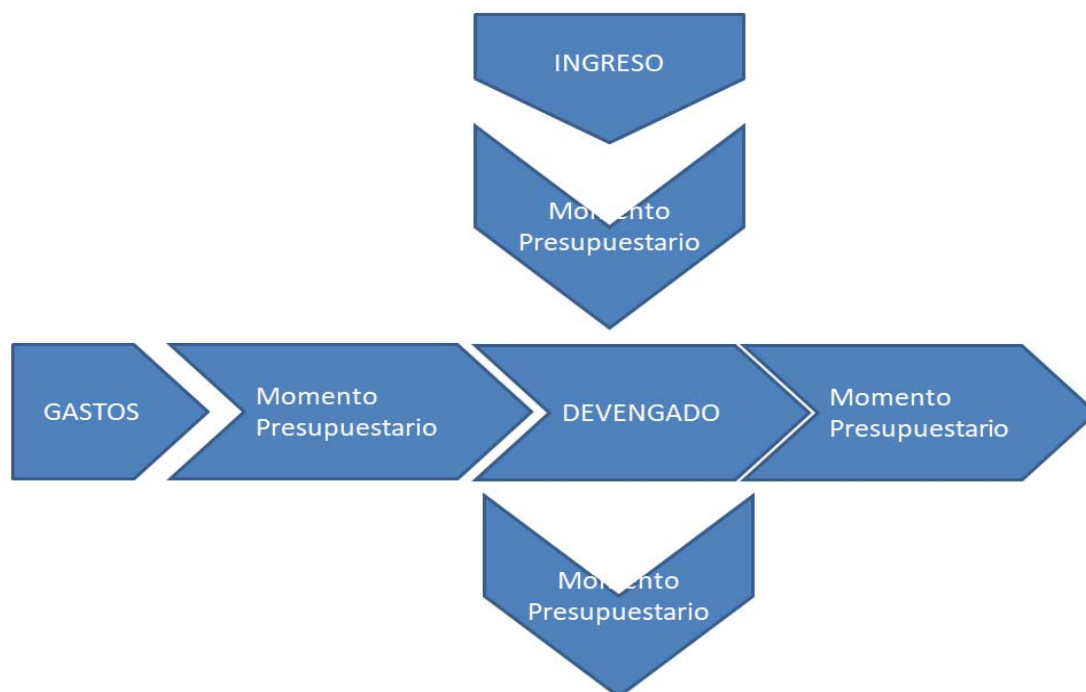
**Cálculo de recursos vigente:** surge de la sumatoria algebraica entre el cálculo inicial y las modificaciones, ya sean estas de signo positivo o negativo.

**Devengado:** en materia de ejecución del presupuesto de recursos, es el momento cuando, por una relación jurídica, se establece un derecho de cobro a favor de la administración y, simultáneamente, una obligación de pago por parte de las personas físicas o jurídicas, las cuales pueden ser de naturaleza pública o privada.

**Percibido:** corresponde al momento en que se produce el ingreso efectivo de los fondos, independientemente del momento en que se hayan devengado. Se produce la percepción o recaudación de los recursos en el momento en que los fondos ingresan o se ponen a disposición de una oficina recaudadora.

De la ejecución presupuestaria de recursos, **a efectos de la contabilidad general, ambos momentos –devengado y percibido– resultan significativos.** En ambas etapas se producen cambios o modificaciones en la situación patrimonial, económica o financiera del ente.

## Momentos de integración presupuesto-contabilidad



La conversión de registros presupuestarios en asientos contables se realiza a través de una herramienta denominada matriz de conversión que interrelaciona las cuentas presupuestarias con las contables y los momentos de registro.

## Resultado contable, financiero, económico y primario

Habiendo analizado la matriz de conversión que permite realizar la integración de los momentos presupuestarios con los momentos patrimoniales, pasaremos a analizar el resultado contable que se deriva de la realización del libro diario y el resultado presupuestario o financiero que podemos obtener de la realización de la Cuenta-Ahorro-Inversión Financiamiento.

El **resultado contable** es el que surge de considerar los ingresos corrientes devengados contra los gastos corrientes devengados, incorporando, posteriormente, otros conceptos, como los derivados de amortizaciones, provisiones, etcétera.

El **resultado presupuestario o financiero** deriva de la diferencia entre los recursos corrientes más los recursos de capital percibidos, menos los gastos corrientes y gastos de capital devengados. Asimismo, el resultado financiero se puede desagregar en:

- I) **Resultado corriente o económico:** Es la diferencia entre recursos corrientes percibidos menos gastos corrientes devengados.
- II) **Resultado capital:** Es la diferencia entre recursos de capital percibidos menos gastos de capital devengados.

Otros tipos de resultados que podemos obtener, son el resultado primario y el resultado de la cuenta de financiamiento.

**Resultado primario:** es la diferencia entre recursos corrientes percibidos más recursos de capital percibidos, menos gastos corrientes y gastos de capital devengados, excluidos los intereses de la deuda.

**Resultado de la cuenta de financiamiento:** es la diferencia entre las fuentes y aplicaciones financieras.

## Principios de contabilidad generalmente aceptados y normas generales de contabilidad

Mediante la Resolución 25/95 de la Secretaría de Hacienda de la Nación, se reglamentaron las disposiciones del art. 87, inc. e, de la Ley 24156 en lo atinente a que el sistema de contabilidad gubernamental debe estar basado en principios y normas de aceptación general, aplicables al sector público nacional. Ello permite uniformar criterios en materia de contabilidad gubernamental.

El mantenimiento actualizado de estos principios y normas es responsabilidad de la Contaduría General de la Nación en su carácter de órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental. Los principios de contabilidad generalmente aceptados establecen la base teórica y los lineamientos fundamentales que regulan los criterios seguidos para la elaboración de los estados contables e informes financieros.

## Principios de contabilidad generalmente aceptados para el sistema de contabilidad gubernamental

Los principios de contabilidad generalmente aceptados para el sistema de contabilidad gubernamental serán de aplicación a la administración central, organismos descentralizados e instituciones de seguridad social. En la medida en que no se contrapongan con los aplicados a las empresas, sociedades del Estado y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias, también serán aplicables.

**Ámbito de aplicación** Administración central, organismos descentralizados e instituciones de seguridad social, fideicomisos, empresas y sociedades del Estado, y empresas donde el Estado tenga mayoría de capital o en la formación de las decisiones societarias en la medida que dichos principios no se contrapongan con los que se aplican.

**Postulado básico** Equidad: la incidencia en el patrimonio del ente respecto de las transacciones (y, consecuentemente, el registro de los hechos económicos y financieros) debe ser determinada conforme a un criterio ecuatoriano con relación a las diferentes partes interesadas.

#### Marco conceptual

Conceptos esenciales para la cuantificación y el adecuado registro de los estados contables, informes financieros e informes de gestión complementarios a fin de que se registren en el tiempo, y uniformemente, las variaciones patrimoniales y el resultado de las operaciones, demostrando los criterios seguidos para su preparación.

PRINCIPIOS	CONCEPTOS
Ente	Unidad económica identificable, creada para cumplir objetivos, conforme a normas que lo originaron y lo regulan
Ente en actividad	Presunción de actividades continuada, salvo normas que fijen plazo de funcionamiento
Ejercicio contable	División temporal homogénea de la actividad del ente que permite comparar su evolución con la expresión de la situación patrimonial y los resultados de la gestión
Bienes económicos	Las informaciones contables corresponden a bienes, derechos y obligaciones susceptibles de ser valuados objetivamente en términos monetarios
Reconocimiento de las transacciones	Las que afecten a los entes modificando su patrimonio y los resultados de sus operaciones al devengarse
Moneda al costo	Moneda corriente de curso legal
Valuación al costo	Valor original de adquisición, construcción o producción, para determinados bienes, valor de cotización de mercado, el estimado de realización o, en caso de excepción justificada, como defina el Órgano Rector.
Exposición	Expresión total y adecuada de la información necesaria en los estados contables y financieros para que los usuarios cuenten con información y puedan tomar decisiones.
Universalidad	Registración total de los hechos económicos de cualquier naturaleza que afecten o puedan afectar el patrimonio y los recursos y gastos del ente.
Importancia relativa	Exposición clara de las transacciones y de su incidencia inmediata o mediata que por su magnitud o naturaleza tengan o puedan tener un impacto sobre el patrimonio, los recursos y los gastos del ente.
Uniformidad	Aplicación de los mismos criterios de identificación, evaluación y exposición en los lapsos en que se exponen las actividades del ente
Criterio de prudencia	En la medición de los hechos económicos-financieros del ente, se debe aplicar un criterio restricto exponiendo la situación menos favorable en las posibles.

## Normas generales de contabilidad

A partir de los principios generalmente aceptados para el sistema de contabilidad gubernamental, es necesario desarrollar las normas generales de contabilidad. Deben ser uniformes, pertinentes y lo suficientemente explícitas a efectos de producir información de calidad para el cumplimiento de los objetivos que deben brindar los estados contables y financieros. Pueden desagregarse en:

### Cualidades de la información contable

La contabilidad produce información sobre los hechos o eventos económico-financieros que afectan o pueden afectar el patrimonio del ente. Varios son los requisitos que deben aplicarse para determinar con precisión la modalidad y las características de la información contable y de las normas y procedimientos que deben adoptarse en su elaboración y formulación, que garanticen su eficacia como base en la toma de decisiones por parte de los diferentes usuarios interesados. Por lo tanto, las cualidades que debe contener la información para cumplir con los objetivos antes enunciados son las que se describen a continuación: --Utilidad --Identificación --Oportunidad --Representatividad --Verosimilitud --Confiabilidad --Objetividad --Verificabilidad --Homogeneidad --Razonabilidad

### Normas de evaluación y exposición

La valuación y posterior exposición del conjunto de los hechos económicos y financieros que conforman los estados contables requieren un marco de referencia normativo de forma tal que los usuarios de dichos estados dispongan de información homogénea y sistematizada para la toma de decisiones.

Adicionalmente, el sistema de contabilidad gubernamental debe asegurar la transparencia de la gestión del ente en el período considerado, para lo cual es necesario establecer, entre otras, las normas de valuación y de su posterior exposición, por intermedio de las cuales se registren los eventos económico-financieros sobre bases predeterminadas y permanentes, de aplicación generalizada para el sistema de referencia.

En tal sentido, se especifica conceptualmente el contenido básico de los capítulos que conforman los estados contables, a saber: activo, pasivo, patrimonio, recursos y gastos.

## La cuenta de inversión

El artículo 91 de la Ley 24156 establece como competencia de la Contaduría General de la Nación la preparación de la cuenta de inversión, también denominada cuenta general del ejercicio. Asimismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75, inciso 8, de la Constitución Nacional, es atribución del Honorable Congreso de la Nación la aprobación de la cuenta de inversión. El artículo 95 de la Ley 24156 especifica que la cuenta de inversión deberá presen-

tarse anualmente al Congreso nacional antes del 30 de junio del año siguiente al que corresponda tal documento, y que contendrá como mínimo los siguientes estados:

- a) Los estados de ejecución del presupuesto de la Administración nacional, a la fecha de cierre del ejercicio.
- b) Los estados que muestren los movimientos y situación del Tesoro de la Administración central.
- c) El estado actualizado de la deuda pública interna, externa, directa e indirecta.
- d) Los estados contables financieros de la Administración central.
- e) Un informe que presente la gestión financiera consolidada del sector público durante el ejercicio y muestre los respectivos resultados operativos económicos y financieros.

Los estados contables correspondientes a la Administración central se componen del balance general, el estado de recursos y gastos corrientes, el estado de origen y aplicación de fondos, y el estado de evolución del patrimonio neto, con sus correspondientes notas a los estados contables y anexos.

Además del contenido de información contable, la cuenta de inversión incluirá comentarios sobre la ejecución física del presupuesto con el siguiente detalle:

- a) El grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto.
- b) El comportamiento de los costos y de los indicadores de eficiencia de la producción pública.
- c) La gestión financiera del sector público nacional.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 43 de la Ley 24156, debe exponerse la evaluación de resultados de la gestión, conforme a la información preparada por la Oficina Nacional de Presupuesto, incluyendo el sistema de seguimiento físico-financiero, los resultados por programas y proyectos por orden institucional y, específicamente, el seguimiento físico financiero de proyectos viales.

Resulta importante mencionar que la cuenta es elaborada sobre la base de registros analíticos y mediante la concentración de datos financieros de la Administración central, organismos descentralizados, instituciones de seguridad social, Universidades nacionales, empresas y sociedades del Estado del ámbito nacional.

Podemos concluir, entonces, presentando en forma resumida el proceso de elaboración, análisis y aprobación de la cuenta de inversión. En primer lugar, el Ministerio de Economía presentará anualmente la cuenta de inversión, elaborada por la Contaduría General de la Nación, al jefe de Gabinete de Ministros, quien, a su vez, la elevará al Honorable Congreso de la Nación. En segundo lugar, la Auditoría General de la Nación y la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas tendrán a su cargo la auditoría y la elaboración de un informe final que recomiende su aprobación o rechazo. Por último, el Congreso de la Nación, sobre la base del informe recibido, procederá a la aprobación o el rechazo de la cuenta de inversión.

## Referencias

Cortes de Trejo L. (2008) Cuestiones de Contabilidad Gubernamental Buenos Aires Ediciones Osmar Buyatti

Torga P. y Versino E. (2001) Lecturas de Contabilidad Gubernamental (2001) EDULP Editorial de la Universidad Nacional de La Plata



# CAPITULO 9

## El Sistema de Contrataciones a nivel nacional y en la Provincia de Buenos Aires

*Guillermo G. Navia*

### Contratos del Estado

Para satisfacer las necesidades colectivas el Estado requiere medios económicos de distinta naturaleza, para ello se abastece de insumos provistos por el sector privado para llevar adelante su actividad o bien delega en terceros la provisión de ciertos servicios por los que es responsable ante la ciudadanía.

El tratadista en derecho Administrativo Marienhoff, sostiene, que para proveerse de bienes y / o servicios el Estado dispone de dos vías:

- La que surge de su **poder de imperio**, de carácter coactivo, en virtud del cual exige a los habitantes sometidos a su potestad, contribuciones en dinero - especie o expropiación de bienes de propiedad privada que considera y declara de utilidad pública (Art.17 Constitución Nacional).
- La vía **voluntaria o contractual** mediante la celebración de actos jurídicos bilaterales (contratos), convenidos libremente con los particulares. (Marienhoff, 1982).

La mencionada provisión se materializa mediante un contrato administrativo de derecho público, denominado en nuestra disciplina Contrato de Suministros, que por su estructura jurídica es un contrato de compraventa.

El Contrato de Suministro es el contrato administrativo de derecho público, de carácter bilateral, en donde una de las partes es el Estado

Es conveniente diferenciar un contrato de derecho privado de un contrato administrativo, siendo los primeros acuerdos de voluntades entre dos o más personas sobre determinados temas, con el objeto de lograr objetivos comunes; y los segundos aquellos en los que es parte el Estado Nacional, Provincial o Municipal.

En los contratos entre particulares existe igualdad entre las partes contratantes, mientras que en todo contrato administrativo existe una preeminencia del Estado, que produce una

desigualdad entre ellos, siendo éste uno de los caracteres que le imprime cierta singularidad a dicho contrato. Es de destacar que la Administración actúa bajo la función de control de la que no se despoja, pero respetando lo convenido con la otra parte. Así puede, en ejercicio de su actividad pública sancionar el incumplimiento hasta incluso, anular, revocar o modificar el acto contractual.

Una definición generalizada de contrato administrativo expresa que:

Es el instrumento mediante el cual el Estado (administración) incorpora mano de obra, se provee de bienes y servicios, o encarga la ejecución de una obra pública con destino a la satisfacción de necesidades de la comunidad”.

Siguiendo a otro autor, especialista en el tema, como Fiorini, (1995) advierte que “el contrato administrativo se caracteriza por crear situaciones bilaterales por la presencia de dos partes opuestas, que asumen relaciones jurídicas de cumplimiento recíproco, la Administración por un lado y el Administrado por el otro”.

Este acto de carácter bilateral se basa en el acuerdo, adhesión, conformidad, pacto o convenión, es decir la presencia de voluntad de ambas partes, de allí su nombre de acto contractual.”

En definitiva es una relación contractual que se establece entre el Estado y un particular, en donde el primero recibe una prestación y el segundo una compensación pecuniaria, cuyas formas y montos son previamente determinados.

La Administración Pública no puede actuar arbitrariamente, sino que está limitada por las reglamentaciones legales, sin perjuicio del derecho que el cocontratante tiene, de oponerse al procedimiento establecido según lo impongan los intereses públicos en función de la eficacia del objeto del contrato.

El procedimiento que dispone el Estado para proveerse de bienes y servicios, comprende dos etapas bien diferenciadas:

1. Etapa Precontractual: Se inicia ante la necesidad de la compra de determinado suministro con la emisión del pedido interno. Continúa con la redacción de los pliegos de Bases y Condiciones Particulares, el llamado a licitación, la presentación de las propuestas, la apertura de dichas ofertas, la Preadjudicación y finalmente la Adjudicación. Con esta instancia se da inicio a la segunda etapa.
2. Etapa Contractual propiamente dicha: Se origina desde el perfeccionamiento del contrato, con la notificación de la adjudicación.

Desde el punto de vista de la Contabilidad Pública los contratos administrativos se pueden clasificar según los siguientes criterios, teniendo en cuenta fundamentalmente la repercusión financiera e incidencia patrimonial.

Por ello según la repercusión financiera, los contratos se clasifican en:

- Contratos de los que derivan “ gastos financieros ” por ejemplo, los que dan lugar a salidas de fondos del Tesoro Nacional (contratos de suministros, obras públicas, locación, etc.)
- Contratos de los que se derivan ingresos financieros, son aquellos que originan entradas de dinero ( venta o locación de tierra de propiedad del Estado )
- Contratos mixtos, son aquellos que originan entrada y salida de dinero (contrato de empréstito, produce un ingreso inmediato y una salida mediata como consecuencia del pago de los servicios de las amortizaciones e intereses).
- Contratos en los que no interviene el dinero. Ejemplo típico es la permuta, son poco frecuentes en la administración pública.

Conforme al criterio de la incidencia patrimonial, tenemos:

- Contratos de los que se derivan aumentos del patrimonio, por ejemplo la venta de bienes susceptibles de posesión estatal.
- Contratos de los que derivan disminución de patrimonio, por ejemplo contratos por la venta de bienes que forman el patrimonio del estado.
- Contratos que no modifican el patrimonio por Ej. la contratación de empréstitos

El contrato administrativo como todo contrato posee elementos básicos, entre ellos:

- **Sujeto**, uno de ellos debe ser la administración
- **Objeto**, exclusivamente de cosas muebles o servicios
- **Registro de proveedores del Estado**, organismo público encargado de acreditar la capacidad legal, económica financiera de los oferentes.
- **Competencia para el estado**
- **Capacidad para el contratante**
- **Consentimiento**, acuerdo de ambas partes
- **Causa**, es la satisfacción de intereses generales.
- **Forma**, siempre debe ser escrita.
- **Crédito disponible y una necesidad pública a satisfacer.**

Los contratos administrativos pueden ser de dos **tipos**, entre ellos:

1. **Suministros** o de aprovisionamiento, aquí el Estado conviene, con una persona o entidad que se le provean ciertos elementos (alimentos, papelería, etc...) a cambio del pago de una suma de dinero. Se destaca por ser:

- **Bilateral**, pues se establecen obligaciones recíprocas a las partes intervinientes;
- **Oneroso**, dado que existe un precio;

- **Consensual**, se concluye con el consentimiento expreso, frecuentemente utilizado para la provisión de bienes y servicios del estado.

Tanto la doctrina como la legislación, señalan como regla general de selección del proveedor a la licitación pública, cuando el Estado deba satisfacer una necesidad como las mencionadas. Esto es así, pues se pretende concretar en los hechos el principio de publicidad de los actos de gobierno y tratándose específicamente de contrataciones lo que interesa es que tomen conocimiento la mayor cantidad de potenciales proveedores en condiciones de ofertar.

2. **Obra Pública:** pertenece a la especie de los contratos administrativos, y al caracterizarlo lo separamos del contrato de locación de obra legislado por el Código Civil. Cuando la obra se realiza por un particular para el Estado, el contrato que vincula a las partes se llama obra pública, cuando se hace entre particulares contrato de locación de obra. Las relaciones contractuales en el orden privado son regidas por el Código Civil. En cambio cuando interviene el Estado se rige por Ley N° 13064 de Obras Públicas. Según Ley N° 13064 se considera **obra pública** a “toda construcción, trabajo o servicio de industria, cosa mueble, inmueble destinado a una finalidad común, realizado con fondos del Tesoro Nacional y cuya titularidad pertenece al Estado”.

El contrato de obra pública es el acuerdo de voluntad entre la administración y una entidad, para que esta última se encargue de construir, reparar o conservar una obra mueble o inmueble del Estado, a cambio del pago de un precio.

Las obras públicas pueden **ejecutarse**:

- **Por administración**, en este caso el Estado ejecuta la obra cuando valiéndose de elementos materiales de su patrimonio, realiza la construcción o produce bienes utilizando mano de obra prestada por los agentes, pero colocando los referidos elementos (materiales, humanos) bajo la dirección técnica de sus oficinas especializadas y el control de sus órganos.
- **Por contratación con particulares** que realizan las obras por cuenta de la administración pública: es el régimen citado por Ley N°13064, es decir el típico contrato de obra pública.

Según el Artículo 15 de la Ley N° 24.156 se refiere al aspecto financiero, es decir a la autorización legislativa correspondiente, pues no se puede llamar a licitación o adjudicarse obra alguna sino existe el crédito legal. Dicho artículo expresa que “ el presupuesto anual debe indicar el monto máximo de los gastos que el Poder Administrador está facultado a autorizar en concepto de obra pública ”.

## Normativa vigente a Nivel Nacional

A partir del Decreto PEN N°558/96 en el que se crea la Unidad de Reforma y Modernización del Estado se dispone que el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos debe remitir a la referida unidad un proyecto de Sistema de Identificación de Bienes y Servicios de utilización común, el que se materializa mediante Decisión Administrativa 344/97, creando un catálogo a partir del Clasificador por Objeto del Gasto.

Su objeto es establecer criterios uniformes y homogéneos para la identificación de los requerimientos de compras provenientes de la Administración Pública Nacional, cuyo uso es obligatorio en todo el sector público nacional. Los propósitos del decreto 436/2000 fueron los siguientes:

- Fortalecer las demandas de la sociedad con relación a la transparencia, competitividad y libre concurrencia.
- Facilitar la participación de las PYMES en las compras y contrataciones de las entidades estatales.
- Adecuar las normas que rigen las contrataciones a los principios y normas que establece la Reforma del Estado Nacional y las políticas fijadas en el marco de la LAFCO, respetando el principio general de la licitación pública.
- Contar con un adecuado sistema de información sobre proveedores que permita por un lado reducir los costos de tramitación tanto para los oferentes como para el Estado nacional y por el otro, efectivizar la prohibición de contratar con proveedores suspendidos e inhabilitados.
- Dotar a los procedimientos de contrataciones de mayor celeridad, simplicidad y transparencia, incorporando nuevas modalidades de contrataciones.
- Implementar sistemas informáticos que permitan al Estado Nacional obtener los bienes y servicios que requiere.
- Disminuir el costo administrativo de los trámites inherentes a la gestión de compras, incorporando nuevas formas de publicación y difusión de los procedimientos de contrataciones contribuyendo a optimizar el proceso de modernización y transformación de la actividad estatal.
- Fortalecer el control público sobre los procedimientos de contrataciones, asegurando el compromiso y responsabilidad de los funcionarios intervinientes en todas las etapas de las contrataciones de las mismas.

A partir del año 2000 y con la sanción del Decreto N° 436/00 se produce un gran avance en el Régimen de Compras y Contrataciones del Estado, los **aspectos más salientes** de dicho reglamento son:

- Se aplica a las **compras y contrataciones** en las que los organismos del **sector público** son parte.
- Rige para los contratos de **compraventa, suministros, servicios, locaciones, alquileres con opción a compras, permiso y concesiones de uso de bienes** del Estado Nacional.
- **Transparencia**, a partir de la instrumentación del mencionado decreto se cumple con este requisito, a través de la información derivada de las contrataciones, tales como Pliego de Bases y Condiciones, cuadro comparativo de oferta, dictamen de pre - calificación, etc....
- **Anticorrupción**, será causal determinante de rechazo de la propuesta el dar u ofrecer dinero o dádivas a funcionarios o empleados para hacer valer relaciones o influencias.
- **Publicidad y difusión** de las distintas etapas que integran los procedimientos de selección del proveedor y en los distintos medios establecidos en la norma mencionada.
- **Contratos excluidos**, son los de empleo público, compras por caja chicas, contratos celebrados con estados extranjeros.

Desde el inicio de las actuaciones referidas a las compras y / o contrataciones del Estado, hasta finalizar las mismas, se deben cumplir los siguientes **principios**:

- a) **Razonabilidad** del proyecto y **eficiencia** de la contratación para cumplir con el interés público comprometido y el resultado esperado.
- b) Promoción de la **conurrencia de interesados** y de la competencia entre oferentes.
- c) **Transparencia** en los procedimientos.
- d) **Publicidad** y difusión de las actuaciones.
- e) **Responsabilidad** de los agentes y funcionarios públicos que autoricen, aprueben o gestionen las contrataciones.
- f) **Igualdad de tratamiento** para interesados y para oferentes

El Régimen de Contrataciones de la Administración Nacional tiene a partir del año 2000 varios decretos que complementan las normas sobre adquisición de bienes del Estado, recientemente detallados. En el año 2001 y mediante Decreto N° 1023 se complementa al Decreto N° 436/00. Esta nueva norma en materia de compras y contrataciones tiene por objeto que las obras, bienes y servicios son obtenidos con la mejor tecnología proporcionada a las necesidades, en el momento oportuno y al menor costo posible, como así también la venta de bienes al mejor postor, coadyuvando al desempeño eficiente de la Administración y al logro de los resultados requeridos por la sociedad.

El 7 de junio de 2012 el Poder Ejecutivo por el Decreto N°893 aprobó la reglamentación del Decreto Delegado N°1023/01.

El 15 de septiembre de 2016 el Decreto Reglamentario N°893/12 fue derogado y reemplazado por el Decreto Reglamentario N°1030/16.

El Decreto N° 1030 – vigente - establece en su artículo 2 “que todos los procedimientos llevados a cabo por las jurisdicciones y entidades del PODER EJECUTIVO NACIONAL comprendidas en el inciso a) del artículo 8° de la Ley N° 24.156 y sus modificaciones, integrado por la Administración Central, los organismos descentralizados, incluidas las universidades nacionales y las instituciones de seguridad social, siempre que tengan por objeto el perfeccionamiento de los contratos comprendidos en el inciso a) del artículo 4° del Decreto Delegado N° 1.023/01 y sus modificatorios y complementarios, se registrarán por ese Decreto, por el Reglamento que por el presente se aprueba, y por las normas que se dicten en su consecuencia”.

El Decreto N°1030 establece que en los manuales de procedimientos confeccionados por la ONC se regularán la forma, plazo y demás condiciones de las distintas modalidades. En consecuencia, la ONC por Disposición 62 E/2016 aprobó el “Manual de Procedimiento del Régimen de Contrataciones de la Administración Nacional”.

## Procedimiento de selección del Co contratante

El Artículo 24 del Decreto N° 1023/01 establece que la selección del cocontratante para la ejecución de los contratos celebrados por el Estado se hará por regla general mediante **licitación pública** o concurso público, y que la selección mediante subasta pública, licitación o concurso privado o contratación directa son procedimientos excepcionales, utilizados en los casos que expresamente determina la ley.

El Decreto N° 893/12 establece distintos procedimientos de selección en función del monto estimado de la contratación. Para ello, utiliza como unidad de medida el “módulo” que reemplaza la expresión en moneda nacional. Es decir, el módulo se utiliza como base de cálculo del monto que determinará el tipo de procedimiento de contratación a seguir. El valor del módulo en el Decreto N° 893/12 asciende a la suma de \$1.000 y en el Decreto N° 1030/16 asciende a la suma de \$1.600 – artículo 28 -.

A los efectos de determinar el procedimiento de selección aplicable, según lo establecido por la normativa, se deben distinguir los siguientes aspectos:

- **Licitación pública o concurso público** utilizados como procedimiento de selección del cocontratante en cualquier caso por cuanto, constituyen la regla general.  
En esta forma de procedimiento el llamado a participar está dirigido a una cantidad indeterminada de posibles oferentes con capacidad para obligarse.
- **Licitación privada o concurso privado** se realiza cuando el monto estimado de la contratación es de hasta 5.000 módulos. En este caso el llamado a participar esta dirigido a proveedores que se hallen inscriptos en el SIPRO.
- **Contratación directa** en caso de reducido importe, operaciones secretas, razones de urgencia, licitaciones desiertas, obras científicas, etc...

- **Subasta** a través de las distintas oficinas del Estado especializadas en la materia ó la venta de bienes que haya autorizado el Poder Ejecutivo o autoridad competente en otros poderes y organismos descentralizados.

La diferencia entre una licitación y un concurso está dada en que el **procedimiento de licitación se realiza cuando el criterio de selección recaiga primordialmente en factores económicos**. Mientras que, en los concursos los factores a tener en cuenta no son económicos, tales como la capacidad técnica, científica, artística u otra.

### Licitación Pública

La Ley de Contabilidad N° 23354/56<sup>7</sup>, actualmente derogada, en su artículo 55 establecía que el procedimiento de selección del cocontratante en los contratos que celebre el Estado se realiza mediante Licitación pública. Tal régimen de selección es adoptado para la casi totalidad de los contratos administrativos del Estado, puesto que tiene el carácter de norma extensiva, general y no de índole restrictiva. Con respecto a éste procedimiento, el Estado y los oferentes deben asumir un comportamiento correcto durante todo el desarrollo del proceso. La Administración debe observar un tratamiento igualitario hacia los oferentes, como así también la imparcialidad de los agentes, la redacción clara de los pliegos, la insospechabilidad de los funcionarios e información amplia.

Esta se caracteriza por la mayor rigidez de su procedimiento y por la relevancia que adquiere la publicación de la demanda estatal. Su procedimiento es reglado y excluye totalmente la discrecionalidad del funcionario público, se funda en la necesidad de asegurar estrictamente el trato igualitario de los oferentes, garantía que aparece como un compromiso público específico.

Importantes tratadistas como Miguel S. Marienhoff, Rafael Bielsa y otros, consideran que la licitación permite a la Administración optar con total seguridad por la oferta más conveniente, por sus ventajas técnicas, económicas y morales. Siendo las formalidades y recaudos del trámite licitatorio una real garantía para los intereses de ambas partes contratantes.

Los principios fundamentales sobre los que se basa una Licitación Pública, y que deben cumplirse a fin de no despertar suspicacias de eventuales preferencias son: Publicidad, Concurrencia e Igualdad.

- **Publicidad:** El objetivo es obtener la máxima concurrencia posible de oferentes.
- **Concurrencia:** Para la existencia de una buena competencia, los pliegos de condiciones deben favorecer la concurrencia de la mayor cantidad de oferentes, para lo cual los mismos deben evitar incluir condiciones que limiten dicha concurrencia.

<sup>7</sup> Ley de Contabilidad 23354/56 es reemplazada en la parte de compras del estado por los Decretos N° 436/00 y 1023/01.



- **Igualdad:** Este principio se logra: a) Respetando al máximo las cláusulas establecidas en los pliegos de condiciones generales, particulares y de especificaciones técnicas y b) Considerando las observaciones respecto de los procedimientos que pudieran realizar los proponentes.

### **Contratación Directa**

Para que tenga lugar este procedimiento se debe habilitar algunas de las causales que se detallan:

- **Monto,** cuando el monto presunto del contrato no supere los 75.000 módulos.
- **Especialidad,** la realización o adquisición de obras científicas, técnicas o artísticas cuya ejecución deba confiarse a empresas, artistas que sean los únicos que puedan llevarlos a cabo.
- **Exclusividad,** la contratación de bienes o servicios cuya venta sea exclusiva de quienes tengan privilegio para ello, o que solo posea una sola persona física o jurídica siempre y cuando no existan sustitutos convenientes. Hay que tener en cuenta que la marca de por sí no constituye causal de exclusividad.
- **Licitación ó concurso desierto ó fracasado,** en este caso se deberá efectuar un segundo llamado modificando los Pliegos de Bases y Condiciones Particulares. Si este también resultare desierto o fracasare, podrá utilizarse el procedimiento de contratación directa.
- **Urgencia o emergencia,** cuando las mencionadas razones fundadas en circunstancias objetivas impidan la realización de otro procedimiento de selección. La urgencia debe ser:
  - concreta, es decir particular para un caso determinado.
  - inmediata, debe ser actual, presente e impostergable.
  - imprevista, debe ser imprevisible
  - probada, la declaración no puede quedar librada a la discrecionalidad de los funcionarios.
  - Objetiva, tiene que corresponder a una necesidad pública.
  - **Secreto,** procede cuando por razones de seguridad o defensa nacional, debiendo ser declarada secreta mediante un decreto del Presidente de la Nación resultare imposible acudir a una licitación pública.

### **Contratación directa por trámite simplificado**

Cuando el monto estimado no supere los 75.000 módulos se podrá optar por aplicar la contratación directa por trámite simplificado. Este procedimiento se caracteriza por la practicidad y celeridad debido a que:

- No es obligatorio realizar mediante acto administrativo la convocatoria, la elección del procedimiento de selección ni la aprobación de los Pliegos de Bases y Condiciones Particulares
- Las ofertas podrán presentarse por correo electrónico o soporte papel, y podrán ser abiertas o cerradas.
- Se podrá prescindir del período de vista (2 días hábiles)
- Se podrá prescindir de la confección del cuadro comparativo de ofertas
- Se podrá prescindir del dictamen de evaluación de las ofertas. No será necesario conformar una comisión evaluadora. La unidad operativa de contrataciones (en adelante “UOC”) será la encargada de evaluar las ofertas y de intimar, en caso que sea necesario, a los oferentes para subsanar errores u omisiones. La unidad requirente deberá emitir opinión de las ofertas presentadas y por último la UOC realizará una recomendación de la oferta a adjudicar

El procedimiento concluye con la adjudicación por acto administrativo de la autoridad competente y posterior emisión de orden de compra/contrato.

### **Subasta Pública**

Este procedimiento puede ser utilizado en los casos siguientes:

- Compra de bienes muebles, inmuebles, semovientes, incluyendo dentro de los primeros objetos de arte o de interés histórico
- Venta de bienes de propiedad del estado nacional, para la elección del procedimiento de selección se considerará el importe total en que se estimen las adjudicaciones.

### **Clases de Licitaciones y Concursos**

La tipificación de las Licitaciones y Concursos Públicos esta detallada en el art. 29 del Decreto N° 436/2000, los mismos pueden ser:

- A) Públicos o Privados,
- B) De etapa Única o Múltiple,
- C) Nacionales e Internacionales y
- D) Concurso de Proyectos integrales

#### *A) Licitación o Concurso público:*

En este caso, el criterio seguido para la elección del procedimiento es el monto estimado del contrato, y el mismo supera los \$ 300.000,00. Dicho criterio se basa en un factor puramente

económico. El llamado a participar se dirige a una cantidad indeterminada de posibles oferentes con capacidad para obligarse.

*Licitación o Concurso Privado:*

En este procedimiento el llamado se dirige a una cantidad determinada de posibles oferentes y aquí, el criterio seguido es el monto del contrato, el que superando los \$ 75.000,00 no excede los 300.000,00 fundamentándose dicho criterio en factores no económicos.

*B) Licitación o Concurso de etapa única:*

En esta clase de licitación o Concurso, la comparación de las ofertas y de las calidades de los oferentes se realiza en un mismo acto. Cabe aclarar al respecto que el art. 71 del Decreto N° 436 (Apertura de las ofertas), determina al igual que el Decreto N° 5720/72, que ninguna oferta presentada en término podrá ser desestimada en el acto de apertura y que, aquellas ofertas observadas se agregarán al expediente para su análisis por autoridad competente.

El acto de apertura es el momento del proceso licitatorio en el cual las ofertas se dan a publicidad. Este acto reviste un carácter formal con connotaciones notariales, ya que además del cumplimiento de las formalidades para confeccionar el acta, la misma da fe de cuanto pasó en el acto de apertura, no pudiendo modificarse. Una vez concluido dicho acto, se procede al análisis particular de cada oferta por parte de las autoridades competentes.

*Licitación o Concurso de Etapa Múltiple o con Dos o más sobres*

Esta clase de licitación o concurso está reservada según el Decreto N° 436/2000, para aquellos casos en que el objeto del contrato tenga un alto grado de complejidad o bien, se trate de un servicio con características específicas que lo justifiquen.

La evaluación y comparación de las calidades de los oferentes y de la oferta en sí, se realiza en dos o más fases mediante sucesivas preselecciones. La oferta en sí, estará contenida en dos sobres y el artículo 103 del Decreto N° 436/2000, además de fijar su contenido, establece que se presentarán simultáneamente dos sobres: Sobre A: Información relativa al oferente y Sobre B: Oferta Económica

El sobre A es el que primero se abre, y se procede a confeccionar el acta de apertura del mismo, también llamada Acta de Precalificación. La misma, además de los datos comunes, deberá contener la constancia de la reserva del sobre B.

En este primer sobre lo que se realiza es una previa selección que excluye las ofertas que carecen de mérito suficiente con relación a los factores determinados previamente en el pliego de bases y condiciones particulares.

El sobre B de las ofertas que fueron precalificadas se abrirá en acto público al que serán debidamente citados todos los oferentes. En ese acto se devolverán cerrados los sobres B a

los oferentes no precalificados junto con las respectivas garantías de ofertas, y se labrará el acta correspondiente. Posteriormente la Comisión Evaluadora, establecerá el orden de mérito de las ofertas ajustadas al pliego y recomendará la adjudicación.

Esta segunda etapa del proceso de apertura de los sobres, tiene similitud con la licitación privada, puesto que en ella compiten solamente aquellas empresas que resultaron precalificadas en la primera apertura.

Por el Decreto N° 5720/72, ya derogado, se adjudica a la oferta más conveniente con base en el precio más bajo. La normativa mencionada anteriormente, determina que en el pliego de bases y condiciones particulares se deben establecer una serie de criterios que debe considerar y aplicar la Comisión Evaluadora.

#### *C) Licitación o Concurso Nacional:*

Una licitación o concurso es nacional cuando la convocatoria está dirigida a interesados y oferentes con domicilio o sede principal en nuestro país, o bien con sucursales en el país debidamente inscriptas.

#### *Licitación Pública Internacional:*

La Licitación o concurso Internacional es aquella en que por las características del objeto o la complejidad de la prestación, la convocatoria se extiende a interesados y oferentes del exterior.

En la Licitación Pública Internacional la idea de la publicidad para obtener la máxima concurrencia es fundamental. Al respecto se observa que el Decreto N° 5720/72 favorecía de este modo la competencia poniendo a los oferentes en un mismo plano de igualdad. Mientras que el Decreto N° 436/2000 se refiere más puntualmente a las características del objeto o complejidad de la prestación.

#### *D) Concurso de Proyectos Integrales:*

El tratamiento aplicable a los concursos públicos de proyectos o estudios tiene en la práctica administrativa, connotaciones sustancialmente diferentes a la licitación pública, no obstante la normativa aplicable a uno y a otro, es la misma. La diferencia que se observa es con relación al objeto o materia del requerimiento administrativo. Sucede que la naturaleza del objeto licitado es determinante de su especificidad, sin perjuicio de que se le apliquen las reglas de la licitación pública.

Siguiendo el Decreto N° 436/2000, los Concursos de proyectos integrales pueden realizarse cuando la jurisdicción o entidad no ha determinado en el llamado las especificaciones del contrato en forma detallada, o bien cuando se trate de una iniciativa privada y la jurisdicción desea obtener propuestas sobre los distintos medios posibles para satisfacer sus necesidades.

## Modalidades de las contrataciones

Una vez definido el tipo de procedimiento de selección con el que se lleva adelante la gestión de contratación, la oficina de compras del organismo debe seleccionar algunas de las siguientes modalidades:

1. **Con iniciativa privada**, las personas físicas o jurídicas pueden presentar iniciativas al estado nacional, dichas iniciativas deberán ser novedosas o implicar una innovación tecnológica o científica. Solo procederá esta modalidad cuando se realicen por el procedimiento de selección de licitación pública.
2. **Llave en mano** cuando se estime conveniente para los fines públicos concentrar en un único proveedor la responsabilidad de la realización integral de un proyecto.
3. **Orden de compra abierta**, se utiliza cuando en los pliegos de bases y condiciones particulares no se pudiere fijar con suficiente precisión la cantidad de unidades de los bienes o servicios a adquirir o contratar o las fechas o plazos de entrega.
4. **Acuerdo Marco**, se emplea para la adquisición de bienes homogéneos, de bajo costo unitario, utilizados en cantidades considerable, con mercado permanente, mediante presentación de ofertas en medios magnéticos estándares.
5. **Precio Máximo**, se utiliza cuando en los pliegos de bases y condiciones particulares se indique el precio más alto que puede pagarse por los bienes o servicios requeridos.
6. **Contrataciones consolidadas**, proceden cuando dos o mas entidades estatales (administración central, organismo descentralizados) requieren una misma prestación. En tal caso se unifica la gestión del proceso de contratación con el fin de obtener mejores condiciones.
7. **Contrataciones llave en mano**, cuando es conveniente por fines públicos concentrar en un único proveedor la responsabilidad de la realización integral de un proyecto.
8. **Concurso de proyectos integrales**, se utilizan cuando la jurisdicción o entidad contratante no pueda determinar detalladamente en el pliego de bases y condiciones particulares las especificaciones del objeto del contrato y se propicie obtener propuestas para obtener la solución más satisfactoria de sus necesidades

## Contrataciones Electrónicas

El Decreto N° 1030/16 establece en el artículo 31 que “Las contrataciones públicas electrónicas se realizarán mediante medios tecnológicos que garanticen neutralidad, seguridad, confidencialidad e identidad de los usuarios, basándose en estándares públicos e interoperables que permitan el respaldo de la información y el registro de operaciones, permitiendo operar e integrar a otros sistemas de información.”

En consecuencia la OFICINA NACIONAL DE CONTRATACIONES deberá habilitar los medios para efectuar en forma electrónica los procedimientos y deberá dictar los manuales de procedimiento.

A partir del momento en que un procedimiento deba realizarse mediante la utilización del medio electrónico se tendrán por no escritas las disposiciones relativas a actos materiales o presenciales cuya realización se traduzca en operaciones virtuales en el sistema electrónico.

La Disposición ONC N° 29/2016 establece que la Oficina Nacional de Contrataciones habilitará el portal de compras públicas denominado “COMPR.AR”, a través del cual los Organismos de la Administración Pública Nacional publicarán y gestionarán los procesos de contratación electrónica de bienes y servicios, y al que se podrá acceder desde el sitio web <https://comprar.gob.ar>.

El sistema electrónico de contratación es en una aplicación que permite efectuar la gestión de las contrataciones públicas íntegramente a través de Internet, permitiendo el seguimiento del estado de avance de los procedimientos tanto para el Estado como para el Oferente y/o Adjudicatario. A través del mismo se verán reflejadas las necesidades de las jurisdicciones y entidades contratantes, podrán presentar ofertas todos aquellos que deseen ser proveedores y cualquier interesado podrá conocer los detalles de las contrataciones que realicen las jurisdicciones y entidades de la Administración Pública Nacional. Esta mejora permite incrementar la transparencia dando accesibilidad para toda la comunidad.

También a través del mismo, se activan principios de la información como ser la neutralidad, seguridad, confidencialidad e identidad de los usuarios, a partir de estándares públicos que posibilita el registro de operaciones, permitiendo operar e integrar a otros sistemas utilizados por el Estado tales como SIDIF, SIGADE, etc.

## **Normativa vigente en la provincia de Buenos Aires**

La provincia de Buenos Aires con la sanción de la Ley de Contabilidad N° 7764/71 estableció el régimen de contrataciones que con la posterior promulgación del Decreto N° 3300/72 se materializó dándole sustento normativo al Régimen de Contrataciones incluido dicha Ley de Contabilidad - Título III (artículos 25 a 34bis) -.

Asimismo, dicho Decreto ha sido modificado en orden de importancia por el Decreto N° 787/04 a través del cual se instruyó a la Contaduría General de la Provincia a ordenar, en el plazo de noventa días, el texto del Reglamento de Contrataciones, aprobado por Decreto N° 3300/72, efectuando las adecuaciones de numeración que fueran menester.

En consecuencia, por la Resolución CGP N° 952/04 se realizan modificaciones a la normativa tales como actualización de los montos de las contrataciones, la obligatoriedad de presentación del Programas Anuales de Contrataciones, el procedimiento para la contratación de la publicidad oficial y el establecimiento del Registro de Proveedores y Licitadores en la Contaduría General de la provincia.

Posteriormente, se sanciona la Ley N° 13981 en el año 2009 que tuvo por objeto regular el subsistema de Contrataciones del Estado e incorporarlo al sistema de Administración Financiera del Sector Público de la Provincia de Buenos Aires. La misma no se reglamentó hasta el año 2016 cuando se sanciona el Decreto N° 1300/16 el que determina que la Autoridad de Aplicación de la Ley N° 13981 en el marco de la Ley N° 13767 será la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires. En dicho momento se produce un avance en la normativa de contrataciones de la provincia de Buenos Aires dándole sustentabilidad a la normativa sancionada en el año 2009 con la Ley N° 13981 derogando por completo el Decreto N° 3300/72.

En consecuencia, se encuentran cambios sustanciales tales como:

- **Informatización** del procedimiento de Compras y Contrataciones, a través del sistema de compras electrónicas de la Provincia de Buenos Aires.
- **Incorporación del subsistema de Contrataciones** al Sistema de Administración Financiera del Sector Público de la Provincia de Buenos Aires
- **Unidad de Contratación** como parámetro de determinación de procedimiento
- **Régimen de redeterminación de precios**, para actualizar los montos de los contratos y facilitar los **CONTRATOS PLURIANUALES**.
- **Nuevos TIPOS Y MODALIDADES de contratación** Centralización Normativa y descentralización operativa.
- La adjudicación debe realizarse a favor de la **oferta más conveniente**, teniendo en cuenta para ello el precio, la calidad, la idoneidad del oferente, los costos asociados de uso y mantenimiento presentes y futuros y demás condiciones de la oferta.

Las contrataciones se regirán por los siguientes principios:

- **ECONOMÍA:** simplicidad, austeridad, concentración, eficiencia y ahorro, y evitando el formalismo riguroso e innecesario.
- **TRANSPARENCIA:** publicidad y debida difusión, garantizando el acceso al conocimiento.
- **IGUALDAD:** de condiciones, prohibiéndose cualquier tipo de privilegio, ventaja o prerrogativa no prevista.
- **RAZONABILIDAD:** entre el objeto de la contratación y el interés público, y entre los medios y el fin buscado
- **PUBLICIDAD y DIFUSIÓN:** para asegurar la máxima competencia posible.
- **CONCURRENCIA:** de todos los oferentes que cumplan con los requisitos normativamente previstos

Son funciones de la **Autoridad de Aplicación:**

- Proponer políticas de compras y contrataciones.

- Proponer el dictado de normas reglamentarias, aclaratorias, interpretativas y complementarias en la materia.
- Recopilar, ordenar y mantener actualizada la normativa vigente sobre las contrataciones.
- Diseñar, implementar y administrar un Sistema de Información que permita el ingreso por vía internet para el seguimiento de la gestión de todas las adquisiciones.
- Administrar el funcionamiento del Registro de Proveedores y Licitadores, del Registro Informatizado de Bienes y Servicios y del Registro de Información de Contrataciones.
- Administrar el sitio web de la Provincia de Buenos Aires vinculado con el Sistema de Compras y Contrataciones.
- Aplicar las sanciones a los oferentes o adjudicatarios, a solicitud del órgano contratante.
- h) Proponer manuales de normas y procedimientos.
- Recopilar el Programa Anual de Contrataciones.
- Elaborar y aprobar el Pliego Único de Bases y Condiciones Generales.
- Intervenir en todos los proyectos de Pliegos de Condiciones Particulares correspondientes a contrataciones de bienes y servicios que contengan cláusulas de redeterminación de precios, previo a su aprobación por la autoridad competente.
- Dictar las normas interpretativas, aclaratorias, complementarias y operativas necesarias a los fines de aplicar el Régimen de Redeterminación de Precios a los contratos de bienes y servicios.
- Aplicar, a solicitud del contratista, las cláusulas de redeterminación de precios en aquellos contratos en que se encuentren previstas, de conformidad a lo dispuesto en el presente Reglamento, los Pliegos de Bases y Condiciones Particulares y las normas que dicte.
- Brindar, junto con el Instituto Provincial de Administración Pública, capacitación a las oficinas que tengan a su cargo las áreas operativas de contrataciones.
- Solicitar opinión y/o colaboración a organismos técnicos públicos o privados especializados en la materia de que se trate.
- Elaborar y aprobar Pliegos Tipo cuando la demanda de los bienes o servicios a contratar fuera reiterativa y estandarizable.
- Determinar precios de referencia para las contrataciones y ejercer el control de su razonabilidad, pudiendo dictar las normas interpretativas o aclaratorias a tales fines.

Como consecuencia de la aprobación del Decreto N° 1300 que determina que la Contaduría General de la provincia de Buenos Aires será Autoridad de Aplicación del subsistema de Contrataciones del Estado, esta dicta las siguientes normas:

- Resolución N° 711/16 Pliego de Bases y Condiciones Generales para la contratación de bienes y servicios
- Resolución N° 712/16 Régimen de inscripción de proveedores y licitadores del Estado
- Resolución N° 713/16 Notificaciones
- Resolución N° 857/16 Régimen de Redeterminación de Precios para contratos de prestación de servicios



- Resolución N° 34/17- Aprobación de Cronograma de Incorporación de Procesos y Modalidades de Contratación
- Resolución N° 92/17- Habilitación del Sistema de Compras Electrónicas PBAC
- RESOL-2017-E-GDEBA-CGP: Regulación de uso del sistema de Compras Electrónicas

En el año 2019 luego de la aplicación de la nueva normativa de contrataciones se dicta el Decreto N° 59/19 modificatorio del Decreto N° 1300/16 a través del cual se realizan modificaciones importantes en el avance en la mejora de los procesos administrativos, toda vez que equilibra muy armoniosamente las necesidades de eficiencia de la administración activa (DGA's) con las exigencias de transparencia, publicidad y libre concurrencia que exige el Estado de Derecho en el Siglo XXI.

En consecuencia, el nuevo Decreto N° 59/19 establece cambios sustanciales y de interpretación tales como las aclaraciones sobre desdoblamiento (artículo 6), aumentos y prórrogas (artículo 7), inscripción en el Registro de Proveedores (excepciones y concepto de proveedor habitual) (artículo 11), intervención de Organismos de Asesoramiento y Control (artículo 13), garantías (inclusión pagaré, prohibición de fijar garantías de impugnación en dinero en efectivo) (artículo 19).

Con la sanción del Decreto N° 1300 la Contaduría General de la provincia de Buenos Aires necesariamente realizó las modificaciones normativas adecuadas dictando en consecuencia las siguientes normas:

- RESOL-2019-12-GDEBA-CGP: Fija nuevo valor de la Unidad de Contratación.
- RESOL-2019-76-GDEBA-CGP: Pliego de Bases y Condiciones Generales para la Contratación de Bienes y Servicios. Publicación: 18/02/2019 - B.O. N° 28.465.
- RESOL-2018-547-GDEBA-CGP: Modifica el Anexo I de la Resolución 2017-5-GDEBA-CGP

### **3.1 Procedimiento de Selección del Co – Contratante**

El Artículo 17 del Decreto N° 59/19 establece los procedimientos para la selección del contratante en la provincia de Buenos Aires:

- LICITACIÓN PÚBLICA: Dirigida a una cantidad indeterminada de oferentes, siempre que cumplan con los requisitos previstos en la normativa, y en los Pliegos de Contratación.
- LICITACIÓN PRIVADA: Dirigida a ciertos oferentes acreditados en el rubro, a través del envío de invitaciones específicas.
- REMATE PÚBLICO: Procedimiento de venta con intervención de un martillero público, con un precio base, y adjudicable al mejor postor.
- CONTRATACIÓN DIRECTA: Acotamiento de la concurrencia por razones fundadas.

#### **Tipología de los procesos de Contratación**

Los procesos de selección pueden ser:

a) **De etapa única o múltiple.** Las licitaciones pueden realizarse mediante etapa única o múltiple. Son de etapa única cuando la comparación de las ofertas en sus aspectos económicos, de calidad o técnicos, se efectúa en un mismo acto y mediante la presentación de un sobre único. Son de etapa múltiple cuando la comparación y evaluación de antecedentes empresariales y técnicos, capacidad económica financiera, garantías, características de la prestación y análisis de los componentes económicos de las ofertas se realizan mediante preselecciones o precalificaciones sucesivas, por la presentación de más de un sobre. En este caso, la recepción de los sobres debe ser simultánea para todas las propuestas, en la fecha y hora fijada para la apertura del sobre número uno (1). El sobre correspondiente a la oferta económica sólo se abrirá si el oferente fuere seleccionado en las etapas previas; caso contrario, se procederá a la devolución de los sobres sin abrir. Respecto a la garantía de mantenimiento de oferta, la misma deberá presentarse de acuerdo a lo establecido en el Artículo 19 Apartado 1 Inciso A del presente Reglamento.

b) **Nacional, regional o internacional.**

**NACIONAL:** Es nacional cuando, por las características del objeto o la complejidad de la prestación, la convocatoria está dirigida a oferentes cuyo domicilio o sede principal de sus negocios se encuentran en el país o que tengan sucursal en el país debidamente inscripta.

**REGIONAL:** Es regional cuando, por las características del objeto o la complejidad de la prestación, la convocatoria se extiende a interesados y oferentes cuyo domicilio o sede principal de sus negocios se encuentra en los países pertenecientes a América del Sur, preferentemente aquellos que conforman el MERCOSUR.

**INTERNACIONAL:** Es internacional cuando, por las características del objeto o la complejidad de la prestación, la convocatoria se extiende a interesados y oferentes del exterior; revisten tal carácter aquellos cuya sede principal de negocios se encuentra en el extranjero y no tienen sucursal en el país debidamente inscripta.

c) **De proyectos integrales.**

Puede realizarse el concurso de proyectos integrales cuando en función del objeto de la contratación el organismo contratante requiera propuestas para obtener la solución más satisfactoria de sus necesidades. En tales casos, se debe cumplir con los siguientes requisitos: - Consignar previamente los factores que han de considerarse para la evaluación de las propuestas y determinar el coeficiente de ponderación relativa que se asigna a cada factor y la manera de considerarlo. - Efectuar la selección del cocontratante, tanto en función de la conveniencia técnica de la propuesta como de su precio.

## Modalidades de selección del contratista

1. **ORDEN DE COMPRA ABIERTA:** Procede en el caso que la cantidad de bienes o servicios sólo se hubiera prefijado aproximadamente en el contrato, de manera tal que el organismo contratante pueda realizar los requerimientos de acuerdo con sus necesidades durante el lapso de duración previsto, y al precio unitario adjudicado hasta el límite del monto fijado en el presupuesto correspondiente.
2. **COMPRA DIFERIDA:** Habiéndose fijado la cantidad de bienes o servicios en el contrato, se desea establecer diferentes plazos de entrega.
3. **COMPRA UNIFICADA:** Dos o más reparticiones requieren la adquisición de un mismo tipo de bien o servicio, y se presume que el costo total a pagar por la Administración será menor si se tramitan en forma conjunta.
4. **CON PRECIO MÁXIMO:** Implica la indicación del precio más alto a pagarse por los bienes o servicios requeridos.
5. **LLAVE EN MANO:** Se estima conveniente para el interés público concentrar en un único proveedor la responsabilidad de la realización integral de un proyecto.
6. **CONVENIO MARCO DE COMPRAS:** Se selecciona a uno o más proveedores para procurar el suministro directo de bienes y servicios, en la forma, plazo y demás condiciones establecidas en dicho Convenio.
7. **SUBASTA INVERSA:** Implica una compulsa interactiva de precios.

## Contrataciones Directas

¿En qué casos procede?

Se contratará en forma directa excepcionalmente en alguno de los siguientes casos:

- a) Entre reparticiones oficiales, nacionales, provinciales o municipales y entidades en las que dichos Estados tengan participación mayoritaria;
- b) Cuando la licitación pública o privada o el remate resultaren desiertos o no se presentaren ofertas válidas admisibles o convenientes;
- c) Cuando probadas razones de urgencia o emergencia que respondan a circunstancias objetivas impidan la realización de otro procedimiento de selección en tiempo oportuno;
- d) Para adquirir bienes cuya fabricación o propiedad sea exclusiva de quienes tengan privilegio para ello o que sólo posea una determinada persona o entidad y no hubiera sustituto conveniente, no siendo la marca por sí causal de exclusividad;
- e) Las compras y locaciones que sean menester efectuar en países extranjeros, siempre que no sea posible realizar en ellos la licitación;
- f) La compra de bienes por selección o en remate público previa fijación del monto máximo a

- abonarse en la operación;
- g) Cuando hubiere notoria escasez de los elementos a adquirir;
  - h) La contratación de artistas, técnicos o sus obras;
  - i) La reparación de motores, máquinas, vehículos y aparatos en general;
  - j) Cuando las circunstancias exijan que las operaciones del Gobierno se mantengan secretas;
  - k) La publicidad oficial;
  - l) La compra, locación, arrendamiento y los contratos de locación financiera con opción acordada de compra (leasing) de inmuebles;
  - m) Cuando los bienes o servicios sean limitados a experimentación, investigación o simple ensayo;
  - n) La venta de productos perecederos y los destinados al fomento económico o la satisfacción de necesidades sanitarias, siempre que la misma se efectúe directamente a los usuarios;
  - o) Cuando se trate de bienes cuyos precios sean determinados por el Estado Nacional o Provincial;
  - p) La venta de bienes en condición de rezago a instituciones de bien público reconocidas por organismos dependientes del Estado Nacional, Provincial o Municipal;
  - q) La compra de bienes o contratación de servicios producidos por Talleres Protegidos y toda otra instancia protegida de producción debidamente habilitada, registrada y supervisada por la autoridad administrativa competente;
  - r) Cuando se entreguen bienes muebles o semovientes a cuenta de precio;
  - s) Los servicios básicos de electricidad, telefonía fija o móvil, internet, gas, agua potable, cuya prestación se encuentra a cargo de empresas públicas o privadas;

Las contrataciones directas excepcionales deberán fundarse en causales objetivamente justificadas y acreditadas en las respectivas actuaciones.

En los supuestos de los incisos a) y h), las Universidades Nacionales con asiento en el territorio de la Provincia de Buenos Aires, tendrán el carácter de Cuerpos Consultores y Asesores Preferenciales.

La contratación del inciso h) deberá asegurar la idoneidad, competencia y especialidad del cocontratante.

Por otro lado, la contratación directa por monto - Inciso 1 del artículo 18 - es aquel procedimiento de Contratación Directa que se aplica cuando el monto total de la contratación no supere la suma de 100.000UC y se tipifica en los siguientes procedimientos:

#### *Contratación menor:*

Si la erogación supera las 50.000UC y hasta las 100.000UC, las actuaciones se inician con el pedido efectuado por la repartición a la Autoridad Administrativa, la que debe incorporar la

afectación preventiva del gasto. La aprobación del pliego y autorización del llamado deberá hacerse según los Niveles de Decisión y Cuadro de Competencias del Anexo II del presente.

La Autoridad Administrativa o quien haga sus veces deberá publicar el llamado en el sitio web de la Provincia, con por lo menos dos (2) días de antelación a la fecha límite fijada para la recepción de las propuestas. Deberán invitarse a, por lo menos, tres (3) proveedores del rubro objeto de la contratación por los medios dispuestos en el artículo 12 del presente Reglamento.

Las invitaciones deberán efectuarse con una antelación igual a la establecida para publicación en el sitio web.

Podrá prescindirse de la conformación de la Comisión de Preadjudicación. El acto de apertura deberá ser público y conforme lo previsto en esta normativa.

La Autoridad Administrativa confeccionará el Cuadro Comparativo de Ofertas y, sin más trámite, la autoridad competente de acuerdo con el Anexo II emitirá el acto administrativo por el que concluye el procedimiento.

#### *Procedimiento abreviado*

Si la erogación supera las 10.000UC y no supera la suma de 50.000UC las actuaciones se inician con el pedido efectuado por la repartición a la Autoridad Administrativa, la que debe incorporar la afectación preventiva del gasto. La aprobación del pliego y autorización del llamado deberá hacerse según los Niveles de Decisión y Cuadro de Competencias del Anexo II del presente.

La Autoridad Administrativa o quien haga sus veces deberá publicar el llamado en el sitio web de la Provincia, con por lo menos un (1) día de antelación a la fecha límite fijada para la recepción de las propuestas.

Deberán invitarse a, por lo menos, dos (2) proveedores del rubro objeto de la contratación por los medios dispuestos en el artículo 12 del presente Reglamento. Las invitaciones deberán efectuarse con una antelación igual a la establecida para publicación en el sitio web.

Podrá prescindirse de la conformación de la Comisión de Preadjudicación. El acto de apertura deberá ser público y conforme lo previsto en esta normativa. La Autoridad Administrativa confeccionará el Cuadro Comparativo de Ofertas y, sin más trámite, la autoridad competente de acuerdo con el Anexo II emitirá el acto administrativo por el que concluye el procedimiento.

#### *Factura conformada:*

Si la erogación no supera la suma de 10.000UC se verificará la disponibilidad presupuestaria para afrontar el gasto y registrará en el sistema respectivo, prestándose conformidad con la firma del funcionario autorizado en la factura, lo cual implicará la certificación de cumplimiento de las exigencias relativas al agotamiento de medios al alcance para la selección del precio más conveniente de plaza a la fecha de contratación. No debe emitirse orden de compra, salvo cuando la contratación sea de tracto sucesivo.

En estos casos, no será exigible la aplicación del Pliego de Bases y Condiciones Generales aprobado por la Autoridad de Aplicación, ni se requerirá inscripción en el Registro de Proveedores y Licitadores, a menos que se trate de proveedores habituales, conforme lo estipulado en el inciso d), del punto I), apartado 3), del artículo 11 del presente Reglamento.

Deberá dictarse un acto administrativo que autorice la contratación, apruebe el gasto y encuadre el procedimiento, salvo que la factura sea conformada por la autoridad competente de acuerdo a los Niveles de Decisión y Cuadro de Competencias del Anexo II del presente Reglamento.

## **Régimen de Redeterminación de Precios**

El artículo 7°, apartado g) de la Ley N° 13.981 establece que la autoridad administrativa tiene la facultad de establecer en los Pliegos una cláusula de redeterminación y que, en los contratos de provisión de bienes cuya entrega supere el plazo de un (1) mes, puede incorporarse una cláusula de revisión de precios, ajustándose a los principios de razonabilidad, economía y transparencia;

La reglamentación establece, como funciones de la Autoridad de Aplicación, la obligación de intervenir en todos los proyectos de Pliegos de Condiciones Particulares correspondientes a contrataciones de bienes y servicios que contengan cláusulas de redeterminación de precios, previo a su aprobación por la autoridad competente (inc.k); dictar las normas interpretativas, aclaratorias, complementarias y operativas necesarias a los fines de aplicar el Régimen de Redeterminación de Precios a los contratos de bienes y servicios (inc. l); y aplicar, a solicitud del contratista, las cláusulas de redeterminación de precios en aquellos contratos en que se encuentren previstas, de conformidad a lo dispuesto en el presente Reglamento, los Pliegos de Condiciones Particulares y las normas que dicte (inc. m);

## **Contrataciones Electrónicas**

La Ley N° 14.828 estableció el marco para el Plan Estratégico de Modernización de la Administración Pública de la Provincia de Buenos Aires que comprende el uso del Sistema de Compras Electrónicas de la Provincia de Buenos Aires, previsto en el artículo 10 de la Ley N° 13.981 y su Decreto Reglamentario N° 1.300/16.

“ARTÍCULO 10. COMPRAS Y CONTRATACIONES POR MEDIOS ELECTRÓNICOS. La Autoridad de Aplicación del Sistema de Compras Electrónicas de la Provincia de Buenos Aires dictará las normas que establezcan la regulación integral de las contrataciones informatizadas, según su competencia. A partir del momento en que un procedimiento deba realizarse mediante la utilización del medio electrónico no resultarán aplicables las disposiciones relativas a actos

materiales o presenciales cuya realización se traduzca en operaciones virtuales en el sistema electrónico, las que quedarán sujetas a la normativa que dicte la Autoridad de Aplicación.”

En consecuencia, la Autoridad de Aplicación del Sistema de Compras Electrónicas de la Provincia de Buenos Aires dictó la reglamentación que establece la regulación integral de las contrataciones informatizadas a través de la Resolución Conjunta N° 20/17 del Ministerio de Jefatura de Gabinete de Ministros y N° 92/17 del Contador General de la provincia de Buenos Aires habilitando el Sistema de Compras Electrónicas de la Provincia de Buenos Aires, en adelante “PBAC”, y se creando el portal <https://pbac.cgp.gba.gov.ar> para la gestión de las compras y contrataciones de la Provincia de Buenos Aires.

La Ley N° 14.853 dispone que corresponde al Ministerio de Jefatura de Gabinete de Ministros asistir, entre otras materias, en todo lo inherente a la planificación estratégica del Plan General de Acción de Gobierno y los planes operativos y la Modernización de la Administración Pública.

Asimismo, la Ley N° 14.828 en su Anexo Único artículo 9.3.1 establece que la utilización de expedientes electrónicos, documentos electrónicos, firma electrónica, firma digital, comunicaciones electrónicas, notificaciones electrónicas y domicilios electrónicos constituidos, en todos los procedimientos administrativos que se tramitan ante la Administración Pública de la Provincia de Buenos Aires centralizada y descentralizada, y los Organismos de la Constitución, tienen idéntica eficacia jurídica y valor probatorio que sus equivalentes en soporte papel o cualquier otro soporte que se utilice a la fecha de entrada en vigencia de la citada Ley;

La normativa relacionada con estos procedimientos se encuentra en:

- **NO-2018-00790897-GDEBA-CGP CIRCULAR 5-2018**
- **RESOL-2018-547-GDEBA-CGP: Modifica el Anexo I de la Resolución 2017-5-GDEBA-CGP**

## Referencias bibliográficas

Fiorini, B.(1995) Derecho Administrativo Tomo I Buenos Aires Editorial Abeledo – Perrot.  
 Marienhoff M. (1982) Tratado de Derecho Administrativo, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot

# Las Compras Municipales en la Provincia de Buenos Aires

*Maximiliano H. Durso*

## Definición

El Sistema de Contrataciones, puede definirse de manera sintética como el conjunto de normas, procedimientos, organismos, unidades dependientes, y principios vinculados con la adquisición de bienes y servicios en cumplimiento de los objetivos del estado.

## Legislación aplicable

A nivel municipal las compras y contrataciones que se realizan, están regidas por la Ley Orgánica Municipal (en adelante LOM) 6.769/1958 y sus modificatorias, el Reglamento de Contabilidad para las municipalidades (en adelante RC), Decreto RAFAM N° 2980/2000 (Reforma de la Administración de recursos Financieros Municipales, Ordenanza Gral. 165/1973 para el caso de Obra Pública, Estatuto para el Personal Municipal Ley 14.656 y su decreto Reglamentario, Doctrina del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires y otra Legislación Complementaria que como Supletoria que rige para la materia. La idea principal de este capítulo es armar un orden y secuencia lógica que permita seguir un camino de interpretación a la hora de encarar cualquier procedimiento de contratación.

Las Contrataciones deberán ajustarse a los principios generales que subyacen a toda contratación municipal y que se encuentran enunciado en el artículo 100° de RAFAM;

No obstante, lo anterior, en las contrataciones municipales quedan excluidas los contratos referidos a las actividades específicas cuyo objeto comercial, industrial o financiero se rijan por el derecho privado. (Art. 99° RAFAM).

Con respecto al Reglamento de Contabilidad Municipal (RC), el mismo se apoya sobre la LOM y aclara ciertos aspectos complementando la normativa aludida que junto con el decreto RAFAM crean un cuerpo sistemático donde la mayoría de las situaciones están previstas en materia de adquisición de bienes y servicios y también en lo que respecta a Obra y Servicios Públicos.

A modo de guía para el lector, se sintetiza el siguiente cuadro orientable segregado por tema con su artículo *de relación* entre las distintas normativas:



Tabla 1. Relación entre las distintas normativas de contrataciones a nivel municipal en la Provincia Buenos Aires.

	LOM	Reglamento de Contabilidad (RC)	RAFAM (arts. 97°/166°)	ORD 165/73	Ley de personal 14.656
Ser. Públicos	131°			1°/108°	
Obras Públicas	132°	207°		1°/108°	
Lic. Pública o Privada (montos)	133°	162°, 163°, 197°			
Adjudicación	134°				
Obra por Adm.	135°	207°, 208°			
Estudios Previos	136°	198°			
Concurso de Proyectos	137°				
Documentación Necesaria	138°	208°			
Director Responsable	139°				
Registro de Licitadores	140°				
Lic. Privada	141°	189°/193°			
Publicidad	142°	166°, 168°	109°		
Inscripción de Oferentes	143°				
Anulación de propuestas	144°				
Autorización del HCD	145°				
Modificación de Ítem.	146°	205°			
Reconocimiento mayor costo	147°	164°, 165°, 206°			
Contratación de Profesionales	148°	161° bis, 204°			45°
Aplicación supletoria de leyes	149°				
Comisión Fiscalizadora	150°				
<b>Adquisiciones y Contrataciones</b>		156°/161 bis	104°/121°, 116°		
Método Directo o por Concurso	151°	191°/194°	103° inc f)		
Licitación Desierta	152°				
Mínimo de Cotizantes	153°	167°			
Decisión Adjudicataria	154°				
Oferta Única y Conveniente	155°				

Contratación Directa (Excepciones)	156°	161°			
Principio de Prioridad	156° bis				
<b>Transmisión de Bienes</b>	158°/161°				
<b>Lic. Públicas:</b>		162°/188°	107°, 108°		
Pedido de Adquisición		123°, 157°			
Designación de agentes		156°			
Compra de Bienes Usados		158			
Presentación de propuestas		169°/171°, 201°	110°		
Cotización		172°/173°			
Muestras		174°			
Garantías		175°/177°, 200°	111°, 112°		
Apertura de Propuestas/ Cuadro Comparativo		178°/179°	113°, 114°, 115°		
Rechazo de las Propuestas		180°			
Adjudicación		181°/188°			
<b>Lic. Privadas:</b>		189°/193°			
<b>Concurso de Precios</b>		191°/193°	117°,		
Penalidades			119°/121°		
<b>Compras Directas</b>		194°			
<b>Ventas</b>		195°/196°			
<b>Obras Públicas</b>		133°, 162, 163°, 166°, 168°/174°, 174°, 176°, 179°/183°, 185°, 188°, 190°, 197°/209°	108°, 110°, 111°, 113°, 114°, 116° y 122°/126°		
<b>Servicios Públicos</b>		210°/211°			

## Contratación de Bienes y Servicios. Proceso en general

### Pedido y Solicitud de Gasto

La adquisición de Bienes y Servicio, en la generalidad de los casos nace con el *Pedido de Adquisición*; este requerimiento lo realiza la persona u organismo que forma parte de un

programa (presupuestos por programas) o no, y que debe realizarlo en forma escrita cumpliendo determinadas formalidades en cuanto a su presentación (Detalle de lo que pretende adquirir, cantidad, precio estimado unitario y total, y otro dato relevante). No obstante ello, suele ocurrir que en el escrito de presentación, se omitan ciertos aspectos fundamentales y quede redactado en una forma muy genérica sin precisar demasiados detalles originando que el proceso de contratación, arranque con deficiencias y culminan posiblemente con un pedido de suministros mal redactado o no claro. Cada pedido debe especificar cantidad, calidad, especificaciones, valor corriente o de mercado, y toda otra característica que hagan a determinar lo que se requiere.

En cuanto a la solicitud de gasto es realizado por el organismo que requiere, debiendo cargar en sistema Informático financiero RAFAM, en el módulo correspondiente a Compras y Contrataciones, todos los datos de lo que se pretende, acompañando y anexando el documento que emite el expediente para su prosecución. El pedido de suministro, depende del bien o servicio que se contrate, puede originar o da inicio a la confección del Pliego de Bases y Condiciones Generales y Particulares que conforman las reglas de juego en toda contratación para determinados bienes y contrataciones mayores. En las contrataciones menores no se conforma Pliego.

En esta etapa se hace la *reserva preventiva* (compromiso preventivo o provisorio) en la ejecución del gasto, que luego y en el caso de avanzar la contratación, esta reserva preventiva puede variar en más o en menos según el valor que se termine adjudicando (*compromiso definitivo*).

### **Autorización de gasto y Aprobación de los Pliegos**

Una vez efectuado el pedido, la autoridad facultada debe proceder a su autorización. Dependerá del organismo y del tipo de procedimiento según su monto y tipo quien será el autorizante. Una vez cumplimentado, lo habitual es que el expediente pase a la oficina de compras para armar los pliegos de Condiciones Generales y Particulares o Pliego Tipo por el cual se regirá la contratación, según el bien o servicio que se esté contratando y los montos que definen, los cuales que deberán ser aprobados por los funcionarios o intendente, previa revisión de la Asesoría Letrada municipal y Contador Municipal si correspondiere.

Los pliegos se presumen gratuitos, pero solo el monto de la contratación define su costo que oscila entre un 5% y un 10% según la contratación. Los Pliegos rigen las Licitaciones Públicas conforme a un modelo que adopte el poder ejecutivo teniendo en consideración la LOM y el RC (Arts. 162° y 163° RC y 107° RAFAM); Las cláusulas generales del pliego de Bases y Condiciones según el modelo adoptado, serán aplicable a las Licitaciones Privadas siempre que no fueren incompatibles. Las Clausulas particulares que integran el pliego de bases y condiciones deben también ser aprobadas y contener como mínimo toda la información y puntos necesarios que marquen o consignent lo siguiente:

### Arts. 163° RC y 109° RAFAM

Es muy común y de hecho sucede con frecuencia, que intervenga la Asesoría Letrada Municipal a efectos de expedirse sobre el Pliego de bases y Condiciones tanto generales como particulares que promueva la contratación. Este organismo dependiente del ejecutivo municipal debe expedirse en un lapso de tiempo y resaltar mediante dictamen, sobre todos los aspectos salientes en cuanto a la legalidad de pliego a fin de su aprobación previa para continuar con la contratación.

### Publicidad

Se debe dar *Publicidad* según los pliegos aprobados, e *invitar* a las firmas del rubro a fin de cumplir con un requisito esencial en materia de contratación como es el Principio General de Publicidad, Igualdad y Concurrencia entre otros que asegura, la mayor confluencia y presentación de oferentes del rubro en las mismas condiciones; Con respecto a la publicidad, RAFAM determina *qué tipo de publicación* debe realizarse (Diario de mayor circulación, Boletín oficial, etc.) y los plazos en días según la modalidad de contratación. Normalmente se publica donde se puede retirar Pliego y cuál es la fecha de entrega de los mismos previo a darse el Acto de Apertura.

### Acto de apertura

Acto, que por su naturaleza y a la hora indicada, se procede a la apertura de los sobres que contiene las cotizaciones de los distintos oferentes que retiraron pliego y que presentaron ofertas ante la oficina de Compras en la oportunidad.

Normalmente se labra acta a los efectos de dejar constancia con todas las características de cada cotización u oferta como así también todos los aspectos salientes del acto en su conjunto; el acta que se confecciona debe ser suscripta en el caso de requerirlo los miembros presentes. El acta NO puede adolecer de la firma de las autoridades municipales, si de aquellos presentes (distintos oferentes) que no quieran suscribirlas.

En este acto pueden desecharse ofertas que no cumplan con requisitos inexcusables para la ley (Se llama rechazo in limine) y se hacen las observaciones / salvedades pertinentes que se den a lugar según el Pliego de Bases y Condiciones.

### **Evaluación de las Alternativas. Cuadro Comparativo de Ofertas. Evaluación de las distintas alternativas. Asistencia de Comisiones de Pre adjudicación**

En este caso una vez abiertos los sobres y labrada el Acta de apertura, se remiten las ofertas presentadas a la oficina de compras para la confección del *cuadro comparativo* de ofertas y sus alternativas.

A modo gráfico y de ejemplo:

**Contratación de útiles escolares Expte N° ..../2019****Cuadro comparativo de Ofertas**

	Oferente 1	Oferente 2	Oferente 3
Renglón 1 Resmas A4 75gr. Marca ....			
Alternativa 1 Resma A\$ 75 gr. Marca otros.			
Renglón 2 Cartucheras			
Renglón 3 Lápices de colores			

**Total**

Una vez confeccionado el cuadro comparativo, se evaluarán las ofertas de cada cotización por cada oferente haya o no participado del acto de apertura, teniendo en cuenta la Pliego de Bases y Condiciones Generales como particulares, y se procede a labrar el informe técnico y de precios correspondiente que permita dilucidar cuál es la mejor oferta u alternativa. En esta etapa, puede girarse el expediente a una “*Comisión de Pre adjudicaciones Ad hoc*” para que dictamine y asista a la autoridad que contrata a tomar la mejor decisión aconsejando Pre adjudicar o no, la oferta y/o alternativa más conveniente (por menor valor o por calidad). Las comisiones no son obligatorias en este nivel de gobierno, pero dependerá de la complejidad y la necesidad del municipio y el tipo de bien o servicio que se contrata.

El informe que emiten las Comisiones son del tipo “No vinculante”, quiere decir que la autoridad que contrata puede o no tenerlo en cuenta al momento de emitir su decisión final de contratarlo.

**Selección de Oferta (principio del menor valor). Emisión de Acto administrativo y adjudicación definitiva. Subsanación de requisitos en los Pliegos**

Una vez que las ofertas están dadas, la autoridad previo dictamen de la Comisión de Pre adjudicaciones o no, selecciona la oferta que más se ajuste a lo técnicamente solicitado y presente una conveniencia a los intereses municipales, pudiendo descartar aquellas que no cumplan con algún/os requisitos técnicos o sea demasiado elevado el importe de la cotización (se incrementa mucho el valor presupuestado en la solicitud etapa 1).

Normalmente entre 2 o más ofertas convenientes de plaza o valor corriente, se puede elegir siempre por el principio de menor valor, es decir aquella que entre dos ofertas, una de ellas represente un menor costo.

Sin perjuicio de los dos párrafos anteriores, puede seleccionarse aquella que son similares, pero que entre una y otra haya diferencia de calidad y de precio. No siempre el precio mayor representa una mejor oferta, pero en caso de serlo y si esta es conveniente puede adjudicarse un mayor valor (se elige por calidad).

Seleccionada la oferta, se emite el acto administrativo que aprueba y termina adjudicando (compromiso definitivo) al oferente ganador. En los municipios lo más común es que se haga mediante decreto firmado por el intendente y refrendado por algún secretario como *acto administrativo* pertinente para darle legalidad a la adjudicación. En esta etapa se procede a realizar la afectación definitiva del gasto, vinculado a un programa o partida que tiene crédito previamente asignado por el presupuesto aprobado.

Es importante destacar que previo a la emisión del acto administrativo que aprueba, se procederá a subsanar todos los requisitos que fueron previamente observados y NO rechazados durante el acto de apertura. A modo de ejemplo si una de las ofertas no constituyó garantía a tenor de las cláusulas del Pliego de Bases, este puede ser considerado como rechazo In Limine; pero en el caso y siguiendo el mismo ejemplo, supongamos que la Garantía se constituyó por un valor menor, esta debe subsanarse en el tiempo según que lo determine el Pliego de Bases.

Por lo expuesto, podemos definir que el Pliego de Bases y Condiciones Generales y Particulares, son las “reglas de juego” en la relación contractual entre el estado y los particulares, sean estos último personas físicas o jurídicas.

Todo debe estar en el pliego ya sea de condiciones generales como particulares. Un pliego bien hecho, promoverá mayor transparencia mayor al proceso de contratación.

Otro tema, es la autoridad contratante (municipio en este caso), que no está obligada a contratar en el caso de ser necesario estando avanzado un proceso de contratación, y que según en la etapa del gasto que este, surtirá efectos jurídicos con consecuencia para las partes.

Según lo anterior, el pliego también contemplara entre otros aspectos las Penalidades en que incurran los oferentes o el estado, por no cumplimiento de las relaciones actuaran como disparadores de los reclamos por ante la vía administrativa o judicial se correspondan.

**Emisión de la Orden. Entrega de la cosa o prestación del Servicio. Penalidades Presenta Factura y remito Conformado. Concluye la etapa de licitación.**

En este caso es importante señalar que la Oficina de Compras será la encargada de confeccionar la Orden de Compra (OC) siguiendo los parámetros y respetando las cláusulas del pliego aprobado respectivo y el oferente adjudicado. La (OC) es el documento que por naturaleza establece relaciones jurídicas y perfecciona el contrato con el proveedor. La OC una vez confeccionada, es retirada de la Oficina de Compras por el proveedor adjudicado (que gana la contratación o Licitación), y le indica a este, el lugar donde efectivizar la provisión del Bien o Servicio y en qué tiempo, cantidad, calidad como todos los datos necesarios según lo adjudicado.

Con la entrega del bien o prestación del servicio en el tiempo y lugar indicado, el proveedor debe confeccionar y entregar a la autoridad del establecimiento el *remito y factura* como docu-

mentación respaldatoria de los bienes o servicios prestados. Esto origina el devengado en la etapa de ejecución del gasto.

*Penalidades:* En el caso de no cumplir con la entrega, puede originar la aplicación de las penalidades establecidas el Decreto RAFAM y según lo establezca también el Pliego aprobado.

La autoridad, salvo impedimento debe recibir los documentos en sus originales, conformarlos, es decir debe llevar firmar y rúbrica del responsable del organismo que origino la contratación, remitiendo toda la documentación a la Oficina de Compras o de Contaduría según se indique.

Cumplida esta etapa, se armará legajo de pago con la documentación respaldatoria a fin cancelar el pasivo exigible con el proveedor. A partir de este momento y en forma sucinta se generará la Orden de Pago (OP) correspondiente que será cancelada mediante cheque o transferencia según la modalidad adoptada por la tesorería municipal, dando a lugar el Pagado en la etapa de ejecución del Gasto.

Para finalizar y considerando todo lo mencionado anteriormente, las contrataciones se ajustarán por distintos principios generales los cuales subyacen a todas las contrataciones. Estos son como guías para resolver cuando la norma no prevé o no lo contempla el Pliego de Bases y Condiciones, pero que deben estar implícitos y ser tenidos en cuenta antes, durante y posterior a efectuar la contratación que en ella se ponen en juego (Órganos, Normas, procedimientos, recursos, etc.).

Por consiguiente, la contratación no es solo un procedimiento formal de donde se sigue una regla o un pliego, sino que es una secuencia de pasos que se marcan unos a otros, y que también dependerá de las capacidades y habilidades de las personas forman parte del proceso de contratación en su conjunto.

En este sentido, la autoridad facultada para contratar, debe promover que no solo los principios generales se cumplan, sino también hacer todo lo necesario en el límite que la norma le imponga a fin de lograr una adecuada provisión de los bienes, servicios, la procuración y realización de obras y servicios públicos como así también la venta y/o remate público en cantidad, calidad y en la oportunidad según dicte la política pública y la necesidad de gestión.

No obstante, la contratación cualquiera sea su modalidad y/o tipo, ante dudas o interrogantes en la aplicación de todas las cuestiones inherentes al proceso mismo y su interpretación, puede formular consulta con la debida oportunidad al Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires a los fines de enriquecer e ilustrar con el caso propuesto, a otros municipios y sus órganos dependientes ante estas situaciones.

## **TERCERA PARTE**

---

### **Control del Sector Público**



# CAPITULO 10

## El control y la responsabilidad

*Luis Portelli*

### Concepto de control

El control sobre el gobierno es lo que diferencia a la democracia de los regímenes autoritarios o dictatoriales. Y son los diversos controles democráticos los distintos instrumentos que garantizan que, de uno u otro modo, que los gobernantes deban rendir cuenta.

A lo largo de su evolución las sociedades han consagrado distintas formas de control: el voto ciudadano, el control de los Congresos o los Parlamentos, el control del Poder Judicial, el control de la ejecución del gasto público ejercido por los tribunales de Cuentas, Contralorías o Auditorías, el control ejercido por los Defensores del Pueblo, el control de la ética pública a cargo de las Oficinas de Ética o Anticorrupción y el control ejercido por la sociedad organizada a través de asociaciones civiles u ONGs.

Los controles son reglas, estructuras y mecanismos concebidos para contribuir y obligar al ejercicio responsable del Poder. Los controles son para hacer de la Autoridad un sujeto responsable que realiza las acciones según el mandato que haya recibido, rinde cuenta de sus actos de gobierno y se hace cargo de los resultados obtenidos. El control es inherente al principio de la limitación del poder.

Debe entenderse que la raíz del control es de índole política, garantizando la correcta utilización del poder por quienes lo ejercen, al posibilitar la verificación de los desvíos que afecten el interés público con la consiguiente asignación de responsabilidades.

Desde el primer mandatario de la Nación, hasta el último de los funcionarios, son responsables de sus actos como órganos del Estado, efectuando una síntesis entre el principio republicano y el representativo. Así lo deja plasmado el artículo 22 de la Constitución nacional *"El pueblo no delibera ni gobierna, sino por medio de sus representantes y autoridades creadas por esta Constitución"*.

### Algunas definiciones de Control de autores destacados:

#### **Cayetano Licciardo:**

El control debe entenderse como un conjunto de elementos trabados entre sí con armonía, cuya función consiste en descubrir las causas por las cuales al-

go no funciona bien. Traído a la Hacienda, permite poner de manifiesto los motivos que afectan el desarrollo de los actos y operaciones que, buscando el empleo de los recursos disponibles para obtener un producto, son puestos en ejecución por una organización determinada. En la Hacienda Pública esos actos y operaciones emanan del ejercicio del poder y, por lo tanto, son de raíz y esencia política. (Licciardo Simposios APUCP)

en lo que al control se refiere la materia es la misma: la función de verificar, supervisar, vigilar, para determinar si se cumplieron las previsiones y las normas de aplicación y ofrecer elementos de juicio para analizar resultados, precisar responsabilidades y proveer correcciones. (Licciardo Simposios APUCP)

por tener que cumplirse en el ámbito de la Hacienda Pública, adquiere modalidades y características distintas, que conforman un sistema particular. Aún la naturaleza es distinta porque su esencia es de raíz política. El control en la Hacienda Pública sustituye o “suple la ausencia del interés particular. (Licciardo Simposios APUCP)

### **Miriam Ivanega:**

el control es necesario para los procesos de toma de decisiones: es esencial en la determinación de las políticas públicas, pues el responsable de fijarlas debe contar con información precisa para diseñar los objetivos, procedimientos y técnicas y, por supuesto, evaluar las necesidades de la sociedad. (Ivanega, 2007 p. 361).

A través del control público externo se puede verificar si los derechos de los particulares se encuentran debidamente protegidos. Pero además, el control también resulta necesario para los procesos de toma de decisiones; es necesario que el responsable de fijar las políticas públicas, cuente con información precisa que le permita según el caso fortalecer o modificar los objetivos, rediseñar procedimientos y técnicas y evaluar las necesidades de la sociedad. (Ivanega, 2004 p.1).

### **Adolfo Atchabahian**

“El control se traduce en el proceso y el efecto de fiscalización y de revisión de la actividad realizada por los entes económicos. También implica la supervisión de la actividad administrativa económica de la hacienda”. (Atchabahian, 1996, p.13)

Por último resulta importante destacar tal como lo hacen Oscar García y Ricardo Lorenzo en su libro Administración Pública Nacional la importancia de lo previsto en la Declaración de los

Derechos del Hombre y del Ciudadano que en los tiempos de la Revolución Francesa en sus artículos 14 y 15 concientiza sobre la relevancia del control público de la siguiente manera:

Art.14: “Los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí mismos o por medio de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, seguir su aplicación y determinar la calidad, la cuota, el sistema de cobro y la duración de ella”.

Art. 15: “La Sociedad tiene el derecho de pedir cuenta de su administración a todo funcionario público”.

## PODEMOS DECIR ENTONCES QUE EL CONTROL

- ✓ Es una **FUNCIÓN DEL ESTADO**
- ✓ Posee un **FUNDAMENTO DEMOCRÁTICO**
- ✓ Es **ESENCIAL** para la **TOMA DE DECISIONES**
- ✓ Es el **MEDIO MÁS EFICAZ** y directo para lograr que la **ADMINISTRACIÓN** en su conjunto **CUMPLA CON SUS OBJETIVOS**
- ✓ Quien controla está realizando una **VERIFICACIÓN CRÍTICA DE CONFORMIDAD O DISCONFORMIDAD A CIERTO PATRÓN**
- ✓ Es un **MEDIO PARA EVITAR ABUSOS DE LOS GESTORES** de los bienes públicos
- ✓ Se **RELACIONA CON LA ÉTICA Y LA TRANSPARENCIA** en el ejercicio de la **FUNCIÓN PÚBLICA**
- ✓ El resultado del control **PUEDA PRODUCIR LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES O LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDADES**

## Necesidad del control en la Hacienda Pública

Todos los sistemas democráticos han desarrollado sistemas de control de la actuación de los gobiernos cuando estos ejecutan el presupuesto y disponen los gastos para llevar adelante sus políticas y programas de gobierno.

Estos sistemas de control, de acuerdo con los distintos países, son llevados adelante por Tribunales o Cortes de Cuentas, Contralorías, Sindicaturas o Auditorías. En estos sistemas los gobernantes y funcionarios son responsables por la correcta disposición de los fondos públicos. De tal modo, que si el Tribunal no aprueba las cuentas, entonces existen mecanismos por los cuales dichos funcionarios deben responder de su propio pecunio.

Los gobernantes no solo son responsables por una ejecución del presupuesto de acuerdo con la ley y de llevar adelante un adecuado sistema de información contable y financiera. Son

además, responsables por producir servicios de calidad para la ciudadanía, al menor costo posible, del modo más eficiente y obteniendo resultados en términos de educación, salud, seguridad, empleo, etc. Lo que la doctrina de la Contabilidad Pública ha denominado los principios de las 3E: Eficiencia, Eficacia y Economicidad.

En estos casos, los funcionarios son responsables de tener adecuados sistemas operativos, de información y de control y de informar a la ciudadanía y a los parlamentos de los resultados obtenidos con la gestión. Lo que en los últimos años se ha engloba en el concepto de Gobierno Abierto.

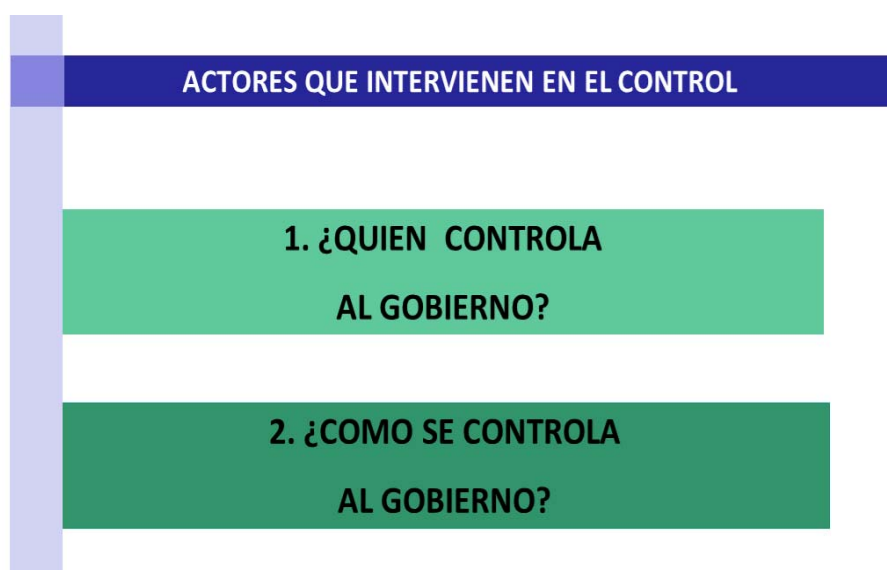
## Sectores interesados en el control

En primer lugar tenemos que tener claro que el poder que poseen los funcionarios en un Estado Republicano es un poder delegado por la ciudadanía. Por ello el principal interesado por que se controle la correcta y eficiente utilización de los recursos públicos es la ciudadanía en forma particular y a través de sus distintas organizaciones.

Pero también es el propio gobierno que ejerce ese propio control interno para que los distintos estamentos del Estado lleven adelante los distintos programas de acción bajo los criterios de eficacia, eficiencia y economicidad para el logro de los lineamientos políticos planteados en su programa de gobierno y reafirmados anualmente en los respectivos presupuestos.

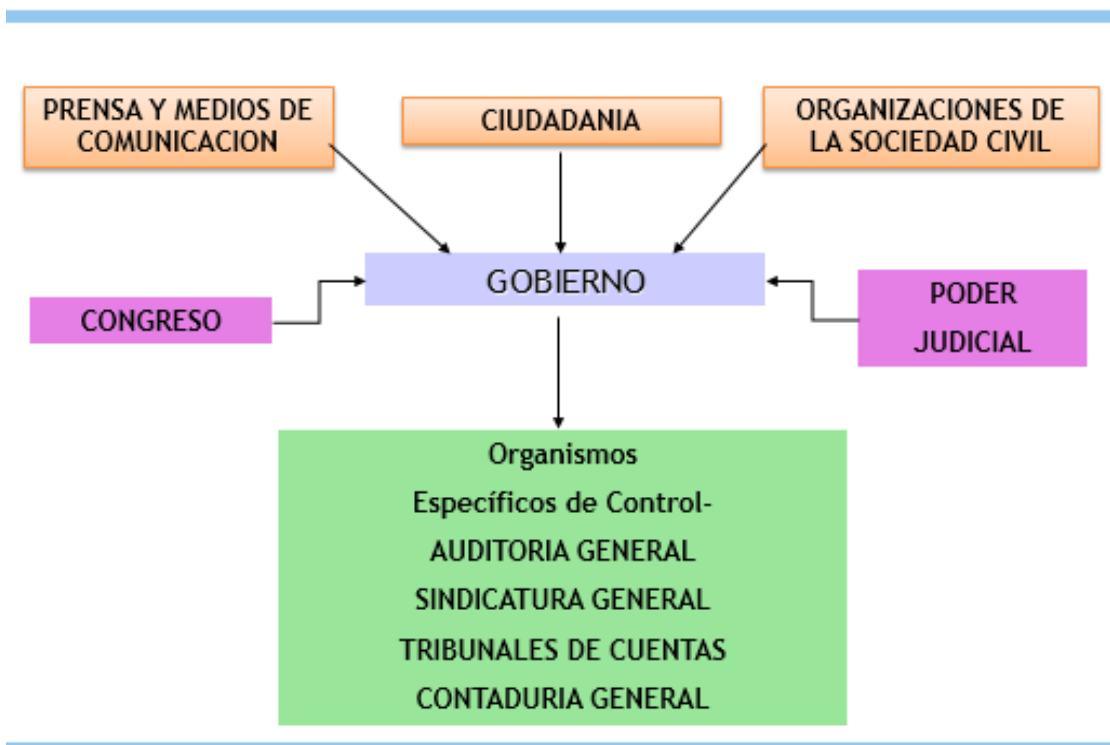
No podemos dejar de mencionar a los otros dos Poderes del Estado, como son el Poder Judicial y el Poder Legislativo que con sus distintas funciones y momentos ejercen el control externo sobre el Poder Ejecutivo.

Pero además de los otros poderes del Estado existe una diversidad de actores que realizan actividades de control en nuestra sociedad, por lo que vale preguntarse:



Encontramos de esta manera numerosos actores algunos desde el mismo ámbito gubernamental tales como el Congreso, el Poder Judicial, el Propio Poder Ejecutivo, así como los Organismos Específicos de Control (Auditorías, Sindicaturas, Tribunales de Cuentas, Contadurías Generales, Oficina Anticorrupción, Defensor del Pueblo).

Por otra parte existen actores por fuera de la actividad gubernamental interesados en analizar y evaluar la gestión del Gobierno, y entre ellos podemos encontrar a la Prensa y medios de comunicación, a las Organizaciones de la Sociedad Civil y a la ciudadanía misma.



## Clasificaciones del control

El control sobre la Hacienda Pública puede realizarse de diversas formas con distintas finalidades. Clasificar el control de acuerdo a criterios permite apreciar su funcionamiento desde distintas perspectivas. La clasificación realizada por la doctora Susana Beatriz Palacio en su libro *Finanzas públicas y administración financiera* (2008) puede presentarse esquemáticamente de la siguiente manera:

Tabla 1: Clasificación del Control Público

Clasificación del Control Público	
CRITERIO	CONTROL
I) Según el momento y la oportunidad	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Preventivo</li> <li>• Concomitante</li> <li>• Posterior</li> </ul>
II) Según el sujeto que lo realiza	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interno</li> <li>• Externo</li> </ul>
III) Por su alcance	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Legal o formal</li> <li>• De gestión</li> </ul>
IV) Por el órgano que lo lleva a cabo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Administrativo</li> <li>• Legislativo</li> <li>• Jurisdiccional</li> </ul>
V) Por su objeto	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Financiero</li> <li>• Patrimonial</li> <li>• De costos</li> </ul>

### Según el momento y la oportunidad respecto del acto fiscalizado

- **Preventivo:** anterior al acto (por ejemplo, el presupuesto). Se refiere a un control que busca encaminar la realización de un acto.
- **Concomitante:** mientras se realiza el acto, se lo fiscaliza o se lo vigila, la fiscalización se efectúa al mismo tiempo en cada uno de los diferentes trámites.
- **Posterior:** luego del acto, se busca determinar si se han cumplido las disposiciones vigentes (por ejemplo, la cuenta de inversión).

### Según el sujeto que lo realiza y la ubicación del órgano de control en relación con el sistema controlado

- **Control externo** si el órgano de control se localiza fuera del sistema controlado, esto es, si no pertenece a él.
- **Control interno** en el caso de que el órgano de control forme parte del sistema que controla. En nuestro país, el control de las actividades gubernamentales se estructura sobre esta base.

El sistema establecido por la Ley 24156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (en adelante LAF) hace mención específica a la diferenciación entre control interno y control externo.

## Por su alcance

### Control de la exactitud contable, numérica y de cumplimiento de la normativa vigente:

El denominado **control formal o legal** se orienta básicamente a que la rendición de cuentas se encuadre en la normativa vigente, concretamente en cuanto al cumplimiento de sus aspectos **formales, legales, contables, numéricos y documentales**. Apunta a determinar en qué medida las jurisdicciones y entidades del sector público cumplen con las leyes y los reglamentos.

### Control de eficacia y eficiencia

También llamado **control de gestión**, se orienta hacia el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos y la utilización de los recursos públicos en forma eficaz, económica y eficiente.

Tanto el control formal como el control de gestión son necesarios y no son de ningún modo excluyentes, ya que abarcan diferentes aspectos de la actividad gubernamental.

## Por el órgano que lo lleva a cabo

- Control **administrativo**: cuando lo hace el propio Poder Ejecutivo.
- Control **legislativo**: cuando lo lleva a cabo el Congreso a través de distintas actividades: --El mensaje anual de apertura de las sesiones ordinarias al Congreso, en el cual el presidente de la nación da cuenta del estado de la Nación (art. 99, inc. 8, de la Constitución nacional, a partir de ahora, CN). --Efectuar interpelaciones a los ministros del Poder Ejecutivo para recibir las explicaciones y los informes (art. 71 de la CN). -- Aprobar o desechar la cuenta de inversión (art. 75, inc. 8, de la CN).
- Control **jurisdiccional**: cuando lo lleva a cabo el Poder Judicial.

## Por su objeto

- Control **financiero**: comprende el control de la ejecución del presupuesto, el control de movimiento de fondos de la Tesorería (ingresos y egresos) y la rendición de cuentas.
- Control **patrimonial**: se refiere al análisis del aumento o disminución del activo y el pasivo del Estado.
- Control **de costo**: orientado a establecer el costo de los servicios.

## Concepto de responsabilidad

La responsabilidad en el estado es un concepto bastante moderno con el surgimiento de la República. Pero como lo mencionara en particular Atchabahian, era muy distinto el encuadre en la Antigüedad y la edad Media, *“cuando los gobiernos se consideraban emanados de la divinidad y encarnados en la persona del monarca, los funcionarios solo respondían de sus actos ante él. En tanto el soberano era únicamente responsable ante Dios, fuente de su investidura. No podía concebirse que unos y otro respondiesen ante el pueblo, por cuanto éste era una entidad política sin intervención alguna en la formación de la autoridad”*

La responsabilidad se produce a partir un acto perjudicial que sea producido por un funcionario en ejercicio de sus funciones. Esta irregularidad apareja la presunción de su culpabilidad debiendo probar que no hubo culpa de parte suya.

Para Rafael Bielsa el fundamento jurídico de la responsabilidad de los agentes públicos es consecuencia "del principio representativo fundado en la soberanía del pueblo, del cual los gobernantes por él elegidos o designados por los elegidos son sus mandatarios agentes o gestores". El maestro Marienhoff estima que son los principios propios del Estado de Derecho, los que dan fundamento a la responsabilidad de los funcionarios públicos.

El fundamento de la determinación de la responsabilidad del funcionario público nace de la obligación de rendir cuentas insertas en los principios de la democracia. La democracia exige el control y la transparencia en el campo de las finanzas públicas.

Según la Doctrina de la Contabilidad Pública, el concepto de responsable es aplicable no solo a quienes deben rendir cuentas, en virtud de una obligación de fuente legal, sino a todos los funcionarios públicos, todos son responsables, en cuanto por un acto u omisión ocasionen daño. A la Hacienda Pública tienen que repararla aunque no estuvieran comprendidos entre los obligados a rendir cuentas

Un enfoque integral permite considerar que responsabilidad es control pero también garantía de que todos los funcionarios públicos se desempeñen según normas obligatorias que rijan su conducta y que respondan por las consecuencias de sus actos u omisiones, pues ejercen la función en nombre del pueblo, fuente exclusiva de la soberanía.

Los “daños” hacia la Hacienda Pública pueden ser directos o indirectos. Son directos los originados por delitos o cuasidelitos: por ejemplo, si un funcionario sustrae sumas del tesoro o si por negligencia hace que se pierdan bienes del Estado. Son indirectos cuando la conducta irregular produce un daño a un tercero obligando al Estado a responder con su patrimonio para indemnizar a dicho tercero.

## Distintos tipos de responsabilidad

Desde un punto de vista jurídico podemos clasificar a la responsabilidad en Penal, Política, Civil, Administrativa y Disciplinaria. Estando reguladas por el derecho público en sus distintas



ramas a través de sus constituciones, leyes y actos administrativos como es el derecho constitucional, penal, civil y administrativo. Pero también por los códigos de ética de las distintas profesiones que invisten los funcionarios responsables.

## Responsabilidad Penal

Se infringe por aquellos actos o conductas, dolosos o culposos, que son consideradas “delitos” expresamente por el Código Penal o leyes especiales. Este tipo de responsabilidad es juzgado por el Poder Judicial y la sanción alcanza a la persona respecto a su condición de libertad pero, en general, va acompañada por una sanción accesoria de inhabilitación para el desempeño de la función pública por un tiempo determinado. Están alcanzados por la responsabilidad penal: los abuso de autoridad y violación de los deberes de los funcionarios públicos, malversación de caudales públicos, violación de sellos y documentos, el cohecho, las negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, etc.

## Responsabilidad Política:

Esta también es del ámbito del derecho público, pero más específicamente al derecho constitucional, ya sea nacional o provincial. Esta se constituye a partir de la iniciación del juicio político del funcionario. Las causas pueden originarse a partir del mal desempeño de sus funciones, delito en el ejercicio de sus funciones, y delitos comunes. Su principal finalidad es separar del cargo al funcionario responsable.

## Responsabilidad Civil:

Este tipo se enfoca a los daños ocasionados a terceros ajenos a la Administración por el mal actuar del funcionario y sus fallos condenatorios se traducen en la obligación de indemnizar por los daños y perjuicios producidos.

En su Art. 1112 el Código Civil de la Nación establece: *“Los hechos y las omisiones de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, por no cumplir sino de una manera irregular las obligaciones legales que les están impuestas, son comprendidas en las disposiciones de este título” (Título IX De las Obligaciones que nacen de los hechos ilícitos que no son delitos)*

Para luego expedirse específicamente en el art. 43 del Código Civil diciendo “Las personas jurídicas responden por los daños que causen quienes las dirijan o administren, en ejercicio o con ocasión de sus funciones. Responden también por los daños que causen sus dependientes

o las cosas, en las condiciones establecidas en el título: De las obligaciones que nacen de los hechos ilícitos que no son delitos“

El agente público responde directamente frente al tercero en caso de falta personal por aplicación del Art 1109° del Código Civil “Todo el que ejecuta un hecho, que por su culpa o negligencia ocasiona un daño a otro, está obligado a la reparación del perjuicio. Esta obligación es regida por las mismas disposiciones relativas a los delitos del derecho civil”.

## **Responsabilidad Administrativa Patrimonial**

En esta clase el sujeto dañado se considera a la Administración Pública y es materia de derecho público local. Por tal motivo las Constituciones Provinciales atribuyen su control a los Tribunales de Cuentas, quienes la ejercitan mediante los Juicios de Cuentas y de Responsabilidad, siendo materia del primero, las justificaciones, acreditaciones y documentación de un pago o inversión, y del segundo la responsabilidad patrimonial por aquellos actos, hechos u omisiones que provoquen perjuicio fiscal, imputables a culpa o negligencia

Podemos distinguir, según Hutchinson (2001) dentro de la responsabilidad patrimonial tres clases:

### **Responsabilidad Ordinaria:**

Surge cuando se produce un daño a bienes del Estado como consecuencia de la actuación negligente del funcionario. En este caso el Estado exige en forma directa la reparación del daño causado.

### **Responsabilidad Derivada:**

Es el Estado quien es responsable ante la actuación irregular del funcionario público. Por ello, para que el Estado obtenga el reintegro de la reparación abonada a un tercero se implementó un mecanismo jurídico llamado acción de regreso.

### **Responsabilidad Contable:**

Esta se deriva de la gestión de los recursos públicos a partir de leyes financieras que los funcionarios deben cumplir. La particularidad es que esta alcanza no solo públicos sino a terceros sean personas jurídicas públicas o privadas.

### **Responsabilidad Disciplinaria:**

Es una responsabilidad administrativa específica a partir del poder disciplinario que tiene la Administración. Esta puede ser pasible de sanciones especiales - tales como amonestación, suspensión, cesantía o exoneración - que alcanzan al agente únicamente en sus derechos como funcionario, y no en su patrimonio o en su libertad

**Responsabilidad Fiscal:**

Se origina por la falta de cumplimiento de los deberes impositivos en el ejercicio de la gestión fiscal y causen por acción u omisión y en forma dolosa o culposa un daño al patrimonio del Estado.

**Responsabilidad Profesional:**

Es la responsabilidad en el ejercicio de profesiones con control de matrícula. Intervienen los Colegios o Consejos Profesionales, vinculado con el Código de Ética

## Referencias

- Atchabaian, A (1996) Régimen Jurídico de la gestión y el control en la hacienda pública, Buenos Aires Ediciones DePalma
- Ivanega M. (2007) Concepto, clasificación y contenido del control público, Buenos Aires Revista RAP 348
- Ivanega M. (2004) Reflexiones en torno al control externo de la Administración Pública y sus consecuencias Buenos Aires Jurisprudencia Argentina Suplemento Derecho Administrativo Lexis Nexis
- Licciardo, Cayetano A: El control en la Administración Pública y otros trabajos del autor. Presentados a los Simposios Nacionales de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública “Dr. Juan Bayetto”.

# CAPITULO 11

## Control Interno a nivel nacional

*Juan José Permuy y Hernán R. Vicente*

### Introducción

El sistema establecido por la Ley 24156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (en adelante LAF) hace mención específica a la diferenciación entre control interno y control externo.

El control interno es llevado a cabo por la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), de acuerdo con lo establecido en el art. 96 de la LAF, organismo con personalidad jurídica propia y autarquía administrativa y financiera, dependiente del Poder Ejecutivo nacional, y también por las unidades de auditoría interna (UAI) que se encuentran en cada jurisdicción y entidad.

La SIGEN, como órgano rector del sistema de control interno, tiene potestades normativas, coordinadoras y de supervisión. Está a cargo de un funcionario, denominado “síndico general de la nación”, que es designado por el Poder Ejecutivo nacional y depende directamente del Presidente de la Nación, con rango de Secretario de la Presidencia de la Nación. El Síndico General es asistido por tres Síndicos Generales Adjuntos, quienes los sustituirán en caso de ausencia, licencia o impedimento.

El modelo de control que aplique y coordine la sindicatura deberá ser integral e integrado; abarcar los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, y la evaluación de programas, proyectos y operaciones; y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.

Resulta importante destacar que la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional será responsable del mantenimiento de un adecuado Sistema de Control Interno que incluirá los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de la organización y en los reglamentos y manuales de procedimiento de cada organismo.

Las funciones de la SIGEN están delimitadas en el artículo 104 de la LAF, que le permite dictar y aplicar normas de control interno; realizar auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales y pericias de carácter financiero; evaluar programas, proyectos y operaciones; aprobar los planes anuales de trabajo de las unidades de auditoría interna; orientar y supervisar su ejecución; y formular recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo.

En cuanto a las vinculaciones entre la SIGEN y las UAI, su relación se explica teniendo en cuenta los conceptos de centralización normativa y descentralización operativa: la SIGEN es el órgano rector que centraliza la generación de normas, y las UAI que son creadas en cada una de las jurisdicciones o entidades conforman una red que es coordinada y supervisada por la Sindicatura General de la Nación.

## Órgano rector del sistema

Los organismos públicos de control están integrados por:

- Auditoría externa (Auditoría General de la Nación) – Modificado por el artículo 85 de la Constitución Nacional, correspondiendo el control externo al poder legislativo nacional y desempeñando la Auditoría General de la Nación como órgano de asistencia técnica al mismo.
- Investigación de irregularidades (Oficina Anticorrupción y Fiscalía Nacional de Investigaciones Administrativas).
- Control Interno (ejercido por la Sindicatura General de la Nación)

El desarrollo de la presente unidad está orientado exclusivamente al desarrollo del sistema de control interno. Las fases de la administración están integradas por la ejecución que integra la organización, la coordinación y dirección y mediante el planeamiento se diagrama dentro de toda la organización el control interno.

El control interno de acuerdo a la normativa de la Sindicatura General de la Nación es un proceso integrado a los procesos, llevado a cabo por la autoridad superior, funcionarios y empleados del ente. Está diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable del logro de objetivos incluidos en las siguientes categorías:

- Economía, Eficiencia y Eficacia de las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de leyes, reglamentos y políticas

El órgano rector de control interno (a saber, la Sindicatura General de la Nación) está integrado por el Síndico General de la Nación nombrado por el Poder Ejecutivo Nacional, y 3 Síndicos Adjuntos designados también por el Poder Ejecutivo, a propuesta del Síndico General de la Nación.

Las fases que integra el sistema de control interno del sector público nacional la podemos diagramar de la siguiente forma:

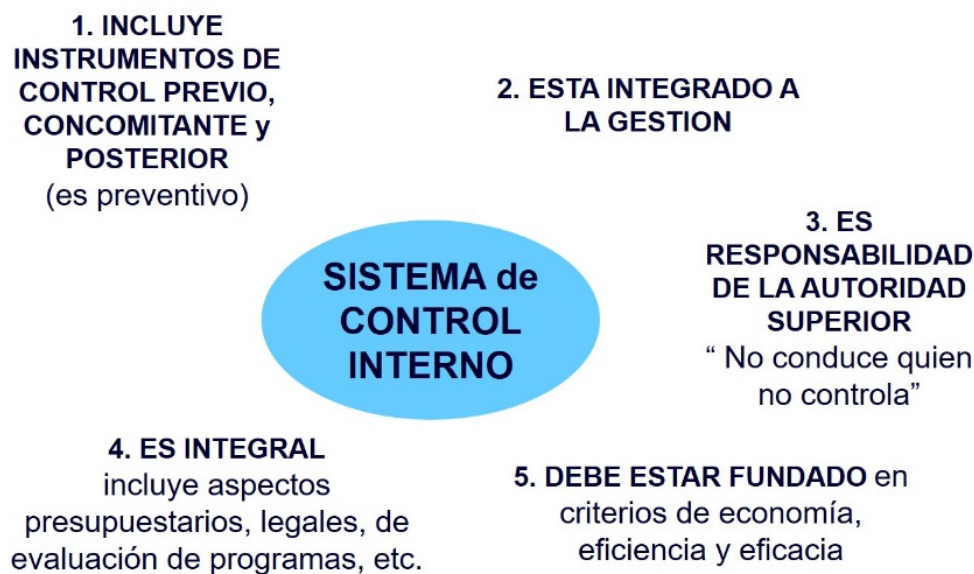


Figura 1. Fases del sistema de control interno del Sector Público Nacional -

## Principales responsables del Sistema de Control Interno (SCI)

**AUTORIDADES SUPERIORES:** Responsable del SCI del ente.

**UNIDADES DE AUDITORÍA INTERNA:** responsables de la auditoría interna del ente.

**SIGEN:** órgano rector del control interno y responsable de la auditoría interna del Sector Público.

### Autoridades superiores

Las autoridades superiores son responsables de “Estructurar y mantener actualizado un sistema de control interno que incluya instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización, los reglamentos, los manuales de procedimiento y la auditoría interna”.

### Unidades de Auditoría Interna

Responsables de la auditoría interna de cada uno de los entes dependientes del Poder Ejecutivo Nacional.

Características:

Dependen jerárquicamente del Síndico General de la Nación (Decreto 72/2018 y Resolución SIGEN 69/2018).

Están coordinadas técnicamente por la SIGEN.

## **Sindicatura General de la Nación**

Órgano rector del sistema de control interno.

Órgano de auditoría del Poder Ejecutivo Nacional.

Órgano normativo, de coordinación y supervisión de las unidades de auditoría interna (UAI).

### **Objetivos:**

Lograr un adecuado ambiente de control en el ámbito del Poder Ejecutivo Nacional.

Evaluar si la gestión se realizó siguiendo:

- a) Principios de economía, eficiencia y eficacia.
- b) En un contexto de legalidad y regularidad.

Coadyuvar a la:

- a) Agilidad en la toma de decisiones.
- b) Oportuna corrección de los desvíos y errores detectados.

Generar un sistema de información útil para el Presidente de la Nación.

### **Funciones de asesoramiento**

Atender pedidos de asesoría en materia de control y auditoría.

Formular recomendaciones sobre el cumplimiento normativo, la aplicación de normas de Auditoría Interna y criterios de Control Interno.

### **Funciones Normativas**

Dictar normas:

- a) De control interno, para los organismos.
- b) De auditoría interna, para las UAI.

Establecer requisitos de calidad técnica para el personal integrante de las UAI.

### **Funciones de coordinación y supervisión**

Coordinar técnicamente a las UAI, aprobar sus planes anuales y orientar y supervisar su ejecución y resultados.

Comprobar que los organismos pongan en práctica las recomendaciones formuladas

Supervisar el funcionamiento del Sistema de Control Interno global y el de cada ente en particular.

### **Funciones de evaluación y auditoría**

Realizar y coordinar auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales y pericias, y orientar la evaluación de programas, proyectos y operaciones.

Controlar el cumplimiento normativo.

Ejercer la sindicatura en las sociedades en las que el Estado tiene participación accionaria.

Intervenir preventivamente en materia de privatizaciones.

Verificar la adopción de medidas para la prosecución en sede judicial del resarcimiento de daños patrimoniales.

Efectuar el control de los pagos de la deuda pública interna consolidada.

Examinar el destino y la eficiencia en la aplicación de los fondos asignados a las provincias con afectación específica.

### Funciones de Información

Poner en conocimiento del Presidente de la Nación los actos perjudiciales para el patrimonio público.

Informar al Presidente de la Nación sobre la gestión de los entes.

Informar a la opinión pública en forma periódica.

### Visión

El Sistema de Control Interno que guía y coordina SIGEN contribuye al logro de los Objetivos de Gobierno.

El siguiente cuadro nos permite analizar los recursos que participan en la organización para el logro de los objetivos y en particular de las necesidades públicas:

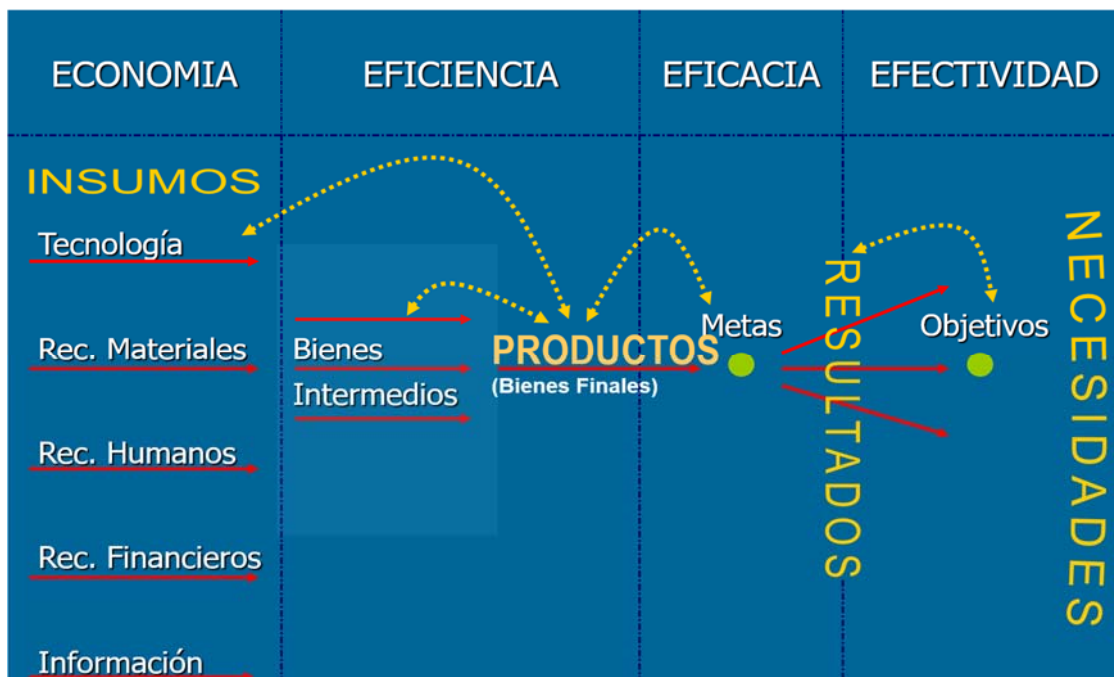


Figura 2. Recursos que participan en la organización para el logro de objetivos.



## **Misión**

SIGEN, órgano rector del Sistema de Control Interno, coordina actividades orientadas a lograr que la gestión del Sector Público Nacional alcance los objetivos de gobierno mediante un empleo de recursos adecuado, dentro del marco legal vigente.

## **Objetivos estratégicos**

1. Optimizar el modelo a partir de la experiencia.
2. Fortalecer el rol de órgano rector del Sistema de Control Interno (SCI).
3. Fortalecer y explotar la visión integral del Sector Público Nacional.
4. Optimizar el balance entre evaluación de actividades de apoyo y actividades sustantivas.
5. Priorizar la atención sobre los riesgos que pueden afectar los intereses básicos de la gente.

## **Optimización del modelo a partir de la experiencia**

Difusión del modelo de control entre las autoridades superiores de las jurisdicciones y entidades.

Comités de Control: inducción para su constitución en los entes, exclusivamente para la Administración Nacional. Las empresas y sociedades del Estado están excluidas de constituir los citados comités ante debilidades que se presenten en el control interno.

Programa de Regularización del Control Interno.

## **Programa de regularización del control interno**

Apunta a mejorar la eficacia del control, enfatizando la colaboración entre SIGEN y los organismos.

Complementa la labor de los Comités de Control.

## **Fortalecimiento del rol de órgano rector del SCI**

Normativa sobre Informes de Control Interno y Gestión.

Metodología de Autoevaluación del Control Interno por procesos.

Normas Mínimas de Control Interno sobre buen gobierno corporativo en empresas y sociedades.

## Conceptos generales de control interno

### Principios del Control Interno

Para poder llevar a cabo lo expresado precedentemente, daré una visión general de los principios de control interno, que presenta todavía en nuestro país debilidades que hay que fortalecer.

Para algunos autores, el control interno se sustenta en tres principios fundamentales:

1. División del trabajo.
2. Determinación de responsabilidades
3. Cargo y descargo.

#### 1.- División del trabajo:

Consiste en la separación de funciones en las unidades operativas de custodia y control, y de estas entre sí. El trabajo debe estar subdividido de tal forma que una persona no tenga un control completo de la operación, para lo cual se debe distribuir el trabajo de tal forma que una operación no comience y termine en la persona o el área que la inició.

Esto posibilita la detección de errores u otras irregularidades. Para lograr este objetivo, también es necesario que las personas que realicen las operaciones no tengan acceso a los registros contables que guarden relación con esas operaciones.

#### 2.- Determinación de responsabilidades:

Se basa en que los procedimientos inherentes al control de las operaciones económicas, así como la elaboración de los documentos, permiten determinar la responsabilidad primaria sobre las anotaciones y operaciones llevadas a cabo.

#### 3.- Cargo y descargo:

Está relacionado con la determinación de responsabilidades porque facilita su aplicación cuando es necesario. Cuando se produce una entrega (descargo), existe una contrapartida o recepción (cargo). Se contabilizan y registran operaciones.

### Componentes del control interno

Como marco que comprende el control interno, se ha desarrollado una norma muy importante que aplican los órganos de control tanto internos como externos, que se integra a los principios estudiados por la OCDE, a saber, el sistema COSO. Se deberán incluir las normas

que elabora la Internacional Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (1992) Normas de auditoría tratadas en Washington, en el Comité de Normas de Auditoría.

El Marco COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) comisión constituida por representantes de 5 organizaciones del sector privado de EE.UU., para proporcionar liderazgo intelectual frente a tres temas interrelacionados: la gestión del riesgo empresarial, el control interno y la disuasión de fraude. Las organizaciones son:

- a) La Asociación Americana de Contabilidad (AAA).
- b) El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA).
- c) Ejecutivos de Finanzas Internacional (FEI).
- d) La Asociación Nacional de Contadores (ahora el Instituto de Contadores Administrativos (AMI)

Desde su fundación en 1985 en EE.UU., promovida por las malas prácticas empresariales y los años de crisis anteriores, el sistema COSO estudia los factores que pueden dar lugar a información financiera fraudulenta y elabora textos y recomendaciones para todo tipo de organizaciones y entidades reguladoras, como el SEC (Agencia Federal de Supervisión de Mercados Financieros y otros).

De lo expresado podemos adicionar para el sector privado el concepto de compliance – Desarrollar programas de control interno perfectamente detallados. El término en inglés “compliance” muchas veces se traduce como “cumplimiento normativo de la empresa”, aunque en realidad es más que eso. Se puede describir como un conjunto de procedimientos y buenas prácticas adoptadas por las entidades de existencia ideal para identificar, clasificar, gestionar y corregir sus riesgos, a fin de evitar o reducir los riesgos propios de la actividad empresarial. Dicho conjunto de medidas va, a menudo, más allá de los requerimientos normativos y es por eso que se habla del fenómeno de la “autorregulación”.

También podemos mencionar, que al cumplirse los diez años de funcionamiento las Auditoría General de la Nación en el año 2002, conjuntamente con la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas del Congreso Nacional, se realizaron las Primeras Jornadas sobre Control Público, en la misma se fijaron criterios para mejorar y perfeccionar el Control Público a saber:

- A) La Auditoría debe acercarse a la gente -Comparar y compartir información.
- B) Auditar en tiempo real. Que las recomendaciones lleguen a tiempo, para corregir y cambiar.
- C) Alcanzar un control centrado en los resultados. Mayor transparencia.
- D) Los informes de auditoría deben publicarse.
- E) Darle mayor relevancia a la auditoría de gestión.
- F) Darle prioridad en la articulación entre los organismos de control, Auditoría General de la Nación, Sindicatura General de la Nación, y los Tribunales de Cuentas Provinciales.
- G) Hacer partícipe a la ciudadanía en el ejercicio de control.

- H) Independencia del auditor y demás integrantes que participen en el proceso de auditoría.
- I) Fomentar la formación, el conocimiento y la adecuada capacitación de los profesionales y personal de los órganos de Control.
- J) Procurar la autonomía presupuestaria de los órganos de Control.
- K) Darle competencias jurídicas a la Auditoría General de la Nación, para que pueda actuar como querellante en los procesos iniciados como consecuencia de las irregularidades que observa, basadas en evidencias sustentables y firmes.

Para cumplir con los objetivos de un adecuado control interno, al margen de lo expresado precedentemente, debe aplicarse de manera efectiva los siguientes principios componentes del COSO II que nos permita alcanzar TRANSPARENCIA en nuestro País:

1. Entorno de control
2. Evaluación de Riesgos
3. Actividades de Control
4. Información y comunicación
5. Actividades de supervisión

### **1.- Entorno de control**

El entorno de control define al conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad de auditoría y que son, por lo tanto, determinantes del grado en que los principios de este último imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales.

El ambiente de control es, fundamentalmente, consecuencia de la actitud asumida por las máximas autoridades que se traslada a los agentes de la institución con relación a la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y los resultados.

Asimismo, fija el tono de la organización y, sobre todo, provee disciplina a través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto. Constituye el andamiaje para el desarrollo de las acciones y de allí deviene su trascendencia, pues como conjunción de medios operadores y reglas previamente definidas, traduce la influencia colectiva de varios factores en el establecimiento, fortalecimiento o debilitamiento de políticas y procedimientos efectivos en una organización.

Los principales factores del entorno de control son:

- a) La integridad ética y la honestidad tanto personales como profesionales.
- b) La competencia, la idoneidad y la capacitación del personal.
- c) La filosofía de la dirección y el estilo gerencial.
- d) La estructura organizacional.
- e) Las políticas y las prácticas de recursos humanos.

## 2.- Evaluación de riesgos

La evaluación de riesgos es el proceso de identificación y análisis de los riesgos relevantes que amenazan la consecución de los objetivos destacados de la unidad para administrarlos y determinar una respuesta apropiada. Por lo tanto, para poder iniciar este proceso es necesario tener determinado cuales vamos a identificar los riesgos, para lo cual deberían estar claramente definidos y clasificados de acuerdo con su importancia.

Esto significa tener en marcha un proceso para identificar, analizar, evaluar y dirigir el impacto del riesgo de forma que el costo sea razonable, y tener personal con las habilidades necesarias para identificar y valorar los riesgos potenciales.

### *Identificación de los riesgos*

Para identificarlos, se deben tener en cuenta, además del contexto, las siguientes consideraciones:

Conocer los objetivos clave de la organización

Tener en cuenta que el desempeño de una entidad puede estar en riesgo debido a factores internos y externos a nivel tanto de la entidad como de sus actividades.

Considerar la mayor cantidad de eventos o amenazas posibles que puedan presentarse, para que la identificación sea amplia.

Una vez identificados los riesgos, se debe proseguir con las etapas del proceso de gestión de riesgos. No alcanza con conocerlos, sino que se debe evaluar su importancia y valorar la probabilidad de que exista este riesgo.

A través de tal evaluación, los riesgos pueden tener rangos para establecer prioridades y presentar información para las decisiones gerenciales sobre aquellos riesgos que necesitan mayor atención.

## 3.- Actividades de control

Las actividades de control son las acciones, políticas y procedimientos creados y enfocados para mitigar o dar respuesta a los riesgos detectados. Estas deben contar con las siguientes propiedades:

- a) Ser apropiadas (esto significa aplicar el control correcto en el lugar correcto y proporcional al riesgo involucrado).
- b) Deben responder a una planificación que incluya a todos los agentes involucrados.
- c) Tener un adecuado balance entre el costo y el beneficio.
- d) Deben estar de acuerdo con los objetivos del control.

Las actividades de control incluyen un rango de políticas y procedimientos tan diversos como:

- a) Procedimientos de autorización y aprobación.
- b) Segregación de funciones.
- c) Controles sobre el acceso a los recursos y archivos.
- d) Verificaciones.
- e) Conciliaciones.
- f) Revisión de desempeño operativo.
- g) Revisión de operaciones, procesos y actividades.
- h) Supervisión.

#### **4.- Información y comunicación**

Estos conceptos son imprescindibles para el cumplimiento de los objetivos del control interno, ya que por sus canales son transmitidos y fluye toda la actividad de una organización. La información y la comunicación mantienen interna y externamente una fluidez en los contenidos y en los conocimientos entre todos los componentes del sistema de control interno.

Atraviesan todos los niveles de la entidad, ya sea en forma ascendente (información), descendente o transversal (comunicación).

##### *Información*

La información al ascender en la pirámide organizacional, debe cumplir con determinadas cualidades para que con ella se tomen las decisiones adecuadas que luego serán comunicadas. Esta debe ser:

- Apropiaada (¿está toda la información necesaria?)
- Oportuna (¿está ahí cuando se la necesita?)
- Actualizada (¿se tiene lo producido más recientemente?)
- Exacta (¿es correcta?)
- Accesible (¿puede ser obtenida fácilmente por las partes relevante?)

##### **Comunicación**

La comunicación efectiva debe fluir hacia abajo y a través de todos los componentes y la estructura entera. Todo personal debe recibir un mensaje claro de la dirección sobre la seriedad con la que deben tomarse las responsabilidades. Es necesaria la comprensión de su rol en el sistema de control interno al igual que la manera en que sus actividades se relacionan con el trabajo de los demás. Además, se establecen vínculos de cooperación e intercambio institucio-

nal con entidades académicas, colegiadas y todas aquellas que generen un valor agregado en la institución.

## 5.- Actividades de control

Los sistemas de control interno deben ser objeto de supervisión para evaluar la calidad y el funcionamiento en el tiempo. La supervisión se realiza a través de actividades rutinarias, evaluaciones puntuales o la combinación de ambas.

### Evaluaciones puntuales

El rango y la frecuencia de las evaluaciones puntuales dependerán, en primer lugar, de la valoración de riesgos y de la efectividad de los procedimientos permanentes de supervisión. Las evaluaciones puntuales cubren la evaluación de la efectividad del sistema de control interno y aseguran que el control interno logre los resultados deseados basándose en procedimientos y métodos predefinidos.

Las deficiencias de control interno deben ser reportadas a nivel adecuado de la dirección. Los gerentes o funcionarios deben:

- Evaluar oportunamente los hallazgos de auditoría y otras revisiones, incluidos aquellos que muestren deficiencias y recomendaciones reportadas por los auditores, y otros que evalúen las actividades de las jurisdicciones y entidades.
- Determinar las acciones correctivas en respuesta a los hallazgos y recomendaciones de las auditorías y las revisiones.
- Completar dentro de los marcos establecidos todas las acciones que corrijan o resuelvan de cualquier otra manera los asuntos que han llamado la atención.

El proceso de resolución empieza cuando los resultados de la auditoría o de otra revisión son reportados a la gerencia y se termina solo cuando se toma una acción que:

- a) Corrija las deficiencias identificadas.
- b) Produzca mejoras.

La supervisión debe asegurar que los hallazgos de auditoría y las recomendaciones sean adecuada y oportunamente resueltos.

## Red Federal de Control Público

Emprendimiento institucional que integra y complementa las estructuras estatales de fiscalización y auditoría con el fin de evaluar el desempeño de los programas sociales.



Figura 3. Universo de Control de la Red Federal de Control Público.



Figura 4. Relación entre riesgos y costos del control.





Figura 5. Organismos de Control que integran la Red Federal de Control Público.

# El Control Interno en la provincia de Buenos Aires

*María Marcela Falvella y Nicolás Paolucci*

## Introducción

El Control Interno en la Provincia de Buenos Aires es ejercido por La Contaduría General de la Provincia. Establece el Artículo 103 de la ley 13767 de Administración financiera (LAF) que ejercerá el control interno de la gestión económico - financiera del Sector Público Provincial y de los Poderes Legislativo y Judicial.

Para llevar a cabo su labor, deberá aplicar un modelo de control integral e integrado, abarcar aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia (Art. 101 LAF).

Integral. busca garantizar razonablemente el logro de los objetivos globales::eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y reglamentos.

Integrado: integrado a los procesos. Una cadena de acciones extendidas todas las actividades. Tales acciones se hallan incorporadas (no añadidas), para influir en el cumplimiento de los objetivos organizaciones.

Con ese cometido, la Contaduría General de la Provincia definió como Visión la de "Convertirse en un referente para la sociedad en el derecho a controlar la Administración Pública gestionando con el compromiso de lograr probidad, transparencia, honestidad y calidad del gasto público y fomentando el desarrollo de su personal para lograr profesionales éticos y altamente calificados" y como Misión "La Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires está comprometida con el logro de la mayor eficiencia en la fiscalización del gasto público, emitiendo normas claras, capacitando a su personal, orientando permanentemente a los organismos públicos y mejorando continuamente los procesos de contabilización".

## Breve referencia histórica

Haciendo un poco de historia, por Decreto fechado el 28 de agosto de 1821, del entonces Gobernador Supremo de la Provincia de Buenos Aires Brigadier General Martín Rodríguez, se crea la Contaduría General de la Provincia, la Tesorería General de la Provincia y la Receptoría General de Impuestos, entes oficiales que continúan vigentes con la única variante del último referido, que funciona actualmente como Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), atento a lo dispuesto por la Ley N° 13.766.

En 1873, con la reforma constitucional, la Contaduría General es reconocida como un ente de existencia necesaria, toda vez que su competencia pasa a tener raigambre constitucional, contemplando este plexo normativo, aspectos vinculados a su organización (forma de designar a sus titulares) y funcionalidad (de no autorizar curso de pago a aquella documentación que no esté reglada conforme a la Ley de Presupuesto o Leyes Especiales), este articulado se ha mantenido en sucesivas reformas constitucionales e inclusive en la última que data de 1994.

## Designación de autoridades

Para la designación de autoridades, el artículo 82° de la Constitución Provincial prescribe que el "el Senado presta su acuerdo a los nombramientos que debe hacer el Poder Ejecutivo y le presenta una terna alternativa para el nombramiento del Contador General y Sub Contador de la Provincia", estableciéndose el modo de elección y el respectivo ámbito de su actuación.

En el caso particular del Contador y Sub Contador General de la Provincia, la metodología aplicada desde 1873 hasta el presente reconoce la facultad del Poder Ejecutivo de proceder a la designación de ambos funcionarios por el término de cuatro años, dándole suficiente estabilidad para desempeñar el cargo con la independencia de criterio que corresponde a todo órgano de contralor.

A su vez, el Art. 88 de la Ley de Administración Financiera N° 13.676 establece que la Contaduría General de la Provincia está a cargo de un Contador General que será asistido por un Subcontador General. Para ejercer los cargos de Contador General y de Subcontador General, se requerirá título universitario de contador público, con una antigüedad mínima de diez (10) años en el ejercicio de la profesión.

## Jerarquía constitucional

El organismo tiene Jerarquía Constitucional, establecido por el Capítulo VI de la carta magna, el que se denomina "DEL FISCAL DE ESTADO, CONTADOR Y TESORERO DE LA PROVINCIA". Este precepto le da el carácter de "Organismo de la Constitución", con todo el poder jurisdiccional que ello le otorga para su desempeño, teniendo "Independencia Funcional" para

ejercer su función. Por tal razón no está sujeto a ninguno de los poderes del estado, ni a directivas de ninguna índole, más allá de las que le otorgan las leyes respectivas.

Por otra parte, en lo que respecta a funcionalidad el artículo 157 de la Constitución Provincial establece: “El Contador y Subcontador no podrán autorizar pago alguno que no sea arreglado a la ley general de presupuesto o a leyes especiales, o en los casos del artículo 163; asimismo el artículo 158 señala que El tesorero no podrá ejecutar pagos que no hayan sido previamente autorizados por el contador.

Es en este punto, donde encuentra fundamento la oportunidad del control llevado a cabo por la Contaduría General. Es por esto, que al organismo se lo caracteriza ejerciendo el control en forma “concomitante” a la ejecución presupuestaria, además de ejercerlo también en forma previa y posterior, como más adelante se verá.

## Marco legal

La normativa legal que regula su funcionamiento está constituida por la siguiente legislación, a saber:

Constitución de la Provincia de Buenos Aires.

LEY N° 13767 Ley de Administración Financiera y Sistema de Control de la Administración General del Estado Provincial (y su Reglamento Decreto N° 3260/08)

DECRETO N° 3260/08 Reglamentario de la Ley N° 13767 de Administración Financiera

LEY N° 10189 Complementaria Permanente de Presupuesto.

LEY N° 7764 (DECRETO-LEY) Gestión de los Bienes de la Provincia

LEY N° 7647 (DECRETO-LEY) Ley de Procedimientos Administrativos.

LEY N° 6021 Ley General de Obras.

Ley N° 13981 Subsistema de Contrataciones del Estado. Regula e incorpora el Subsistema de Contrataciones del Estado al Sistema de Administración Financiera del sector público de la provincia. Deroga a partir de la entrada en vigencia de la

DECRETO N° 59/19 Reglamentario de la Ley N° 13981.

Además de normativa propia y específica, toda vez que el Organismo posee competencia sobre todo el Sector Público Provincial.

Es oportuno referenciar lo que establecía la Ley Orgánica N° 8827 donde se determina la competencia del organismo con relación a la totalidad de las reparticiones que integran el gobierno provincial, de manera que comprende a las dependencias de los tres Poderes del Estado y los restantes Organismos de la Constitución, definiendo como funciones liminares las de asesoramiento, control interno, registro e información de la gestión económica

financiera de la hacienda Pública Provincial, con independencia funcional en el desempeño de su misión específica

## Estructura Organizacional

Se trata de un organismo unipersonal, cuya autoridad máxima es el CONTADOR GENERAL DE LA PROVINCIA que será asistido por un SUB CONTADOR GENERAL DE LA PROVINCIA.(art.88 Ley 13.787).

Además cuenta con un CUERPO DE CONTADORES MAYORES; con dos Secretarías:

SECRETARÍA DE CONTABILIDAD y CONTROL DE GESTIÓN  
SECRETARÍA LEGAL Y TÉCNICA

Las siguientes Direcciones Generales:

DIRECCIÓN GENERAL DE CONTROL CONTABLE  
DIRECCIÓN GENERAL DE AUDITORÍA  
DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD e INFORMACIÓN  
DIRECCIÓN GENERAL DE AUTORIZACIONES DE PAGO  
DIRECCIÓN GENERAL DE ADMINISTRACIÓN  
DIRECCIÓN GENERAL CENTRO DE SISTEMAS e INFORMÁTICA  
DIRECCIÓN GENERAL DE CONTRATACIONES  
DIRECCIÓN GENERAL DE DICTAMENES  
DIRECCIÓN GENERAL DE PROCEDIMIENTOS ESPECIALES

## Competencia de la Contaduría General

La competencia de la Contaduría General está establecida en el artículo 104 Ley 13767, a saber:

- a) Controlar, en materia de su competencia, el desenvolvimiento general de la Hacienda Pública en los organismos administrativos de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial;
- b) Emitir y supervisar la aplicación, por parte de las delegaciones correspondientes, de la normativa;
- c) Requerir la información que sea necesaria para el cumplimiento de sus funciones, a cuyo fin tendrá acceso a todo tipo de registros y documentación y archivos;
- d) Examinar todos los actos administrativos y operaciones relacionadas con la Hacienda Pública y observarlos cuando contraríen o violen disposiciones legales o reglamentarias;

- e) Efectuar inspecciones y arqueos.
- f) Efectuar tareas de control preventivo, simultáneo o posterior en la Administración provincial, mediante los procedimientos usuales de auditoría e inspección;
- g) Intervenir previamente los ingresos y egresos que se operen por la Tesorería General de la Provincia y controlar sus existencias, lo que podrá efectuarse mediante los procedimientos y por los funcionarios que el Contador General disponga;
- h) Controlar, en cualquiera de sus fases, la recaudación de los fondos públicos;
- i) Requerir la rendición de cuentas de los responsables en el tiempo y forma que establezcan las disposiciones vigentes y disponer las medidas de apremio que el caso aconseje;
- j) Exigir la devolución de los fondos mantenidos sin afectación por los responsables de la Administración provincial o, en su defecto, disponer de oficio su transferencia a la Tesorería General de la Provincia, sin perjuicio de iniciar -si así correspondiere- el pertinente sumario administrativo de responsabilidad;
- k) Intervenir en la emisión y distribución de valores fiscales, formulando los cargos y descargos correspondientes;
- l) Intervenir en la emisión y cancelación de títulos públicos y letras de tesorería;
- m) Requerir el envío de balances y estados contables y la exhibición de libros y documentos originales y toda información que considere necesaria, de todo funcionario público, empleado, persona o entidad que por cualquier carácter tome intervención en la administración y/o gestión de bienes, valores o fondos públicos de la Provincia o de los que en alguna forma responda a la misma;
- n) Verificar los balances de rendición de cuentas;
- o) Confeccionar el estado demostrativo de ingresos y egresos a que alude el Artículo 144° inciso 9), de la Constitución provincial.
- p) Disponer la iniciación de sumarios para la determinación de irregularidades en la administración de fondos, valores o bienes fiscales y/o transgresiones a disposiciones legales en vigencia susceptibles de producir perjuicios a la Provincia. El Contador General de la Provincia, queda facultado para disponer la no iniciación de sumarios, cuando el valor presunto del perjuicio fiscal no supere el cincuenta por ciento (50%) de la remuneración mínima vigente para el personal de la Administración provincial, y siempre que no surja prima facie la existencia de dolo por parte del presunto responsable

## **Facultad de observación del Contador General. Acto administrativo**

A su vez, el Art. 105, 106 y 107 establece que el Contador General de la Provincia analizará todos los actos administrativos que se refieran a la Hacienda Pública y los observará, cuando contraríen o violen disposiciones legales o reglamentarias, dentro de los quince días desde la

fecha en que se tuvo conocimiento del acto. Dicho plazo podrá ser suspendido cuando sea necesaria la obtención de antecedentes para el mejor análisis del acto administrativo.

La observación formulada se comunicará en forma inmediata al órgano u organismo respectivo, el que deberá abstenerse de obrar hasta tanto se dicte la resolución definitiva.

El hecho que la observación no se produzca en el plazo establecido, no cercena la facultad de observar.

El acto administrativo y sus antecedentes deberán ser comunicados al Contador General antes de entrar en ejecución. El incumplimiento del deber de efectuar dicha comunicación constituirá falta grave.

La observación formulada suspenderá el cumplimiento del acto o de la parte observada, hasta tanto sea subsanada la causal de observación.

La observación quedará sin efecto cuando la autoridad que dispuso el acto desista del mismo o lo modifique, conforme al pronunciamiento del Contador General de la Provincia.

## Funcionamiento

La Contaduría General de la Provincia gozará de autonomía funcional, jurídica y administrativa garantizándose a sus funcionarios la independencia y el acceso directo a todo tipo de documentación y registros cualesquiera sean sus soportes referidos al ámbito de su competencia, Para su funcionamiento el organismo se encuentra constituido por:

- Nivel Central
- Delegaciones

Para el cumplimiento de su cometido, la Contaduría General de la Provincia ha constituido **Delegaciones Fiscales** en los distintos Organismos de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial. Estas Delegaciones, que se encuentran dentro de los Organismos a los que controla. Estas Delegaciones están a cargo de un Contador Fiscal Delegado, que como su nombre lo indica, tiene delegadas determinadas funciones del Contador General, siendo este quien designa a los funcionarios en las distintas dependencias..

Es en estas Delegaciones Fiscales donde se efectúa gran parte de la actividad de control interno del Organismo. Sus competencias son:

- 1- Centralizar el desarrollo de las tareas de control contable ante los organismos centralizados y descentralizados.
- 2- Verificar la organización, regularidad y exactitud de las operaciones contables y su registración, como así también las operaciones económico-financieras y patrimoniales.
- 3- Verificación de la exactitud de las operaciones contables y sus registros escriturales.

- 4- Ejercer el control legal y contable de la contabilidad de explotación de los entes, emitiendo informes y dictámenes.
- 5- Ejercer el control de gestión mediante las acciones apropiadas a la naturaleza del ente.
- 6- Verificar los saldos de cada una de las partidas del Presupuesto General y el estado de ejecución de las mismas en sus diversas fases, procediendo de igual modo respecto de los cargos a responsables.
- 7- Practicar arqueos de fondos y/o valores e intervenir con carácter previo las órdenes de pago que se abonen por la repartición.
- 8- Analizar las rendiciones de cuentas que se realicen y remitirlas al Honorable Tribunal de Cuentas.
- 9- Asistir al acto de apertura de propuestas para contrataciones, examinar las mismas y suscribir el acta respectiva.
- 10- Intervenir las comunicaciones de altas patrimoniales de bienes muebles e inmuebles y en la confección de los valores fiscales que se utilizan en la percepción de los recursos, su entrega a las oficinas encargadas de su distribución, venta y cobro, realizando la pertinente comunicación al Área Contable.

## Tipos de controles que efectúa la Contaduría

Es importante recordar que todo sistema de control tiene cuatro elementos que lo componen:

- Actividad controlada: conjunto de actividades de las reparticiones oficiales que se relacionan con la ejecución presupuestaria
- Elemento sensor: conjunto de normas que establecen como debe ser el comportamiento de la actividad controlada (deber ser)
- Grupo de control: conjunto de órganos y funcionarios que efectúan la comparación entre el desempeño de la actividad controlada y el elemento sensor, detectan posibles desvíos y establecen medidas correctivas.
- Grupo activante: conjunto de órganos y funcionarios que aplican las medidas correctivas y efectúan su seguimiento.

En ese marco, La Contaduría realiza distintos tipos de controles:

### 1. Según su periodicidad

- Permanentes: aquellos que realiza en forma constante, como el control de expedientes de pagos
- Periódicos: los que se realizan en forma regular pero en determinados períodos de tiempo, como la realización de arqueos mensuales
- Accidentales: aquellos que se realizan en forma programada o a requerimiento, pero para casos específicos como las auditorías



## 2. Por el momento:

- **Previo:** Los que se realizan antes de que se lleve a cabo un acto administrativo y/o una ejecución presupuestaria, incluyendo el control previo de legalidad de los referidos actos administrativos, como Intervención de los Pliegos de Bases y Condiciones Particulares; Intervención previa a la adjudicación (Ley 13.981 y 6021), etc.
- **Concomitante:** Los que se realizan en forma simultánea con el desarrollo de los actos administrativos, como intervención de Órdenes de Compra; Órdenes de Pago; realización de arqueos. Se realiza durante la acción, trata de que el administrador pueda corregirlos problemas o irregularidades antes de que el costo de estos llegue a ser demasiado alto.
- **Posterior:** Los que se efectúan con posterioridad a la realización de los actos administrativos como el control de Estados Contables; fiscalización de las Rendiciones de Cuentas; auditorías; etc.

## Control del patrimonio provincial

En este aspecto, acentúa la responsabilidad de los agentes encargados de la administración y custodia de los bienes.

En función de ello se registran las existencias y movimiento de bienes, produciendo actualizaciones semestrales de los registros semestrales de cada jurisdicción.

## Otras funciones del Contador General

### Inicio de sumarios

Para la determinación de irregularidades en la administración de fondos, valores o bienes Fiscales y transgresiones a disposiciones legales susceptibles de producir perjuicios a la Provincia.

En este sentido establece la LAF lo siguiente:

ARTÍCULO 112.- Todo acto u omisión que viole disposiciones legales o reglamentarias y que ocasione un daño económico a la Provincia importará responsabilidad solidaria para quienes lo dispongan, ejecuten, intervengan o controlen. El funcionario que reciba orden de hacer o no hacer, que implique transgredir aquellas disposiciones, está obligado a advertir por escrito al superior de quien reciba la orden acerca del carácter de la trasgresión y sus consecuencias y el superior está obligado a responderle también por escrito. En caso que el superior insista, no obstante dicha advertencia, el funcionario cumplirá lo ordenado y comunicará la circunstancia a la autoridad máxima del Organismo o Ente y al Contador General de la Provincia, quedando a salvo su responsabilidad.

ARTÍCULO 113.- Toda infracción a las normas establecidas en el artículo 104º de esta Ley, en que incurran funcionarios o empleados de la Administración, generará la responsabilidad personal y directa de los mismos. Comprobada la infracción, la Contaduría General de la Provincia iniciará actuación sumarial para determinar quién o quiénes son los responsables conforme al procedimiento previsto reglamentariamente.

### **Auditorías:**

Realiza distintos tipos de auditorías, a saber:

a) Según su naturaleza y la materia auditada:

- Auditorías Contables: Análisis de los Estados contables producidos por las distintas reparticiones de la administración pública, con su documentación respaldatoria.
- Auditorías Operativas: Análisis de la gestión llevada a cabo por los funcionarios de las distintas reparticiones, a fin de establecer su eficiencia y eficacia.
- Auditorías Especiales: Análisis de aspectos impositivos y su cumplimiento, así como también, a requerimiento, de cualquier otro aspecto que se le solicite.

b) Según su frecuencia:

- Programadas, específicas y/o integrales y permanentes: aquellas que responden a una programación general, habitual y permanente
- Recurrentes: las que se realizan a períodos de tiempo, también preestablecidas
- A solicitud: se llevan a cabo ante requerimiento específico de algún funcionario público y/o repartición que especialmente lo solicite.

# CAPITULO 12

## El Control Externo

*Gustavo Luis Bianco*

En el desarrollo de los capítulos precedentes, hemos identificado y analizado las diversas conceptualizaciones del “Control” y sus distintas clasificaciones. Sobre el particular, debemos destacar que desde el mismo momento en que el Estado comienza a manejar fondos de la ciudadanía, acción derivada de su potestad de recaudación y administración, nace paralelamente su obligación de informar y rendir cuentas con relación a la utilización dada a los mismos. De esta manera, el control se erige en un mecanismo de sustancial importancia orientado a garantizar a las personas que integran una determinada Hacienda Pública, que los recursos puestos en manos del Estado fueron utilizados conforme al marco legal imperante, y bajo importantes estándares de eficiencia y efectividad.

El derecho a controlar la obtención y el uso de los recursos públicos, tiene su origen en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente francesa, específicamente su artículo XIV, que establece: “Todo ciudadano tiene derecho, ya sea por sí mismo o por su representante, a constatar la necesidad de la contribución pública, a consentirla libremente, a comprobar su adjudicación y a determinar su cuantía, su modo de amillaramiento, su recaudación y su duración”. Consecuentemente, es de vital importancia el desarrollo y la evolución de los distintos sistemas de control que permitan exteriorizar y transparentar el adecuado uso de los recursos públicos.

### **Modelos de Organismos de Control**

Identificada la relevancia que revisten a nivel mundial los organismos de control en su desarrollo histórico, los distintos Estados, tanto por su ubicación geográfica como por sus vinculaciones socio-económicas, fueron adoptando diversos modelos de constitución y funcionamiento de las entidades fiscalizadoras de sus aparatos administrativos, destacándose claramente dos modelos o paradigmas predominantes, significativamente diferentes en sus orígenes, aunque con bastantes semejanzas en la actualidad, ellos son el Modelo Europeo y el Modelo Anglosajón.

## Modelo Europeo

Se basa en Tribunales o Cortes de Cuentas que operan de forma colegiada, con magistrados inamovibles, y en general con dependencia parlamentaria. Fueron órganos que surgieron bajo el imperio de las monarquías europeas absolutistas en los siglos XIV y XVI encargadas de custodiar los fondos del monarca. Como expresa el profesor José Ariel Nuñez citado por Sergio Moreno

La función era de autocontrol, el que ejercía el rey sobre cada uno de sus funcionarios recaudadores y pagadores. Velaban por la integridad del tesoro real. Utilizaban los procedimientos de la técnica contable imperante en ese entonces para la revelación y demostración de las cuentas, mientras que las resoluciones que adoptaban estaban necesaria e ineludiblemente emparentadas con el Derecho, puesto que se trataba de absolver o condenar a los responsables (Moreno, 2014, p. 36)

Su actuación se vinculó fuertemente a la existencia de potenciales irregularidades, determinando sus responsables y su consecuente aplicación de sanciones, poniendo de relevancia la función jurisdiccional por sobre la fiscalizadora hasta la finalización del siglo XX.

La configuración del Modelo de Cortes arraigado en nuestro país, encuentra origen en los territorios de ultramar de la corona española, con el denominado Consejo de Indias (año 1524) hasta que en 1767 se promulga por parte del rey Carlos III la "Instrucción General de la Contaduría de Indias", produciéndose de dicha forma la creación del Tribunal de Cuentas de la Contaduría Mayor de Buenos Aires.

Desde los antecedentes del virreinato, hasta la actual configuración de la República Federal Argentina, transitamos por la historia de las Provincias Unidas del Río de La Plata, que contaron con constituciones anteriores a la nacional, y que tal como lo criticara Juan Bautista Alberdi en su libro "Bases", constituyeran copias de las constituciones norteamericana y francesa. Esto trajo aparejado la inclusión de modelos de control vinculados a los originados en Francia, y en esa dirección en 1807 Napoleón crea la Corte de Cuentas ("Cour des Comptes") que sirviera de modelo para la "Corte dei Conti" (Italia 1862) que, con sus particularidades, ha sido el modelo adoptado en la Argentina.

La Provincia de Buenos Aires, por ejemplo, promulga su primera Constitución en el año 1854, y ya su artículo 24 trataba la responsabilidad política del gobernador y los ministros, por malversación de fondos públicos, y complementariamente su artículo 129, establecía que las causas contenciosas de la hacienda, serían juzgadas por un tribunal especial, cuyas formas y atribuciones determinaría la ley de la materia.

Las discusiones por formar este tribunal, corrían en cuanto a quién y dónde se desarrollaba el control hasta entonces ubicado en el Parlamento (Comisión Interparlamentaria, Contaduría General y Oficina de Contabilidad de la Legislatura), buscando un tribunal autónomo y que pudiera hacer efectivas las responsabilidades de los funcionarios públicos.

Posteriormente, el fracaso que experimentaron los sistemas de control implementados hasta allí, movilizaron el pensamiento de los convencionales constituyentes (1885/1889) para instituir el Tribunal de Cuentas con poder para aprobar o desaprobado la percepción e inversión de caudales públicos, hecha por todos los funcionarios y administradores de la Provincia, y cuya configuración, en general, se mantiene hasta nuestros días.

La mayoría de las provincias argentinas (a excepción de Salta) corren la suerte del caso bonaerense, manteniendo raigambre constitucional en la conformación del Tribunal de Cuentas, como organismo de control externo, con jurisdicción y poder sancionador, independientemente de la ubicación en que se encuentra el organismo y la forma de designación y duración del mandato de sus miembros, en los diferentes capítulos constitucionales.

El Sistema de Control Nacional, también adoptó el modelo de Cortes, desde la creación del Tribunal de Cuentas de la Nación, a partir de la sanción del Decreto N° 23.354/1956, que surge luego de las deficiencias marcadas en la Ley de Contabilidad anterior, que instituía el control hasta allí imperante, destacando que no se incluyó mención en la Constitución Argentina, lo que posteriormente significara, con la sanción de la Ley de Administración Financiera Nacional N° 24.156, el reemplazo por la Auditoría General de la Nación, que discontinúa el modelo previamente comentado, y que a partir de la reforma constitucional del año 1994, resulta incluida taxativamente en la Constitución Argentina. En este sentido las provincias argentinas han sido pioneras en incorporar en sus cartas orgánicas, a las instituciones encargadas del control y adoptado en general el modelo italiano a través de sendos Tribunales de Cuentas, corriente extendida en todo el territorio argentino, hasta la reforma antes mencionada, que introdujera el modelo anglosajón de Auditorías Generales (Nación Argentina – Ciudad Autónoma de Buenos Aires – Provincia de Salta).

El Modelo de Cortes argentino, bajo el desarrollo histórico brevemente detallado, se conforma con Tribunales de Cuentas (cuerpos colegiados con características particulares de designación) de rango constitucional, con mandato para aprobar o desaprobado las cuentas, determinando los responsables y con poder sancionador, con las particularidades de cada una de las provincias. Indudablemente que el modelo aplicado hace más de cien años, lo fue sobre una realidad que evolucionó, y en respuesta a ello, más las implicancias del proceso de globalización mundial, los organismos se han adaptado y continúan haciéndolo, en una transformación constante, tanto de sus estructuras como de los profesionales que llevan adelante ese rol, y propiciando la utilización de modernas técnicas.

## **Modelo Anglosajón**

Basado en la conformación de Auditorías o Contralorías Generales, surgidas desde sus orígenes en una estrecha relación con el Parlamento, concordante con la separación de la hacienda pública de la hacienda del monarca, y en el entendimiento que el control debía quedar bajo la órbita de los representantes del pueblo. Bajo el presente modelo se encolumnan la mayoría de los países

anglosajones como Australia, Canadá, Estados Unidos o Inglaterra y complementariamente la mayoría de los países de América Latina con excepción de Brasil. Este modelo se caracteriza por una dirección unipersonal (los titulares ejercen su cargo por períodos que oscilan entre los 8 y los 15 años dependiendo de cada país), el organismo forma parte del Poder Legislativo con dependencia directa, aunque revisten autonomía técnica y operativa.

El modelo en cuestión siempre tuvo vinculación con la administración, donde el control ejerce su función de elemento retro-alimentador de la gestión, en pos de alcanzar el objetivo de mejorar el accionar del Estado en su conjunto, poniendo foco en el control de los criterios de economía, eficacia y eficiencia y sin contemplar facultades jurisdiccionales, dejando las facultades sancionatorias en manos del Poder Judicial, apartándose de esta manera de los institutos de “juicio de cuentas” y “juicio de responsabilidad”.

En nuestro país, con anterioridad al dictado de la Ley 24.156 de Administración Financiera y Control, los organismos de control externo presentaban tanto a nivel nacional como provincial el modelo europeo basado en Tribunales de Cuentas, con funciones jurisdiccionales, realizándose en consecuencia los respectivos procedimientos de Juicio de Cuentas y Juicio de Responsabilidad. Dicho modelo se orientaba hacia un control de los aspectos formales, legales, numéricos, contables, y documentales poniendo especial énfasis en el juzgamiento de responsabilidades administrativo contables.

A partir de la sanción de la Ley 24.156 entra en vigencia el nuevo modelo (anglosajón), basado en el funcionamiento de Auditorías, que resulta formalizado con la creación de la Auditoría General de la Nación.

En el orden provincial, la forma federal de gobierno consagrada en la Constitución Nacional, implica la autonomía de cada una de las provincias y su consecuente facultad de darse sus propias instituciones locales, entre ellas su propio organismo de control externo. Se observa además que, en algunos casos, el control abarca a los municipios de las provincias, ello dependiendo en definitiva del grado de autonomía acordado a éstos últimos, en los términos del artículo 123 de la Constitución Nacional y de lo dispuesto en cada una de las Constituciones Provinciales.

Mucho se ha debatido en nuestro país sobre la conveniencia de adoptar uno u otro modelo. A pesar de las diferencias existentes entre los dos paradigmas, ambos ponen énfasis en la autonomía, tanto en su integración orgánica frente al Ejecutivo, que es en general el principal destinatario u objeto del control y la fiscalización, como en el aspecto funcional y técnico, determinando los procedimientos a aplicar en las auditorías, el alcance de las mismas, los programas y entidades a fiscalizar.

Sobre el particular, independientemente de la estructura de control imperante, se destaca la necesidad de una evolución en los organismos de control instituidos, orientada a perfeccionar sus actividades, con el consecuente impacto en la propia gestión controlada y una mayor participación ciudadana que efectivamente aprecie los beneficios del control, dejando en segundo plano la dicotomía entre auditorías o tribunales de cuentas, o entre control de legalidad (formal) o control de gestión.

En tal sentido, entendemos que los Órganos de Control, cualquiera sea el modelo al cual responden, no deberían ajustarse limitativamente a la verificación de la legalidad y el cumplimiento formal, sino que deberían redimensionar su ámbito de aplicación a una fiscalización cuantitativa de la gestión económica del Estado en forma integral, incluyendo ejes de actualidad tales como sistemas informáticos, medio ambiente, deuda pública, programas sociales, etc., pero sin desconocer la necesidad manifiesta que dichos organismos cuenten no solo con la facultad de determinar desvíos, causas y responsables, sino adicionalmente aplicar las sanciones y correcciones correspondientes.

A continuación, y teniendo en cuenta la clasificación de control realizada por Susana B. Palacio en su libro *Finanzas públicas y administración financiera* (2008) descripto en el Capítulo 12 precedente, donde según el sujeto que lo realiza y la ubicación del órgano de control en relación con el sistema controlado, el control es “externo” si el órgano de control se localiza fuera del sistema controlado, esto es, si no pertenece a él, desarrollaremos las características distintivas del control externo a nivel nacional, provincial y municipal.

## Control Externo en la Jurisdicción Nacional

El modelo de Control Externo vigente en nuestro país a nivel nacional, encuentra sus orígenes normativos en la Ley de Administración Financiera y Control 24.156, que establece la creación de la Auditoría General de la Nación (AGN) en el año 1992, y en forma complementaria su reconocimiento institucional en la reforma de la Constitución Nacional del año 1994.

En tal sentido, la Ley 24.156 dicta en el artículo 116 “...Créase la Auditoría General de la Nación, ente de control externo del sector público nacional, dependiente del Congreso Nacional...”

Posteriormente, la Constitución Nacional, en su Capítulo Sexto, a través del artículo 85 establece “El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo. El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación....”

Complementariamente a la institucionalización de la Auditoría General de la Nación dentro de la estructura de control externo nacional, el mismo artículo describe sus características y funciones principales “...Este organismo de asistencia técnica del Congreso, con autonomía funcional, se integrará del modo que establezca la ley que reglamenta su creación y funcionamiento, que deberá ser aprobada por mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara. El presidente del organismo será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso. Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos...”

La siguiente imagen (Figura 1), ilustra el marco normativo precitado.

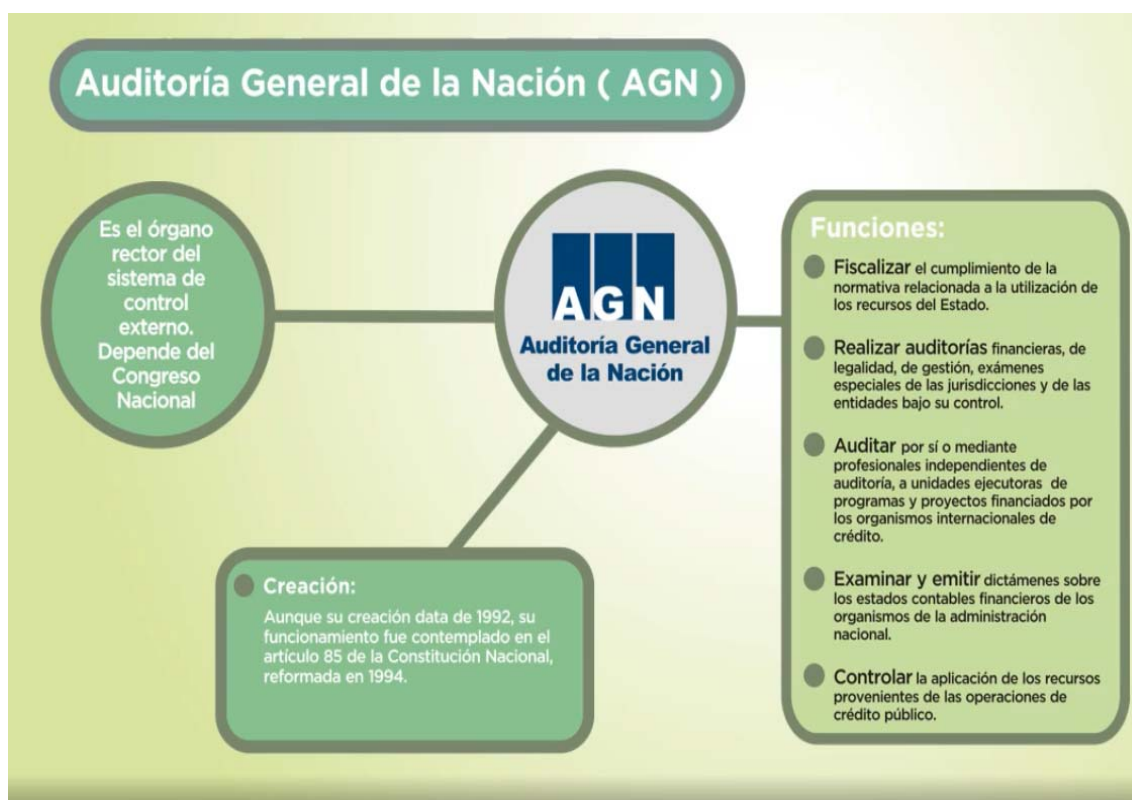


Figura 1. Auditoría General de la Nación

No obstante lo mencionado en relación a la Auditoría General de la Nación, en el siguiente capítulo será desarrollado con mayor grado de detalle, la estructura del Organismo, su marco normativo, sus características principales, y sobre todo su funcionamiento operativo, a través del cual lleva adelante su mandato legal de Organismo de Control Externo a nivel nacional.

## Control Externo en la Jurisdicción Provincial (Provincia de Buenos Aires)

La misión tradicional de los organismos de control que siguen el modelo de cortes, comúnmente conocidos como Tribunales de Cuentas, consiste en ejecutar un control sobre las denominadas “rendiciones de cuentas”, ejerciendo una jurisdicción contable que permita aprobar o desaprobado dichas cuentas, y en este último caso fijar los alcances de la responsabilidad de todos cuantos tengan a su cargo el manejo de fondos y recursos públicos, y con su accionar, doloso, negligente o culposo, originaren menoscabo en el erario público. Se trata de un control de carácter financiero-contable, dentro del marco de las prescripciones presupuestarias y de un control relacionado con los procedimientos y regulaciones administrativas.



Históricamente, dichas rendiciones de cuentas se asociaron con balances de inversión de las sumas (créditos) asignadas por los presupuestos públicos en el marco del mandato para gastar que dichos instrumentos legales implicaban. Por ello, tradicionalmente, la materia sometida a análisis por parte de los Tribunales de Cuentas ha sido la documentación respaldatoria de los ingresos y egresos o gastos acaecidos dentro de cada ejercicio financiero y su correspondiente exposición en Estados Contables y Presupuestarios al cierre del mismo.

En líneas generales, las provincias que conforman nuestro país presentan, en su gran mayoría, organismos de control externo bajo la figura histórica de Tribunales Cuentas, en línea con el modelo europeo de organismo de control que fuera detallado previamente. Las grandes diferencias temporales en la sanción del marco legal que los estados federales tienen como legislación básica de sus sistemas de control externo, no permiten que haya uniformidad en el diseño institucional de dichos organismos.

A continuación (Figura 2) detallaremos que modelo de organismo detenta cada una de nuestras provincias, así como la normativa que regula su funcionamiento (base legal).

<b>MODELO DE ORGANISMO DE CONTROL EXTERNO Y BASE LEGAL</b>			
<b>PROVINCIA</b>	<b>TRIBUNALES DE CUENTAS</b>	<b>AUDITORIAS GENERALES</b>	<b>BASE LEGAL</b>
<b>Buenos Aires</b>	X		Constitución 1994 – Ley Orgánica 10869 y Modificatorias y Decreto Reglamentario
<b>Ciudad Autónoma de Buenos Aires</b>		X	Constitución 1996 – Ley N° 70 y Reglamentación
<b>Catamarca</b>	X		Constitución 1988 – Ley Orgánica 4621 y Modificaciones
<b>Chaco</b>	X		Constitución 1994 – Ley Orgánica 4159 (1995)
<b>Chubut</b>	X		Constitución 1994 – Ley Orgánica N° 71 (ex Ley 4139 y Modificaciones)
<b>Córdoba</b>	X		Constitución 2001 – Ley Orgánica 7630 y Modificaciones
<b>Corrientes</b>	X		Constitución 2007 – Ley Orgánica 3757 y Modificaciones
<b>Entre Ríos</b>	X		Constitución 2008 – Ley Orgánica 5796 y Modificaciones
<b>Formosa</b>	X		Constitución 2003 – Ley Orgánica 11216 y Modificaciones
<b>Jujuy</b>	X		Constitución 1986 – Ley Orgánica 4376 y Modificaciones
<b>La Pampa</b>	X		Constitución 1994 – Decreto Ley 513/69 y modificaciones
<b>La Rioja</b>	X		Constitución 1986-1998 – Ley Orgánica 4828 y Modificaciones

<b>Mendoza</b>	X		Constitución 1916 Modificada 1997 – Ley Orgánica 1003 y Modificaciones
<b>Misiones</b>	X		Constitución Provincial – Ley Orgánica I N° 3 y Modificaciones
<b>Neuquén</b>	X		Constitución 2006 – Ley Orgánica 2141 y Modificaciones
<b>Rio Negro</b>	X		Constitución 1988 – Ley Orgánica 2747 y Modificaciones
<b>Salta</b>		X	Constitución 1998 – Ley 7103 de Control No Jurisdiccional
<b>San Juan</b>	X		Constitución 1986 – Ley Orgánica 8188 y Modificaciones
<b>San Luis</b>	X		Constitución 1987 Enmienda 2006 – Ley Orgánica 5454
<b>Santa Cruz</b>	X		Constitución 1998 – Ley Orgánica 500 y Modificaciones
<b>Santa Fe</b>	X		Constitución 1962 – Ley Administración Financiera y Control 12.510 y Modificatorias
<b>Santiago del Estero</b>	X		Constitución 2005 – Ley Orgánica 5792 y Modificaciones
<b>Tierra del Fuego</b>	X		Constitución 1991 – Ley Orgánica 50 -1992- y Modificaciones. Ley de Administración y Financiera y Control N° 495
<b>Tucumán</b>	X		Constitución 2006 – Ley de Administración y Financiera y Control N° 6970

Figura 2. Organismos de Control en las provincias. Fuente: Control Público y Gubernamental - Sergio Moreno.

## **El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.**

### **Aspectos relativos a su funcionamiento**

Bajo dicho escenario histórico, el control externo en el ámbito de la provincia está a cargo del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. El inicio de sus actividades se remonta al mes de febrero de 1891, convirtiéndose en el primer órgano de control de la Hacienda Pública que funcionó en nuestro país. En el año 1934, producto de la reforma constitucional de la Carta Magna provincial, se le reconoce a este organismo rango constitucional. En tal sentido, el artículo 159 de la Constitución provincial establece "...La Legislatura dictará la ley orgánica del Tribunal de Cuentas. Éste se compondrá de un presidente abogado y cuatro vocales contadores públicos, todos inamovibles, nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado. Podrán ser enjuiciados y removidos en la misma forma y en los mismos casos que los jueces de las Cámaras de Apelación..." Tal estructura se ilustra en la figura 3.



Figura 3. Estructura Honorable Tribunal de Cuentas Provincia de Buenos Aires.

Paralelamente, el mismo artículo establece sus facultades y atribuciones, al disponer“...Dicho tribunal tendrá las siguientes atribuciones:

- Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales, aprobarlas o desaprobarlas y en este último caso, indicar el funcionario o funcionarios responsables, como también el monto y la causa de los alcances respectivos.
- Inspeccionar las oficinas provinciales o municipales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la ley.
- Las acciones para la ejecución de las resoluciones del tribunal corresponderán al Fiscal de Estado...”

En respuesta al mandato constitucional, la legislatura provincial sancionó la ley 10.869 “Ley Orgánica del Honorable Tribunal de Cuentas”, la cual en su artículo 1 define al organismo de la siguiente manera “...El Tribunal de Cuentas es un órgano de control administrativo con funciones jurisdiccionales y posee las atribuciones que le confiere la Constitución de la Provincia y las que le otorga esta ley...”

De lo mencionado debemos destacar claramente las funciones jurisdiccionales del organismo que se desprenden de su ley orgánica, así como su carácter de organismo de control administrativo, que se ve dimensionado por el artículo 14 de la misma norma cuando establece “...Es facultad del Tribunal:

1. Examinar los Libros de Contabilidad y la documentación existente en las dependencias públicas provinciales o comunales o en aquellos entes que de cualquier forma perciban, posean o administren fondos o bienes fiscales.
2. Inspeccionar las mismas.  
Realizar arqueos de Caja.  
Efectuar la comprobación sumaria de los hechos delictuosos cometidos en la inversión de los fondos públicos.  
Celebrar convenios con Organismos similares de otras jurisdicciones para la fiscalización conjunta de Entes Interestaduais, sujetos a su competencia.  
Toda otra actividad que coadyuve al cumplimiento de las funciones previstas en la presente ley...

En tal sentido, este conjunto de facultades respaldan el accionar del organismo toda vez que debe hacer frente a la responsabilidad que le asigna el artículo 15 de la misma norma cuando determina “...El Tribunal es la única autoridad que puede aprobar o desaprobado definitivamente las cuentas rendidas por los obligados previstos en el artículo 5° de la presente ley. Declarará su competencia para intervenir en una rendición de cuentas sin recurso alguno...” y adicionalmente se limita su alcance por imperio del artículo 42 “...El estudio de la cuenta no podrá recaer sobre cuestiones de mérito, oportunidad o conveniencia...”

Adicionalmente a la aprobación total o parcial de las cuentas rendidas, el H. Tribunal ejecutará su función jurisdiccional valiéndose de los tópicos sancionatorios que regula el artículo 16 de su Ley Orgánica. Consecuentemente, “...En el ejercicio de sus atribuciones sobre el control de la hacienda pública o cuando se obstruyan sus actos o frente a la desobediencia a sus resoluciones, el Tribunal de Cuentas podrá aplicar las siguientes sanciones:

1. Llamado de atención.
2. Amonestaciones.
3. Cargos pecuniarios hasta un importe igual a los valores sometidos a juicio.
4. Multas, cuyos montos se graduarán entre dos (2) y veinte (20) sueldos mínimos de la Administración Pública Provincial, vigente al momento de la aplicación.
5. Inhabilitación hasta cinco (5) años para el desempeño de funciones provinciales o municipales...”

Por último, a los efectos de completar el marco normativo que regula el control externo en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, debemos hacer referencia a la ley 13.767, Ley de Admi-

nistración Financiera y Sistema de Control de la Administración General del Estado provincial. De dicho cuerpo normativo debemos citar el artículo 3 que establece "...El sistema de control estará a cargo de la Fiscalía de Estado, la Contaduría General de la Provincia y el Tribunal de Cuentas de la Provincia..." complementado por el artículo 101 de la misma norma "...El modelo de Control a aplicar deberá ser integral e integrado, abarcar aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia..."

## **La modernización en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires**

Ahora bien, La reforma en la Administración Financiera en el Sector Público Argentino, iniciada con la Ley 24.156, en el orden nacional, y que siguió con las sucesivas legislaciones que fueron desarrollándose en cada provincia, impactaron en la dinámica y complejidad de la Administración Pública poniendo en marcha un moderno modelo de Gestión Pública, el cual vino a replantear el concepto de "rendición de cuentas" y a ampliar el espectro de las actividades y herramientas necesarias para su control integral.

En concordancia con las competencias de los Tribunales de Cuentas, la función del Control es amplia y acorde a la descripción precedente, ahora su ejecución tiene lugar por medio de métodos y procedimientos que son los usuales en actividades de auditoría.

De esta manera, resulta necesario e imperioso recurrir a buenas prácticas o directrices marcadas por instituciones de prestigio y trayectoria en la especialidad del Control Público. En tal sentido, es la INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) la organización que durante más de 50 años ha proporcionado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar, a nivel mundial, la fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y la reputación de las distintas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) en sus respectivos países, sus lineamientos constituyen un marco probado de buenas prácticas que se hallan formalizadas a través de las denominadas Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI por sus siglas en inglés) y representan los objetivos de salvaguardar la independencia y la efectividad de la actividad auditora.

Consecuentemente, dada la función jurisdiccional atribuida al Tribunal de Cuentas, que determina como mandato del organismo aprobar o desaprobado las cuentas rendidas, y fijar los responsables de los errores o irregularidades, el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, producto del desarrollo de un Plan Estratégico Institucional, ajustó sus procedimientos a Normas Internacionales de Auditoría, materializando las mismas en la elaboración de un instrumento normativo institucional, el Manual de Control Externo (MACOEX). De esta manera el organismo sistematizó el proceso de estudio de la cuenta bajo los siguientes pilares:

## Pilares del proceso de Modernización

**Conocimiento del ente:** Punto de partida de la auditoría, en el cual se impone un exhaustivo relevamiento del perfil del auditado, ello resulta fundamental para poder evaluar los riesgos de auditoría, y programar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a realizar.

**Evaluación del Control Interno:** El método aconsejado por las buenas prácticas para esta tarea son los lineamientos plasmados en la metodología del Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commision, USA, septiembre 1992). La evaluación del Control Interno constituye una etapa insoslayable en la fase de planificación de la Auditoría de la Cuenta, toda vez que permitirá identificar áreas o actividades críticas en las cuales focalizar la auditoría en función de sus riesgos.

**Evaluación de riesgos:** El riesgo de la auditoría consiste en la probabilidad de que el auditor arribe a conclusiones incorrectas cuando existieren en la materia a auditar errores o irregularidades. Para tal fin, el auditor elaborará una Matriz de Riesgo en función a las prácticas generalmente aceptadas para su confección, esta evaluación sólo podrá llevarse a cabo si el auditor ha comprendido apropiadamente los objetivos de la organización a auditar.

La importancia de la medición y evaluación de los riesgos de auditoría reside en la posibilidad de definir prioridades de auditoría en función a los resultados obtenidos que permita realizar una asignación eficiente de recursos.

**Aplicación de técnicas de muestreo:** puede utilizarse enfoques de muestreo estadístico (o probabilístico) o no estadístico (o no probabilístico). La diferencia fundamental entre ambos tipos radica en que, mientras que en el primero es posible medir el riesgo que asume el auditor al muestrear, en el segundo no está dada esta posibilidad y, es posible, que primen más aspectos cualitativos que cuantitativos en el universo a auditar.

**Documentación del proceso de auditoría:** Etapa conformada por los Papeles de Trabajo del auditor, que son los elementos que sustentan la tarea realizada para cumplir los objetivos establecidos, constituyen las evidencias respaldatorias de todo trabajo de auditoría.

**Evaluación de las evidencias:** Los procedimientos de auditoría deben permitir obtener evidencia suficiente y apropiada para fundamentar razonablemente la opinión del auditor.

**Comunicación:** La comunicación de los resultados de la auditoría de las cuentas es de carácter formal en virtud que están sometidas al rigor del procedimiento de tipo judicial que deberá garantizar el debido proceso, el derecho de defensa de los alcanzados y la comunicación a los órganos policiales y judiciales competentes cuando haya pruebas de que se ha cometido un delito penal.

**Informe:** El informe final de la auditoría de la cuenta deberá contener una opinión que dé respuesta a los objetivos planteados al momento de planificar y que se corresponde con el tipo especial de auditoría.

El Plan Estratégico Institucional mencionado up supra, fue uno de los hitos más importantes dentro de un proceso de Fortalecimiento y Modernización Integral que lleva adelante el Orga-

nismo desde hace ya 20 años. El proyecto de Fortalecimiento Institucional del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires se originó a partir de necesidades detectadas en el desarrollo de la tarea habitual de control, se sustentó en el espíritu de cambio y crecimiento y se convirtió en un motor de la mejora continua y compromiso con la calidad, conceptos instalados en el Organismo en el marco de su Política de Calidad.

En tal sentido, podemos identificar claramente algunos puntos destacados de dicha modernización, los cuales fueron fortaleciendo la función tradicional del H. Tribunal de juicio de cuentas y juicio de responsabilidad, e incorporando nuevas funciones y campos de acción:

### **Centralización Normativa y Descentralización Operativa:**

El H. Tribunal de Cuentas profundizó la descentralización operativa iniciada en el año 1999 con la apertura de las Delegaciones Zonales a nivel municipal, a través de la apertura durante el período 2011/2012 de 8 Delegaciones Regionales, 4 para el Estudio de Cuentas correspondientes a la Vocalía de Administración Central, y 4 para el Estudio de cuentas correspondientes a la Vocalía de Reparticiones Autárquicas y Entes Especiales.

### **Elegibilidad del H. Tribunal de Cuentas como Auditor Externo de Proyectos de Inversión financiados parcialmente por Organismos Internacionales de Crédito:**

Sustentado en la incorporación del artículo 45 bis a su ley Orgánica, el cual deja claramente explicitado "...El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires queda facultado para actuar como Auditor Externo de Organismos Financieros Nacionales o Internacionales en las operaciones de crédito que los mismos realicen en jurisdicción territorial de la Provincia, con ésta o con sus Municipios y/o Entes que administren fondos públicos, ejerciendo dicho control con el alcance que en cada caso se convenga..." el organismo en cuestión, después de sendas evaluaciones institucionales, recibió la elegibilidad para llevar adelante las auditorías citadas por parte del Banco Mundial -B.I.R.F.- (2004) y el Banco Interamericano de Desarrollo -B.I.D.- (2012).

La labor de Auditoría propiamente dicha es llevada adelante por la Secretaría de Auditorías Financieras y Proyectos de Inversión (SAFy.PI.), y en la actualidad se auditan Proyectos de Inversión Financiados por los siguientes Organismos Internacionales:

Banco Mundial (BIRF)

Banco Interamericano de Desarrollo (BID)

Corporación Andina de Fomento (CAF)

Fondo Financiero para el Desarrollo de los Países de la Cuenca del Plata (FONPLATA)

Sobre la base de Normas Internacionales de Auditoría, receptando la normativa específica brindada por los Organismos Internacionales, y supletoriamente la normativa local (Provincia de Buenos Aires), la Secretaria citada elabora Informes de Auditoría que conforme lo solicitado en cada caso, puede incluir Dictámenes sobre Estados Financieros, Cuenta Especial, Estado de Desembolsos, Control Interno, Cumplimiento de Cláusulas del Contrato de Préstamo, y Procesos de Adquisiciones de Bienes y Servicios, Elegibilidad de Gastos, Selección y Contratación, y Ejecución Física /Financiera entre otros.

Dentro de los Proyectos auditados podemos citar los siguientes:

PROGRAMA CONECTIVIDAD DEL CONURBANO BONAERENSE (PRESTAMO FONPLATA 36/2017)

PROYECTO DE APOYO A LA GESTIÓN INTEGRAL DE LA CUENCA DEL RÍO SALADO-TRAMO IV – ETAPA 1-b (PRESTAMO BIRF 8736)

PROGRAMA FORTALECIMIENTO DE LA CAPACIDAD DE GESTIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (PRESTAMO BID 4435)

PROGRAMA DE AMPLIACIÓN Y MEJORAMIENTO DE CORREDORES PRODUCTIVOS (PRESTAMO BID 4416)

PROGRAMA DRENAJE Y CONTROL DE INUNDACIONES (PRESTAMO BID 4427)

### **Incorporación del H. Tribunal de Cuentas a la Red Federal de Control**

La Red Federal de Control Público es un emprendimiento organizacional conformado por el Gobierno Nacional, a través de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) y los Organismos de Control Externo de todas las Provincias Argentinas, que son los Tribunales de Cuentas Provinciales.

La principal función de esta Red Federal es la de auditar en forma descentralizada, a través de cada uno de los Tribunales de Cuentas Provinciales, la ejecución de aquellos Programas Sociales que realiza el Estado Nacional en cada una de las Provincias, ofrece un marco de colaboración e integración de los Organismos de Control y permite evaluar el desempeño de estos programas de una forma eficiente, constituyéndose además, como garante de cobertura de control en el ámbito nacional, a través de relevamientos y acciones directas en el campo de ejecución de la Política Social.

La mencionada Auditoría es llevada adelante por la Secretaria de Auditorías Financieras y Proyectos de Inversión (SAFy.PI.), quien elabora informes de auditoría de resultados, dictaminando sobre la satisfacción del titular de derecho.

Durante el ejercicio 2019 se llevan adelante auditorías de diversos Programas Sociales según el siguiente detalle:

#### Ministerio de Educación

Otorgamiento de Becas Educativas – Programa Argentina Beca -



Ministerio de Salud

Prevención y Control de Enfermedades Inmumoprevenibles. (vacunas)

Ministerio de Desarrollo Social

Comedores Escolares

Ministerio de Agroindustria

Sistema Nacional para la Prevención y Mitigación de emergencias y desastres agropecuarios.

Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sustentable.

Conducción y promoción de Ciudades Sustentables.

Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda.

Acciones para la construcción de viviendas sociales.

### **El H. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires como Miembro Afiliado a la OLACEFS**

La OLACEFS es la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, que nuclea a las Entidades Superiores de Control de los países de nuestra región e integra a su vez la INTOSAI, Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, Organismo supremo a nivel mundial en el campo de control público.

En el 1º Congreso Internacional de Control Público celebrado en la Ciudad de La Plata en el año 2011, el Organismo de Control Externo Provincial inicio las gestiones tendientes a su incorporación como entidad Sub-Nacional a la Organización Latinoamericana, y en tal sentido, el 9/11/2013 la XXII Asamblea General de la OLACEFS incorporó al Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires como miembro afiliado, lo que lo convierte en el primer y único organismo de control provincial de la Argentina que integra dicha organización.

### **Auditoria de Desempeño**

A partir del Ejercicio 2013, con la implementación de 2 pruebas piloto, el H. Tribunal comenzó a desarrollar auditorias de Desempeño. Con la conformación de equipos de trabajo transversales, donde se encontraran representadas las 4 Vocalías del Organismo más algunas Secretarías específicas, se direccionó la tarea a la Evaluación de los ejes de Economía, Eficacia y Eficiencia en la ejecución de determinados Programas o Proyectos.

## **Control Externo en la Jurisdicción Municipal - Municipios de la Provincia de Buenos Aires**

Muchos autores se han referido al Municipio como la célula básica a través de la cual una comunidad determinada se organiza, ejerce el gobierno y administra su territorio dentro de una jurisdicción establecida. La evolución histórica de esta forma de agrupamiento, encuentra el

respaldo institucional en la Constitución de 1853, donde el artículo 5 reglaba “...Cada Provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo y republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional, y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria...”

A partir de dicho hito histórico, las distintas provincias iniciaron un proceso de reglamentación del régimen municipal, no solo en cuanto a su organización sino también en cuanto a su funcionamiento, pero sin dejar de marcar la superintendencia de los gobiernos provinciales sobre los distintos municipios. El mencionado proceso se caracterizó por la autarquía financiera, y ciertas atribuciones reglamentarias en virtud de la expresa delegación de las provincias, dejando una vez más en evidencia, el sometimiento de los municipios a las normas dictadas por los gobiernos provinciales.

A lo largo del siglo XX, tanto la doctrina del Derecho Administrativo, como gran parte de la doctrina del Derecho Constitucional coincidieron en considerar a los municipios como entidades autárquicas, simples delegaciones del Poder Provincial, pero a partir de las reformas constitucionales celebradas en las distintas provincias de nuestro país desde 1986 en adelante, se comenzó a reforzar claramente la tendencia de reconocer la autonomía municipal, materializándose en la figura de la Carta Orgánica Municipal, un instrumento normativo constituyente, de tercer grado, donde quedaron regulados aspectos del régimen municipal sobre las bases constitucionales de la Nación y sus provincias constituyentes.

La consagración definitiva de la autonomía municipal quedó plasmada en la reforma constitucional de la Nación del año 1994, donde al artículo 5 ya existente, se incorpora el artículo 123 que confirma la concepción autonómica municipal, su alcance y contenido al establecer “...Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero...”

Ahora bien, vinculando municipio y control público, encontramos que son muy pocas las provincias argentinas que cuentan con municipios con Órganos de control externo propio. En el caso puntual de la Provincia de Buenos Aires, la más desarrollada demográfica y económicamente del país, los municipios que la componen no cuentan con órganos de control propio. La función mencionada es ejercida por el Tribunal de Cuentas Provincial, que organizado por Vocalsías, como ya viéramos en la figura 3, subdivide sus tareas afectando dos vocalías del organismo al estudio integral de las cuentas municipales.

El organismo mencionado, en pleno desarrollo y ejecución de su Plan de Fortalecimiento y Modernización, a los efectos de instrumentar la Centralización Normativa y Descentralización Operativa, procedió a crear en forma progresiva y poner en funcionamiento, con la correspondiente y necesaria modificación normativa, 20 Delegaciones Zonales según el detalle que se describe en la Figura 4. Este proceso permite al Honorable Tribunal de Cuentas una mayor aproximación con los organismos sujetos a su control.

<b>LEY ORGÁNICA DEL H. TRIBUNAL DE CUENTAS</b>			
<b>Capítulo V – CUENTAS MUNICIPALES</b>			
<i>El H. Tribunal de Cuentas controla la administración de los Municipios a través de 20 Delegaciones integradas por los distintos Partidos con asiento en las siguientes sedes:</i>			
<b>Funcionan a partir del 1º de enero de 1994</b>		<b>Comenzaron a funcionar a partir del 1º de enero de 1999</b>	
ZONA I	LA PLATA	ZONA II	QUILMES
ZONA IX	BAHIA BLANCA	ZONA III	AVELLANEDA
ZONA X	MAR DEL PLATA	ZONA IV	LOMAS DE ZAMORA
ZONA XI	MERCEDES	ZONA V	SAN JUSTO
ZONA XII	FIGUE	ZONA VI	MORÓN
ZONA XIII	AZUL	ZONA VII	VICENTE LÓPEZ
ZONA XIV	DOLORES	ZONA VIII	SANISIDRO
ZONA XV	FEHUAJÓ	<b>Comenzaron a funcionar a partir del 1º de enero de 2011</b>	
ZONA XVI	JUNIN	ZONA XVIII	CHASCOMUS
ZONA XVII	ZÁRATE	ZONA XIX	25 DE MAYO
		ZONA XX	ITUZAINGO

Figura 4. Delegaciones Zonales - H. Tribunal de Cuentas.

En tal sentido, tal como lo establece su Ley Orgánica, por imperio del artículo 19, "...A efectos de atender el control de la administración de los Municipios, el H. Tribunal de Cuentas tendrá Delegaciones, integradas por los Partidos y con asiento en las sedes que el H. Cuerpo determine por resolución..." definiendo en el artículo 21 las funciones de la Delegación:

- "...1.- Realizar el estudio integral de las cuentas de los organismos bajo su jurisdicción. A tal efecto deberá:
- a) Estudiar y dictaminar sobre los estados de ejecución de Planta de Personal, de Ejecución del Presupuesto de Gastos, de Ejecución del Cálculo de Recursos, de Ejecución de Cuentas Especiales, de Ejecución de Terceros, de Movimiento de Fondos y Valores, de patrimonio, de Resultado Económico Financiero y todo otro que establezca reglamentariamente el Tribunal de Cuentas.
  - b) Realizar arqueos, relevamiento de Inventario de Bienes y Valores, así como toda otra gestión de control que haga al cometido de su competencia.
  - c) Realizar las inspecciones y auditorías en las oficinas y demás dependencias de la administración municipal y elevar sus resultados al Tribunal de Cuentas, quien a su vez notificará al responsable del órgano municipal que correspondiere.
- 2.- Evacuar por escrito las consultas que le formulen las autoridades municipales; y
3. Informar mensualmente al Tribunal respecto de sus acciones y requerir la intervención de éste cuando lo estime necesario..."

Esta tarea de Control Externo que lleva adelante el H. Tribunal de Cuentas sobre las cuentas municipales, tuvo un giro procedimental muy importante cuando el Poder Ejecutivo Provincial, recepcionando los lineamientos instaurados por la Ley de Administración Financiera 24.156, reestructuró la Administración Financiera Municipal dentro del territorio bonaerense. En tal sentido, por Decreto 2980 del 01/09/2000, el Gobernador decreta en su artículo 1 “...Declárase iniciado el proceso de reforma de la administración de los recursos financieros y reales en el ámbito municipal de la Provincia de Buenos Aires...” estableciendo de esta manera el nacimiento del Régimen de Administración Financiera en el Ámbito Municipal (R.A.F.A.M.)

## Referencias

- Moreno S. (2014) Control Público y Gubernamental, Buenos Aires Editorial Osmar Buyatti
- Núñez, J. (2006) Manual de Auditoría Gubernamental Buenos Aires, Ediciones RAP.
- Palacio, S. (2008) Finanzas Públicas y Administración Financiera. Buenos Aires Editorial Estudio

# CAPITULO 13

## Auditoría Gubernamental

*Juan Cristobal Manzano y Juan Manuel Holgado Sau*

### Introducción - Modelos de Organismos de Control

Tal como fue expresado en el capítulo anterior coexisten en nuestro país dos modelos de control en organismos de control externo: 1) el Modelo Latino-Europeo o de Cortes de Cuentas y 2) El Modelo Anglosajón con las Auditorías Generales. Algunos ejemplos de Modelos de Tribunales de Cuentas y de Auditorías en distintos países del mundo son presentados en la tabla 1 que se incorpora a continuación:

**Tabla 1: Modelos de Control en los distintos países.**

<b>Podemos identificar tradicionalmente dos MODELOS EN ORGANISMOS DE CONTROL EXTERNO</b>
<b>1) EL MODELO LATINO-EUROPEO LLAMADO DE CORTES DE CUENTAS O TRIBUNALES DE CUENTAS</b>
<p>Se conforma con Tribunales de Cuentas (cuerpos colegiados con características particulares de designación) de rango constitucional, con mandato para aprobar o desaprobado las cuentas, determinando los responsables y con poder sancionador.</p> <p><b>JUICIOS DE CUENTAS Y JUICIOS DE RESPONSABILIDAD</b></p> <p>Ejemplos de Tribunales de Cuentas en Italia, Francia, España y Alemania, Comunidad Económica Europea y en América Latina a Brasil y Uruguay, por ejemplo</p>
<b>2) EL MODELO ANGLOSAJON VINCULADO CON LAS DENOMINADAS AUDITORIAS GENERALES</b>
<p>El modelo instituido puso su foco en el control de los criterios de economía, eficacia y eficiencia, no contempló facultades jurisdiccionales y dejó las facultades sancionatorias en el Poder Judicial dejando de lado de esta manera la realización de juicios de cuentas y juicios de responsabilidad.</p> <p>Ejemplos de Auditorías y Contralorías en Inglaterra, Estados Unidos, Canadá, Australia, Chile, Bolivia, Perú, Ecuador, Colombia, Venezuela</p>

La tabla 2 que se presenta a continuación exterioriza la situación actual en nuestro país donde encontramos Auditorías Generales y Tribunales de Cuentas según la jurisdicción en la que nos encontremos:

**Tabla 2: Auditorías Generales y tribunales de Cuentas en nuestro país.**

En nuestro país tradicionalmente funcionaron Tribunales de Cuentas tanto a nivel NACIONAL como a nivel PROVINCIAL hasta el dictado de la Ley de Administración Financiera 24.156.
Actualmente contamos con el sistema de Auditorías a NIVEL NACIONAL y en la CIUDAD DE BS AS y en la Provincia de SALTA.
EL RESTO DE LAS PROVINCIAS continúan con el Sistema de Tribunales de Cuentas

Desarrollaremos a continuación el modelo de Control Externo Gubernamental implementado en nuestro país a nivel nacional con la Ley de Administración Financiera y Control 24.156, con la creación de la Auditoría General de la Nación (AGN) en el año 1992 y su posterior reconocimiento en la reforma de la Constitución nacional del año 1994.

## **El Control Externo Gubernamental en el marco de la Constitución Nacional y la Ley 24.156**

### **El estatus legal de la AGN**

Con la reforma constitucional de 1994 a través del art. 85 se confiere reconocimiento institucional a la Auditoría General de la Nación:

Artículo 85.- El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo.

El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación.

Este organismo de asistencia técnica del Congreso, con autonomía funcional, se integrará del modo que establezca la ley que reglamenta su creación y funcionamiento, que deberá ser aprobada por mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara. El presidente del organismo

será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso.

Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos.

Aspectos patrimoniales: comprenden patrimoniales los bienes que componen los activos y pasivos del Sector Público, que en conjunto integran su patrimonio.

Aspectos económicos: Es básicamente el resultado de aplicar y usar los bienes integrantes del patrimonio, es decir, las actividades que pueden realizar los sujetos, desde el punto de vista no del movimiento de fondos, sino de los ingresos o gastos devengados.

Aspectos financieros: Comprenden el movimiento de fondos líquidos, incluyendo tanto los ingresos como los egresos. Los movimientos de fondos se reflejan principalmente en la ejecución presupuestaria, por lo que frecuentemente se asimila este aspecto al cumplimiento de la ejecución presupuestaria prevista legalmente.

Aspectos operativos. Hacen al adecuado gerenciamiento de los recursos públicos. Se emplean diversos indicadores que permiten medir la eficiencia, la eficacia y la economía con que los administradores han ejecutado su tarea, más allá de los resultados económicos o financieros registrados.

El segundo párrafo señala la importancia de los Informes de la AGN en la formación del Poder Legislativo.

El tercer párrafo hace mención a la *“La autonomía funcional”* que comprende la autonomía económica, financiera, presupuestaria, técnica y operativa. Implica que las EFS tienen la facultad de administrar su presupuesto, dictar sus propias normas, establecer sus criterios de auditoría, elaborar sus planes estratégicos, y designar a su personal, entre otras.

La Constitución exige que sea la oposición la que proponga a la persona que habrá de conducir el organismo al establecer en el tercer párrafo que: *“El presidente del organismo será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso”*.

De esta forma, la Constitución, depositando en alguien ajeno a las directivas del gobierno la conducción de la institución, pretende garantizar la objetividad y el rigor científico de la actividad técnica de control. Cabe interpretar que obrando así la Constitución se ha inspirado en el principio del *control por oposición*.

El último párrafo señala *“que tendrá el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública.”* Se confiere así rango constitucional tanto al control contable y legal tradicional, como al de gestión, guiado por los principios de eficacia, economía y eficiencia, entre otros. El empleo de este instrumental metodológico ha permiti-

do un enfoque totalizador de la gestión a través de la introducción de los conceptos de “control integral” y “control integrado”.

El *control integral* abarca los aspectos de cumplimiento legal, financieros, presupuestarios, económicos, contables e incluso el control de eficiencia, eficacia y economía de los actos y operaciones.

El *control integrado* apunta a la necesaria complementariedad que debe existir entre los sistemas de control externo y control interno y está referido a la interrelación de las actividades que desarrollan las jurisdicciones en cumplimiento de sus respectivos cometidos, superando la tradicional visión formal reducida al ángulo legal y contable, para tener una visión abarcativa de los distintos aspectos de la gestión. También se establece con claridad que el control que ejerce la AGN abarca toda la actividad de la administración pública.

Respecto a la Cuenta de Inversión, el procedimiento de aprobación es de gran relevancia porque se trata justamente de la rendición de cuentas integral de la gestión de gobierno a través de la ejecución presupuestaria, lo que posibilita al Congreso evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos que hubiesen sido autorizados para el ejercicio. El previo y necesario dictamen de la AGN sobre la Cuenta de Inversión revela la importancia de su función, que complementa la labor de control político que realiza el Congreso, al cual está reservada (según el art. 75, inc. 8º) su aprobación o rechazo.

## **La AGN en el marco de la Ley de administración Financiera y de los sistemas de control**

Como se señaló anteriormente la Ley 24.156 conformó el Sistema de Control en dos organismos: la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) y la Auditoría General de la Nación (AGN), que serán los órganos rectores de los sistemas de Control Interno y de Control Externo respectivamente. La ley es anterior a la reforma constitucional que introdujo cambios sustanciales dotando a la AGN de rango constitucional.

El art. 116 expresa “Créase la Auditoría General de la Nación, ente de control externo del sector público nacional, dependiente del Congreso Nacional. El ente creado es una entidad con personería jurídica propia, e independencia funcional. A los fines de asegurar ésta, cuenta con independencia financiera.

Su estructura orgánica, sus normas básicas internas, la distribución de funciones y sus reglas básicas de funcionamiento serán establecidas por resoluciones conjuntas de las Comisiones Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas y de Presupuesto y Hacienda de ambas Cámaras del Congreso de la Nación, por vez primera. Las modificaciones posteriores serán propuestas por la auditoría, a las referidas comisiones y aprobadas por éstas. Su patrimonio estará compuesto por todos los bienes que le asigne el Estado Nacional, por aquellos que hayan per-



tenecido o correspondido por todo concepto al Tribunal de Cuentas de la Nación y por aquellos que le sean transferidos por cualquier causa jurídica...”.

La personería jurídica propia y su independencia funcional y financiera adquieren una dimensión superior en el marco del artículo 85 de la Constitución Nacional, que dota a la AGN de “autonomía funcional”.

En relación a las competencias, el artículo 117 establece que “Es materia de su competencia el control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal, así como el dictamen sobre los estados contables financieros de la administración central, organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado, entes reguladores de servicios públicos, Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos...” . El alcance de esta competencia fue ampliado a través del último párrafo del artículo 85, que amplía el universo auditable.

En lo que respecta a las funciones conferidas por la Ley, el artículo 118 establece:

“En el marco del programa de acción anual de control externo que le fijen las comisiones señaladas en el artículo 116, la Auditoría General de la Nación, tendrá las siguientes funciones:

- a) Fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias en relación con la utilización de los recursos del Estado, una vez dictados los actos correspondientes;
- b) Realizar auditorías financieras, de legalidad, de gestión, exámenes especiales de las jurisdicciones y de las entidades bajo su control, así como las evaluaciones de programas, proyectos y operaciones. Estos trabajos podrán ser realizados directamente o mediante la contratación de profesionales independientes de auditoría;
- c) Auditar, por sí o mediante profesionales independientes de auditoría, a unidades ejecutoras de programas y proyectos financiados por los organismos internacionales de crédito conforme con los acuerdos que, a estos efectos, se llegue entre la Nación Argentina y dichos organismos;
- d) Examinar y emitir dictámenes sobre los estados contables financieros de los organismos de la administración nacional, preparados al cierre de cada ejercicio;
- e) Controlar la aplicación de los recursos provenientes de las operaciones de crédito público y efectuar los exámenes especiales que sean necesarios para formarse opinión sobre la situación de este endeudamiento. A tales efectos puede solicitar al Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y al Banco Central de la República Argentina la información que estime necesaria en relación a las operaciones de endeudamiento interno y externo;

- f) Auditar y emitir dictamen sobre los estados contables financieros del Banco Central de la República Argentina independientemente de cualquier auditoría externa que pueda ser contratada por aquélla;
- g) Realizar exámenes especiales de actos y contratos de significación económica, por si o por indicación de las Cámaras del Congreso o de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas;
- h) Auditar y emitir opinión sobre la memoria y los estados contables financieros, así como del grado de cumplimiento de los planes de acción y presupuesto de las empresas y sociedades del Estado;
- i) Fijar los requisitos de idoneidad que deberán reunir los profesionales independientes de auditoría referidos en este artículo y las normas técnicas a las que deberá ajustarse el trabajo de éstos;
- j) Verificar que los órganos de la Administración mantengan el registro patrimonial de sus funcionarios públicos...;
- k) Fiscalizar el efectivo cumplimiento de los cargos que se imponga al beneficiario de un bien inmueble de propiedad del Estado nacional transferido a título gratuito por ley dictada en virtud del artículo 75, inciso 5, de la Constitución Nacional.

A los efectos de llevar adelante todas las funciones encomendadas, el artículo 119 establece: Para el desempeño de sus funciones la Auditoría General de la Nación podrá:

- a) Realizar todo acto, contrato u operación que se relacione con su competencia;
- b) Exigir la colaboración de todas las entidades del sector público, las que estarán obligadas a suministrar los datos, documentos, antecedentes e informes relacionados con el ejercicio de sus funciones;
- c) Promover las investigaciones de contenido patrimonial en los casos que corresponda, comunicando sus conclusiones a la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas a los fines del inc. f) de este artículo;

Además, deberá:

- d) Formular los criterios de control y auditoría y establecer las normas de auditoría externa, a ser utilizadas por la entidad. Tales criterios y las normas derivadas, deberán atender un modelo de control y auditoría externa integrada que abarque los aspectos financieros, de legalidad y de economía, de eficiencia y eficacia;
- e) Presentar a la Comisión mencionada, antes del 1° de mayo la memoria de su actuación;
- f) Dar a publicidad todo el material señalado en el inciso anterior con excepción de aquel que por decisión de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas, deba permanecer reservado.

La Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas constituye el nexo directo entre la AGN y el Congreso. Se trata de una Comisión Bicameral del Congreso formada por (6) senadores y (6) diputados. Está normada en los artículos 128 y 129 de la Ley y entre sus principales funciones se encuentra la de aprobar el Programa de Acción Anual (PAA) de control externo a desarrollar por la AGN; encomendarle la realización de estudios, investigaciones y dictámenes especiales fijando los plazos para su realización y requerirle toda la información que estime oportuno sobre las actividades realizadas, entre otras. Asimismo, el art. 127 de la ley dicta que “el control de las actividades de la Auditoría General de la Nación, estará a cargo de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas, en la forma en que ésta lo establezca”.

El régimen de designación de las Autoridades de la AGN se encuentra establecido en el artículo 85 de la CN (en lo que respecta al Presidente) y en los artículos 121 a 126 de la Ley:

La Auditoría General de la Nación estará a cargo de siete (7) miembros designados cada uno como Auditor General, los que deberán ser de nacionalidad argentina, con título universitario en el área de Ciencias Económicas o Derecho, con probada especialización en administración financiera y control. Durarán ocho (8) años en su función y podrán ser reelegidos. Seis de dichos auditores generales serán designados por resoluciones de las dos Cámaras del Congreso Nacional, correspondiendo la designación de tres (3) a la Cámara de Senadores y tres (3) a la Cámara de Diputados, observando la composición de cada Cámara.

El séptimo Auditor General será designado por resolución conjunta de los presidentes de las Cámaras de Senadores y de Diputados y será el presidente del ente. Es el órgano de representación y de ejecución de las decisiones de los auditores.

Podrán ser removidos, en caso de inconducta grave o manifiesto incumplimiento de sus deberes, por los procedimientos establecidos para su designación.

Las atribuciones y deberes de los auditores generales reunidos en Colegio son:

- a) Proponer el programa de acción anual y el proyecto de presupuesto de la entidad;
- b) Proponer modificaciones a la estructura orgánica, a las normas básicas internas, a la distribución de funciones y a las reglas básicas de funcionamiento con arreglo al artículo 116 y, además, dictar las restantes normas básicas, dictar normas internas, atribuir facultades y responsabilidades, así como la delegación de autoridad;
- c) Licitatar, adjudicar, adquirir suministros, contratar servicios profesionales, vender, permutar, transferir, locar y disponer respecto de los bienes muebles e inmuebles necesarios para el funcionamiento de la entidad, pudiendo aceptar donaciones con o sin cargo;
- d) Designar el personal y atender las cuestiones referentes a éste, con arreglo a las normas internas en la materia, en especial cuidando de que exista una equilibrada composición interdisciplinaria que permita la realización de auditorías y evaluaciones integradas de la gestión pública;

- e) Designar representantes y jefes de auditorías especiales;
- f) En general, resolver todo asunto concerniente al régimen administrativo de la entidad;
- g) Las decisiones se tomarán colegiadamente por mayoría.

Por último, el artículo 126 establece que no podrán ser designados auditores generales, personas que se encuentren inhabilitadas, en estado de quiebra o concursados civilmente, con procesos judiciales pendientes o que hayan sido condenados en sede penal.

## Normas de Control Externo Gubernamental

En su carácter de Órgano Rector del Sistema de Control Externo previsto en el artículo 7 de la ley 24.156, la Auditoría General de la Nación (AGN) ha dictado sus nuevas Normas de Control Externo Gubernamental. El objetivo es propiciar la calidad en los trabajos de auditoría para contribuir a la mejora en la rendición de cuentas, la transparencia y el mejor uso de los fondos públicos, promoviendo un lenguaje técnico común que estandarice el proceso de auditoría.

Se trata de una nueva metodología de trabajo contenida en una Norma de carácter general y otras de aplicación específica en función del tipo de Control Externo Gubernamental (Financiero, de Gestión, Cumplimiento y auditorías especializadas). Estas normas se basan en la experiencia acumulada en los últimos 25 años de trabajo y en los estándares internacionales de las Entidades de Fiscalización Superior (ISSAI). Constituyen el marco de referencia esencial que todo auditor gubernamental debe tener presente a la hora de iniciar su trabajo.

Las Normas de Control Externo Gubernamental han sido desarrolladas en base a la normativa internacional vigente en la materia, ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions- ÍNTOSAI), las mejores prácticas internacionales recomendadas y a las normas profesionales vigentes en nuestro país. La AGN como miembro activo de la INTOSAI y la OLACEFS ha ido receptando los preceptos de aplicación de las Normas de Auditoría que estas recomiendan, concluyendo un proceso de actualización de sus normas de auditoría, en el marco de su Plan Estratégico Institucional.

La Resolución N° 26/15-AGN establece que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 85 de la Constitución Nacional, el control externo del Sector Público Nacional sobre el desempeño y situación general de la administración pública en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, es una atribución propia del Poder Legislativo y que su examen y opinión se sustentan en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación.

En ese marco y en concordancia con las leyes aplicables, la Auditoría General de la Nación posee autonomía funcional lo cual contribuye a su independencia. Y en función de lo establecido en la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, la AGN es el órgano rector de control externo teniendo la competencia y la responsabilidad para el dictado de las normas técnicas que rigen en la materia

A continuación, se expone resumidamente los conceptos fundamentales contenidas en el Anexo de la Resolución N° 26/15-AGN, por medio de la cual se aprueba la parte general de las Normas de Control Externo Gubernamental de la AGN. El estudio en detalle de esta norma será abordado mediante el curso virtual “Introducción al Marco Metodológico Resolución N°26/15-AGN”.

La Norma general junto con las Normas Específicas relacionadas a cada tipo de Control Externo Gubernamental (Resoluciones N° 185, 186, 187 y 188/2016-AGN) se encuentran disponibles Bibliografía del curso.

## **Control Externo Gubernamental. Concepto**

El control externo gubernamental, encomendado por el artículo 85 de la Constitución Nacional a la Auditoría General de la Nación, comprende todo trabajo, que implique un proceso sistemático de obtención y evaluación de evidencias para determinar si la información o las condiciones existentes se corresponden con los criterios establecidos para emitir una conclusión. También los que consistan en comprobaciones especiales, constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y todos aquellos en los que se lleven a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría. Este proceso incluye la comunicación a los interesados.

## **Objetivos del Control Externo Gubernamental**

Todos los trabajos de control externo gubernamental deben contribuir a la buena administración, ya que:

- Proporcionan información objetiva, independiente y confiable;
- Proporcionan conclusiones y opiniones basadas en evidencia suficiente y apropiada;
- Promueven la mejora en la rendición de cuenta gubernamental, brindando la credibilidad y transparencia.
- Fortalecen la eficacia de los entes rectores y aquellos responsables de la administración de actividades financiadas con fondos públicos;
- Crean incentivos para el cambio a través de análisis completos y recomendaciones de mejoras bien fundamentadas.

## **Ámbito de aplicación**

Estas normas deberán ser observadas en todos los trabajos de control externo gubernamental, sean éstos realizados por la Auditoría General de la Nación, por sí o a través de

terceros, o personas que reciban directo encargo de controlar la administración de los recursos públicos.

En caso de conflicto normativo con regulaciones profesionales específicas, el auditor gubernamental aplicará las presentes normas.

Para aquellos aspectos no contemplados en las presentes normas se aplicarán supletoriamente las normas internacionales de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y las pertinentes para objetos específicos de control.

## **Características del Control Externo Gubernamental**

### **Confianza y Seguridad**

El control externo gubernamental agrega confianza a la información sobre la materia objeto del examen. En ese orden, el informe producido debe estar sustentado en evidencia suficiente y apropiada, y deben haberse realizado los procedimientos necesarios para reducir el riesgo de arribar a conclusiones equivocadas.

## **Partes del proceso de Control Externo Gubernamental**

La práctica de la función del control externo gubernamental involucra las siguientes partes:

Los auditores gubernamentales

Los auditados

Los usuarios

### **Auditores Gubernamentales:**

Se denomina Auditor Gubernamental a todos los que participan en el proceso de control externo.

### **Los auditados:**

Se refiere a las entidades objeto del control externo gubernamental. Son los responsables exclusivos por la información y la gestión auditada, así como de llevar adelante, si las hubiere, las recomendaciones surgidas del trabajo del auditor.

### **Los usuarios:**

Son los destinatarios de los informes productos del control externo gubernamental, el Congreso de la Nación atento el mandato otorgado constitucionalmente, los responsables de las entidades auditadas y toda otra persona o entidad interesada en cuestiones de administración del Estado o que tenga derecho al uso de la información. Asimismo comprende a la ciudadanía.

## Objeto del Control Externo Gubernamental

El Objeto del trabajo de control externo gubernamental refiere a la información, condición o actividad que se mide o evalúa contra ciertos criterios. Puede adoptar diversas formas y tener diferentes características dependiendo del objetivo del trabajo de control. Así puede tratarse de información producida por el responsable (p.ej. Estados Financieros) o bien, la actividad desarrollada por programas y entidades específicos, así como las situaciones existentes en ellos.

Para poder ser considerado como un Objeto de control apropiado debe poder identificarse y evaluarse o medirse de manera consistente conforme a criterios, de modo que pueda someterse a procedimientos para reunir evidencia suficiente y apropiada para sustentar la opinión o conclusión del trabajo.

## Normas Generales relacionadas con el auditor gubernamental.

### Principios éticos fundamentales

El auditor gubernamental debe cumplir con los principios éticos que establezcan las normas de la Auditoría General de la Nación y los que le son aplicables en el ejercicio de la función pública y en los códigos de ética o conducta que rijan como normas de ejercicio profesional.

Los auditores gubernamentales deben cumplir con los siguientes principios básicos:

#### Independencia de criterio

El auditor gubernamental deberá tener independencia de criterio con relación al auditado, a intereses externos y al objeto de auditoría, para lo cual considerará no sólo si su actitud y convicción le permiten proceder en forma objetiva e imparcial, sino también si en su situación existen motivos que pudieran dar lugar a cuestionamientos de su independencia. Es esencial que el auditor sea de hecho y en apariencia independiente y que así sea considerado por terceros.

Se considerará independencia de criterio, a aquel estado que permite proporcionar una opinión que no se vea afectada por influencias que comprometan su criterio profesional, permitiendo que un individuo actúe con integridad y ejerza su objetividad.

#### Confidencialidad

El auditor gubernamental no debe revelar la información obtenida de los trabajos a terceros, a menos que exista un derecho o deber legal o profesional para hacerlo. Dicha información no debe ser usada por el auditor gubernamental para obtener beneficios personales o para terceros.

**Integridad**

Un auditor en su función de control gubernamental debe ser justo y honesto en todas las relaciones que deriven del desarrollo de sus tareas, con el fin de mantener la confianza pública.

**Objetividad**

Un auditor en su función de control gubernamental no debe permitir que los favoritismos, amenazas, conflictos de interés o la influencia indebida de otros afecten su juicio profesional.

**Competencia profesional**

El equipo de auditoría asignado al proyecto deberá poseer en su conjunto la formación técnica y experiencia profesional adecuadas para realizar las tareas que se requieran. El estudio de nuevas técnicas y la constante actualización profesional y general es uno de los requisitos indispensables para mantener la calidad del trabajo de auditoría. En tal sentido, se deberá fomentar la capacitación permanente encaminada a la actualización técnico-profesional y perfeccionamiento en materias que hagan a la auditoría gubernamental.

**Neutralidad política**

Es importante que se mantenga la independencia de las influencias políticas en pos de llevar a cabo el control gubernamental de manera imparcial. Esto es relevante, dado que éste se desarrolla en un marco de contacto estrecho con autoridades gubernamentales, legisladores y otros funcionarios.

**Comportamiento profesional**

El auditor gubernamental debe conducirse conforme a los estándares técnicos y éticos de la profesión, de manera de ejercer su responsabilidad con competencia e imparcialidad. Su participación en un entorno laboral demanda, en todo momento, comportarse conforme a los cánones exigidos por la práctica profesional permitiéndole obtener confianza, inteligencia y equilibrio en su posición respecto a los demás y poder enfrentar situaciones en las cuales deba aplicar normas de conducta indispensables para proyectar una imagen profesional.

## **Normas generales relacionadas con el trabajo de Control Externo Gubernamental**

El proceso de control externo gubernamental comprende básicamente las siguientes fases:

1. Planificación
2. Ejecución
3. Conclusión e Informe



### **Planificación y sus actividades**

Todo trabajo de control que se realice en el marco del Plan Anual deberá ser adecuadamente planificado, a los efectos de identificar los objetivos, el alcance y la estrategia metodológica que se va a desarrollar. Deberán estimarse los recursos y el plazo necesario para su realización de manera económica, eficiente y eficaz. La planificación es un proceso dinámico y continuo.

### **Análisis preliminar**

El análisis preliminar consiste en el relevamiento global de la información relevante sobre la entidad y el objeto del trabajo en particular, a fin de adquirir el conocimiento necesario para la formulación de las cuestiones que serán examinadas.

La comprensión y conocimiento inicial del ente auditado, permite identificar los riesgos y puntos críticos existentes, las posibles fuentes de evidencia, la auditabilidad y la importancia del área considerada para el trabajo.

### **Desarrollo del objetivo del control**

Debe describirse detalladamente el propósito del control y su alcance, especificando claramente lo que se espera obtener como resultado del trabajo a realizar. A estos efectos deberán considerarse las razones que fundamentaron su inclusión en el Plan Anual.

### **Determinación de los criterios y parámetros**

Los criterios son los puntos de referencia o estándares de comparación a utilizar para opinar o concluir sobre la/s cuestión/es a evaluar. Deben ser definidos para cada trabajo en particular en función del contexto y las circunstancias imperantes.

Éstos dependerán de varios factores, entre ellos los objetivos y tipo de control que se esté desarrollando y pueden tener origen en distintas fuentes, incluyendo entre otros las leyes, reglamentos, regulaciones, estándares profesionales, principios de control interno y mejores prácticas. Todo hallazgo debe surgir del desvío entre el/los criterio/s definidos y la realidad verificada.

### **Evaluación de los riesgos en el control externo gubernamental**

En todo trabajo de control externo deben evaluarse los riesgos de emitir un informe inapropiado bajo las circunstancias en que se desarrolla.

Riesgo es la probabilidad de obtener conclusiones incorrectas o incompletas, brindando información equivocada. Esto es que como consecuencia del trabajo de control, cualquiera sea su naturaleza y tipo, no se proporcione la conclusión que merece la información generada por el auditado o bien, no se pueda proveer de recomendaciones útiles que contribuyan a mejorar el desempeño en términos de economía, eficacia y/o eficiencia.

Deberán planificarse procedimientos que permitan reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inapropiadas.

### **Relevamiento y evaluación del control interno**

El auditor debe estudiar y evaluar las características del sistema de control interno de la entidad, relacionados con el objeto de auditoría, en orden a determinar su capacidad para responder a los riesgos internos y externos existentes. Ello permitirá determinar el grado de confianza que éste merece y en base a ello establecer la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar.

### **Materialidad**

La materialidad debe considerarse cualquiera sea el tipo de control y en todas las fases del proceso de control. Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los destinatarios.

La materialidad puede ser entendida como la importancia relativa de una materia en cuestión en el contexto en el que se está considerando y debe tener en cuenta la magnitud de sus impactos. Una cuestión debe ser juzgada como material si conocerla puede influenciar y/o modificar la opinión y/o conclusiones del auditor y las decisiones de los destinatarios del informe.

### **Determinación de los procedimientos a aplicar**

La naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos a desarrollar estarán condicionados por:

- El tipo de control.
- El objeto y sus objetivos definidos.
- El conocimiento adquirido de la entidad.
- El riesgo determinado.
- La materialidad de las cuestiones involucradas.
- Y toda otra cuestión que a juicio del auditor resulten relevantes.

Dado que no siempre resulta factible o conveniente realizar controles exhaustivos, los auditores pueden recurrir al muestreo.

### **Detección de errores, fraudes y lavado de activos**

Cabe realizar procedimientos tendientes a identificar y evaluar los riesgos relevantes de errores, fraudes o lavado de activos relacionados con el objeto y los objetivos del trabajo. El riesgo de no detectar un fraude es mayor debido a que puede implicar técnicas de ocultamiento o falsificación que son aún de más difícil detección de existir colusión.

En el marco de los trabajos de control externo, en caso de presentarse una operación sospechosa, el auditor deberá informar a las autoridades de la Auditoría General de la Nación, de acuerdo a las normas vigentes y procedimientos específicos establecidos en ella. A estos efectos, se denomina operaciones sospechosas a aquellas transacciones que de acuerdo con los

usos y costumbres de la actividad que se trate y de la experiencia e idoneidad del auditor, resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica o de complejidad inusitada o injustificada, ya sean realizadas en forma aislada o reiterada. El auditor deberá valorar las circunstancias expuestas para su encuadre.

### **Recursos a comprometer**

Se deberán emplear los recursos humanos y materiales necesarios para desarrollar un trabajo de control de conformidad con los principios de economía, eficiencia, eficacia. Se tendrá en cuenta la relación costo-beneficio de los procedimientos y la magnitud del trabajo a realizar.

Se establecerá una estimación de tiempo para realizar cada fase del trabajo, aun admitiendo que pueden presentarse problemas y situaciones imprevistas, susceptibles de modificar la planificación inicial.

### **Elaboración del plan de trabajo**

El plan comprende la documentación formal del detalle secuencial y ordenado de, entre otros:

El equipo que llevará a cabo las tareas con sus funciones asignadas, el cronograma a ejecutar, el plazo en que se desarrollarán las actividades y los recursos afectados.

Los puntos de control para la revisión del plan de trabajo y los criterios para realizar ajustes según sea necesario.

Un informe detallado del análisis preliminar de la entidad a controlar y los riesgos identificados.

La información crítica necesaria y sus fuentes.

La metodología a aplicar, incluyendo las técnicas y procedimientos generales a utilizar para la recolección de la evidencia y los criterios para la contrastación.

Todo otro elemento que, a juicio del equipo a cargo del control se considere necesario para asegurar la calidad de las conclusiones a formular.

### **Ejecución**

Se deben realizar procedimientos que proporcionen evidencia suficiente y apropiada para sustentar los hallazgos, los resultados y las conclusiones de los informes

### **Procedimientos**

Es decisión del auditor identificar la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos que permitirán obtener la evidencia. La selección de los procedimientos depende de la evaluación del riesgo.

### **Obtención de evidencia**

La evidencia es toda información utilizada por el auditor en la determinación de si la materia controlada se ajusta a los criterios definidos.

El objetivo de la evidencia es respaldar los hallazgos del auditor. El diseño y aplicación de los procedimientos, deben permitir obtener evidencia válida y suficiente para alcanzar conclusiones razonables en las cuales basar su opinión.

La evidencia debe ser suficiente (en cantidad), para persuadir a una persona con conocimiento que los hallazgos son razonables, y apropiada (de calidad), en términos de relevancia, validez y contabilidad.

Los hallazgos deben ser comunicados y discutidos con la entidad controlada para llegar a una conclusión sobre el asunto o la información de la materia.

La evidencia puede ser:

- a) Física: Se obtiene mediante la inspección u observación directa de bienes, procesos o procedimientos realizados por terceros, sea que se encuentren en forma física o formatos electrónicos.
- b) Documental: Proviene del examen de registros, cartas, contratos, facturas, etc. ya sea que se encuentren en soporte físico, óptico o electrónico.
- c) Testimonial: Consiste en obtener información apropiada de las personas que tienen los conocimientos dentro y fuera de la entidad controlada, en forma de declaraciones recibidas en respuesta a las preguntas oportunamente efectuadas. Corresponde, salvo excepciones sujetas a criterio del auditor, confirmar la evidencia testimonial mediante procedimientos complementarios.
- d) Analítica: Consiste en la ejecución de cálculos, comparaciones, razonamientos, estudio de índices y tendencias, así como en la investigación de variaciones y transacciones no habituales.

### **Evaluación de evidencias**

Finalizada la realización de los procedimientos, se evaluará la evidencia obtenida a fin de determinar si el objeto ha sido lo suficiente y apropiadamente auditado en consideración a los objetivos planteados. Al evaluar la evidencia el auditor debe tener en consideración tanto los factores cuantitativos como cualitativos y deber ser contrastada contra los criterios establecidos. La evidencia debe ser suficiente y apropiada y su evaluación debe ser objetiva, justa, independiente y equilibrada.

Previo a sacar conclusiones, el auditor reconsiderará el análisis de los riesgos, la materialidad y los criterios determinados al momento de planificar en relación a la evidencia recolectada, en esta etapa se determinará si es necesario efectuar procedimientos adicionales con el objeto de sustentar los hallazgos y mejorar los resultados a comunicar.

### **Hallazgos**

El resultado del proceso de contraste entre los criterios y la realidad, sustentados en las evidencias obtenidas, determina los hallazgos del trabajo realizado.

Los hallazgos se incorporan al informe con sus fundamentos, deben ser expuestos de forma clara, conectados a las recomendaciones que el auditor realice y forman parte esencial del resultado a comunicar.

En base en los hallazgos el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una opinión y/o conclusión sobre la materia objeto del control.

### **Recomendaciones**

El informe puede contener recomendaciones cada vez que su examen revele la factibilidad de una mejora en la entidad bajo estudio, las que deben permitir su posterior seguimiento.

Éstas se deberán formular en tono constructivo, dirigidas a mejorar los sistemas evaluados, corregir errores y deficiencias encontradas, y pueden ser referidas a la implementación de buenas prácticas. En todos los casos las recomendaciones deben ser de cumplimiento razonable.

### **Conclusiones e informe**

La culminación del proceso de control externo gubernamental debe generar una conclusión sobre cada procedimiento aplicado y sobre cada cuestión en que se dividió la tarea. La reunión de las conclusiones parciales es la base para la conclusión final que se incluye como cierre y emisión por escrito del informe.

El informe debe ser fácil de comprender, estar libre de vaguedades o ambigüedades, ser completo y autosuficiente.

Debe contener solamente información relevante y los hallazgos fundamentados y sustentados por evidencia.

### **Comunicación**

Los auditores deben mantener una comunicación eficaz durante todo el proceso de control. Es esencial mantener informada a la entidad o ente controlado sobre todos los asuntos relacionados con dicho proceso. Esto es clave para el desarrollo de una relación de trabajo constructiva.

El proceso de control involucra la comunicación y discusión oportuna del resultado de los procedimientos con el ente controlado, necesarias para emitir los hallazgos, recomendaciones y conclusiones. El proceso de control culmina con la comunicación del informe a los usuarios.

### **Documentación**

El auditor debe preparar la documentación de auditoría lo suficientemente detallada para proveer un claro entendimiento del trabajo desarrollado, la evidencia obtenida y las conclusiones arribadas.

El proceso de control debe documentarse en su totalidad, a través de la confección de papeles de trabajo, de los procedimientos realizados y de la evidencia obtenida que soportan los resultados del trabajo.

La propiedad de la documentación, que surja como resultado de la tarea efectuada por el auditor, es de la Auditoría General de la Nación. El auditor no podrá efectuar actos que

impliquen la puesta a disposición ni su mero conocimiento sin el respectivo aval de las autoridades competentes.

La documentación es de carácter reservado y confidencial, debiendo mantener dicha condición durante el transcurso de la auditoría e inclusive después de realizada ésta. Bajo ningún motivo o circunstancia se deberá divulgar su contenido a terceros salvo aquellos casos en los que específicamente así lo decida la autoridad competente.

La documentación debe ser archivada por el plazo establecido en la reglamentación vigente, sobre una base razonablemente sistemática, organizada.

## **Control de Calidad**

### **Sistema de control de calidad**

El sistema de Gestión de Calidad involucra el marco metodológico, el proceso de aseguramiento de la calidad y su monitoreo (evaluación posterior).

El marco metodológico refiere a las políticas y procedimientos diseñados para promover e implementar la cultura interna de calidad como un elemento esencial de los trabajos de control externo gubernamental. Este marco metodológico debe ser comunicado a todo el personal.

El proceso de aseguramiento de la calidad es la supervisión y la revisión concomitante de la ejecución y las conclusiones expresadas en los informes de auditoría, dentro de cada Gerencia.

El monitoreo o evaluación posterior consiste en un proceso diseñado para proveer seguridad razonable sobre que el sistema de control de calidad está operando oportuna y efectivamente y que sus políticas y procedimientos son adecuados. Su ejercicio está a cargo de un profesional, ajeno al proceso de auditoría y su supervisión concomitante, y puede incluir la verificación posterior a la aprobación del informe de la calidad de una selección de trabajos ejecutados.

## **Tipos de Control Externo Gubernamental**

### **Control Financiero Gubernamental**

#### **Auditoría financiera**

La Auditoría Financiera está destinada a determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con el marco de referencia y regulatorio aplicable. El objetivo se alcanza reuniendo evidencia válida y suficiente que permita expresar una opinión sobre si la información financiera reflejada en los estados financieros bajo análisis carecen de errores o fraudes que alteren significativamente esa información.

**Revisión limitada**

Son todos los trabajos que tienen por objetivo expresar una conclusión limitada a fin de incrementar el grado de seguridad de los destinatarios acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea sobre la base de determinados criterios. La conclusión en estos casos señala que, con base en los procedimientos realizados, nada ha llamado la atención del auditor para creer que el asunto en cuestión no cumple con los criterios aplicables.

**Exámenes especiales**

Comprende todos aquellos trabajos sobre determinados aspectos o de una parte de las operaciones o transacciones en materia financiera, a los que se aplican procedimientos de naturaleza de auditoría, cuyo alcance no fue definido para brindar una opinión general sobre la materia a la que se refiere pero que contribuyen a mejorar la administración y gestión gubernamental.

**Certificación**

Se aplica a situaciones de hecho o a comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo sin que implique la manifestación de un juicio técnico.

**Control de la gestión gubernamental****Auditoría de gestión**

La Auditoría de Gestión está orientada a determinar si los proyectos, programas y/o entidades se desempeñan de conformidad con los principios de economía, eficiencia, eficacia y efectividad y si existen aspectos pasibles de mejora. La gestión deberá examinarse contra el marco de criterios adecuados, los desvíos en relación a tales criterios determinarán los hallazgos. El trabajo de auditoría incluirá el análisis de las causas que originan las desviaciones respecto de estos criterios. Las tareas deben tener como objetivo concluir sobre las cuestiones críticas auditadas y la posibilidad de introducir mejoras en las cuestiones revisadas.

**Auditorías especializadas**

Las Auditorías Especializadas se caracterizan por la evaluación o medición de objetos específicos que requieren de un enfoque técnico especializado, y por tanto podrían ser abordadas con herramientas de índole multidisciplinaria. Son Auditorías Especializadas las realizadas en cuestiones del Ambiente, Deuda Pública, Sostenibilidad, Tecnologías de la Información (TI) entre otras. Pueden combinar técnicas de auditoría tradicional a los procedimientos específicos y técnicos de la materia a auditar.

### **Exámenes especiales**

Comprende todos aquellos trabajos sobre determinados aspectos o las transacciones de la gestión, a los que se aplican procedimientos de naturaleza de auditoría, cuyo alcance no fue definido para brindar una opinión o conclusión sobre la materia a la que se refiere pero que contribuyen a mejorar la administración y gestión gubernamental.

### **El control de cumplimiento gubernamental**

El Control de Cumplimiento está orientada a determinar si una materia en particular cumple con las normas y regulaciones identificadas como criterios aplicables. En este sentido evalúa si la actividades, las transacciones financieras y la información se desarrollaron ajustándose al marco regulatorio vigente en la entidad auditada.

Dichas regulaciones incluyen entre otras: códigos, leyes, decretos, reglamentos, resoluciones, disposiciones presupuestarias, políticas públicas establecidas, contratos firmados, o principios generales de buena administración de recursos públicos.

También se ejecutan trabajos combinados y coordinados que pueden incorporar aspectos financieros, de gestión, cumplimiento y otros, como la posibilidad de que incluyan auditorías, revisiones, informes especiales y/o certificaciones sobre distintos asuntos de una misma materia. En este último caso, deberá evaluarse la conveniencia de emitir informes conjuntos o separados para evitar inducir la confusión en los usuarios respecto de la seguridad que brinda cada tarea.



# Bibliografía recomendada

## Capítulo 2

- Abal Medina J. y Cao H. (2012) Manual de la nueva administración pública argentina, Buenos Aires, Ariel
- Asociación Argentina de Administración Pública, (2014) Organización del Estado y de la Administración Pública Nacional Buenos Aires
- Cao H (2007) Introducción a la Administración Pública Argentina. Nación, Provincias y municipios. Buenos Aires Editorial Biblos.
- Corti, H. (2011) Derecho Constitucional Presupuestario. Buenos Aires Editorial Abeledo Perrot.
- Monteverde V. y Bernini G. (2014) Contabilidad Municipal Teoría y Práctica. Buenos Aires Osmar D. Buyatti
- Tenaglia I. (2000) Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires. La Plata. Librería Editora Platense.
- Torga P. y Versino E. (2001) Lecturas de Contabilidad Pública Editorial de la Universidad Nacional de La Plata.

## Capítulo 3

- Tellechea Rubén, Gestión y Control del Sector Público (2013) Editorial Universidad de Quilmes Secretaría de Hacienda, El Sistema Presupuestario en la Administración Nacional de la República Argentina, 2008.
- Contaduría General de la Nación - Documento sobre el Sistema de Contabilidad Gubernamental de la Administración Pública Nacional

## Capítulo 5

- Bolívar M.A. (2012) Finanzas Públicas y Control Buenos Aires Editorial Osmar Buyatti
- García O. y Lorenzo R. (2017) Administración Pública Nacional. Análisis y desarrollo teórico y práctico de temas trascendentes. Bahía Blanca Induvio Editora

## Capítulo 6

Cortés de Trejo L. (2008) Cuestiones de Contabilidad Gubernamental y sus incógnitas. Buenos Aires Editorial Osmar Buyatti

Las Heras J.(2011) Estado responsable. Régimen de Responsabilidad Fiscal actualizaciones y reglamentaciones 1era Edición Buenos Aires Editorial Osmar Buyatti

Lenardón F. (2008) Fideicomiso Gubernamental 1era Edición Buenos Aires Editorial Osmar Buyatti

## Capítulo 7

Domper H. (2015) Tesoro Público y Administración Financiera. La organización de los tesoros momentos. La programación financiera. Buenos Aires Editorial Osmar Buyatti.

## Capítulo 10

Bruno N. y Schweinheim G. (2006). Control del Estado ¿Por qué? ¿Para qué?. ¿Cómo?. ¿Cuándo?. ¿Dónde? Buenos Aires Colección educar al ciudadano. Editorial APOC

Lamoglia M. y Rodriguez García N. (2017). Administración Pública y Corrupción. Buenos Aires. Scotti Editora.

## Capítulo 11

Coopers y Lybran. (1997). Los nuevos conceptos del control interno (informe COSO. Madrid) - Ediciones Díaz Santos.

Fernández O. (2018) El delito de “balance falso” y el art. 300 bis del Código Penal. Buenos Aires Editorial La Ley -

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (1992) Normas de auditoría. Washington: Comité de Normas de Auditoría.

IX Jornadas Ítalo Argentinas de Derecho Administrativo – Buenos Aires Revista Rap - Año XL – 476.

Manual de Control Interno de la Ciudad de Buenos Aires. - EDICON

Normas de control Interno de la Sindicatura General de la Nación.

## Capítulo 12

María Estela Moreno (compiladora). Autores varios. (2016). Editorial Osmar Buyatti. Buenos Aires. Argentina. Capítulo XX La experiencia de modernización del modelo de cortes.

Schafrik F. (2012) La creación de la Auditoría General y su incidencia en el mejoramiento externo del presupuesto Buenos Aires Eudeba

## Capítulo 13

Moreno M.E.(compiladora). Autores varios. (2016). Editorial Osmar Buyatti. Buenos Aires. Argentina. Capítulo IV El auditor financiero del Sector Público en el Marco Normativo Internacional de las ISSAI – Anibal Kohlhuber

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas – IFAC – Normas Internacionales de Auditoría.(2012) Buenos Aires.

Lenardón F. (compilador y directos). Autores varios. (2019). El flagelo del fraude en la administración. El rol del Control Público. Una mirada desde la auditoría y el control. Buenos Aires. Editorial Osmar Buyatti

# Los autores

## Coordinadores

### **Juan José Permuy**

Contador Público (UNLP) Posgrado en Práctica Profesional de la Administración Pública y en Régimen Financiero del Sector Público FCE de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Docente de grado y postgrado en la UBA Profesor Titular Interino Cátedra Sistemas de Administración Financiera y Control del Sector Público Nacional (SAFyCSPN) FCE. Profesor Regular Asociado a cargo de la Cátedra (SAFyCSPN). En la UNLP Profesor Titular por Concurso. FCE Cátedra: Contabilidad IV - Hacienda Pública. Ha publicado numerosos trabajos sobre temas de su especialidad y ocupado distintos cargos en el sector público nacional. Conferencista y panelista en congresos y jornadas nacionales e internacionales. Miembro de Jurado, para cargos docentes, en distintas Universidades Nacionales de nuestro país. Presidente de la Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública “Dr Juan BAYETTO”.

### **Hernán Roberto Vicente**

Contador Público (Universidad Nacional de La Plata) Docente de grado y postgrado en las Universidades Nacionales de La Plata, Buenos Aires, Quilmes, San Martín y en la Universidad Católica de La Plata). Profesor Titular de la asignatura Contabilidad del Sector Público Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP. Coordinador de Postgrado en Auditoría Interna Gubernamental de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata. Relator Jefe de la Secretaría de Auditoría Financiera y Proyectos de Inversión del Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires. Vocal de la Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública (APUCP). Disertante en Congresos y Seminarios Nacionales e Internacionales en la materia.

## **Autores**

### **Juan José Permuy**

### **Hernán Roberto Vicente**

### **David José Gulayin**

Contador Público (UNLP-Premio M. Belgrano al promedio 2007), Esp. en Administración Financiera y Control del Sector Público (UNLP-distinción como graduado 2015) y Magister en Finanzas Publicas Provinciales y Municipales (UNLP-distinción como graduado 2019). Miembro categorizado del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (UNLP), integrante de proyectos de investigación, Director de Tesis de la Especialización en Gestión Pública (UNLP) y colaborador de la asignatura de Contabilidad del Sector Público. Ex miembro del equipo de *Corporate Finance* de KPMG. Desde el año 2011 desempeña funciones en la vocalía de reparticiones autárquicas y entes especiales del H. Tribunal de Cuentas de la Pcia. de Bs. As.

### **Diego Martín Corti**

Contador Público (Universidad Nacional de La Plata) Ayudante Diplomado en la asignatura Contabilidad del Sector Público de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP. Especialista en Administración Financiera y Control de la Universidad Nacional de La Plata. Relator de la Vocalía de Administración Central del Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires.

### **Guillermo Gustavo Navia**

Contador Público (Universidad Nacional de La Plata) Docente de grado en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata Ayudante Diplomado en la asignatura Contabilidad del Sector Público; y de Postgrado en la Especialización en Administración Financiera y Control (Compras y Contrataciones). Profesor adjunto interino en la Universidad del Este. Maestrando en Auditoría Gubernamental y Compras Públicas de la Universidad de San Martín (UNSAM).

### **Marcelo Fernando Frezzinni**

Contador Público (Universidad Nacional de La Plata), Docente de Grado en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP en la asignatura Contabilidad del Sector Público. Analista en la Delegación San Justo en la Vocalía “A” del H. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.

**Carlos Daniel Gandini**

Contador Público. Docente de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP. Profesor Adjunto de Contabilidad Superior II. Ayudante Diplomado de la asignatura Contabilidad del Sector Público. Jefe de Trabajos Prácticos (interino) Contabilidad del Sector Público. Auditor Jefe de la Delegación Zona XVIII – Chascomús del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. Magister en Auditoría Gubernamental – Universidad Nacional de San Martín

**Maximiliano Horacio Durso**

Contador Público. Y Técnico en Cooperativas de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP. Profesorado Universitario de la Universidad del Este. Ayudante en la asignatura Contabilidad del Sector Público de la UNLP. Jefe de Trabajos Prácticos en la asignatura Administración II en la Universidad del Este. Programa de Postgrado Gestión en el Sector Público. En el ámbito del sector público se ha desempeñado en el Ministerio de Justicia de la Provincia de Buenos Aires y en los Municipios de Berisso y Magdalena.

**Luis Portelli**

Contador Público (Universidad Nacional de La Plata) Docente de grado en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata Ayudante Diplomado en la asignatura Contabilidad del Sector Público. Presidente de la Universidad Popular Alejandro Korn de la ciudad de La Plata. En el ámbito del sector público se ha desempeñado en la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, en la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires y en la Cámara de Diputados de la Nación.

**María Marcela Falvella**

Contadora Pública (FCE – Universidad Nacional de La Plata) Diplomada en Auditoría Gubernamental (Universidad Nacional de San Martín) Profesora Titular de Contabilidad Pública (UCALP) y Profesora Adjunta de la asignatura Contabilidad del Sector Público (FCE – UNLP), Docente de posgrado en la Especialización de Administración Financiera y Control del Sector Público (FCE – UNLP) y de la Diplomatura en Auditoría Gubernamental (UCALP). Contador Fiscal Delegado de la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires.

**Nicolás Paolucci**

Contador Público y Licenciado en Administración (Universidad Nacional de La Plata, Argentina). Docente de Grado de la Facultad de Ciencias Económicas de la U.N.L.P. y U.C.A.L.P. Contador Fiscal Delegado de la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires.

### **Gustavo Luis Bianco**

Contador Público (Universidad Nacional de La Plata, Argentina), Docente de Grado en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP, UBA Y UCES, y de Post-Grado en la Especialización de Administración Financiera y Control del Sector Público – FCE de la UNLP. Relator Jefe de la Secretaría de Auditorías Financieras y Proyectos de Inversión del H. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (Auditor Líder de Auditorías de Proyectos financiados por Organismos Multilaterales).

### **Juan Cristobal Manzano**

Contador Público y Licenciado en Administración. Maestrando en Auditoría Gubernamental. Postgrados en Administración Financiera y Control, y en Auditorías de Rendimiento. Profesor Adjunto de la asignatura Contabilidad del Sector Público de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP. Profesor de la Especialización en Auditoría Interna Gubernamental de la Sindicatura General de la Nación. Capacitador en Auditoría de Préstamos Internacionales y en Auditoría de Gestión. Actualmente se desempeña en el citado Organismo como Coordinador de Proyectos de Innovación y Moderador certificado en Metodologías de Autoevaluación de Integridad en Entidades de Fiscalización Superior.

### **Juan Manuel Holgado Sau**

Contador Público de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP). Colaborador en el Curso Especial de la asignatura Contabilidad del Sector Público en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP. Auditor de la Subgerencia Operativa Análisis de Datos y Riesgo de la Sindicatura General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (SGCBA).

Contabilidad del sector público : organización, gestión y control del sector público / Juan José Permuy ... [et al.] ; coordinación general de Juan José Permuy ; Hernán Roberto Vicente ; prólogo de Alfredo Le Pera. - 1a ed. - La Plata : Universidad Nacional de La Plata ; La Plata : EDULP, 2021. Libro digital, PDF/A - (Libros de cátedra)

Archivo Digital: descarga  
ISBN 978-950-34-1982-3

1. Contabilidad. I. Permuy, Juan José, coord. II. Vicente, Hernán Roberto, coord. III. Le Pera, Alfredo, prolog.  
CDD 657.61

Diseño de tapa: Dirección de Comunicación Visual de la UNLP

Universidad Nacional de La Plata – Editorial de la Universidad de La Plata  
48 N.º 551-599 / La Plata B1900AMX / Buenos Aires, Argentina  
+54 221 644 7150  
edulp.editorial@gmail.com  
www.editorial.unlp.edu.ar

EduLP integra la Red de Editoriales Universitarias Nacionales (REUN)

Primera edición, 2021  
ISBN 978-950-34-1982-3  
© 2021 - EduLP

**S**  
sociales

  
EDITORIAL DE LA UNLP



UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE LA PLATA