

**CONDICIONAMIENTOS DE LA  
RENDICIÓN DE CUENTAS  
Y  
LAGUNAS DE CONTROL**

**LIC. MATILDE LILLJEDAHL**

## **Condicionamientos de la rendición de cuentas y lagunas de control**

Lic. Matilde Lilljedahl

**Resumen:** En la actualidad existe un consenso generalizado respecto a que una rendición de cuentas de calidad es la base para el buen gobierno. Por ello es importante que desde las EFS se promueva el debate en torno a estas cuestiones, para reconocer sus determinantes y consolidar las buenas prácticas que favorecen la transparencia de la gestión pública. En este sentido el trabajo señala determinadas características de la ejecución presupuestaria que determinan el alcance de la rendición de cuentas y la calidad del control ex post. Se observó que la creciente brecha entre el Presupuesto fijado por el Congreso Nacional y el ejecutado por el gobierno; el sesgo financiero de la rendición de cuentas y su énfasis en el gasto primario; el complejo entramado delegativo de las facultades presupuestarias; las decisiones unilaterales del gobierno; las clasificaciones presupuestarias indefinidas y agregadas que generan lagunas del control, y la regularización del presupuesto al cierre del ejercicio fiscal, limitan el alcance de la rendición de cuentas obstaculizando el control ex post de la ejecución presupuestaria.

## Índice:

<b>Introducción.....</b>	<b>3</b>
--------------------------	----------

<b>Sección 1. El marco normativo y la estructura institucional del control en Argentina.....</b>	<b>5</b>
--	----------

i. La Ley de Administración Financiera (N° 24.156)

ii. El mandato constitucional del control externo

iii. La cuenta de inversión y el Informe del Auditor: qué y cómo se controla

<b>Sección 2. Los condicionantes de la rendición de Cuentas.....</b>	<b>11</b>
--	-----------

- Un delicado equilibrio: el principio presupuestario de flexibilidad frente al de exactitud.

- Los sesgos de la rendición de cuentas (financiero y gasto primario).

- El entramado delegativo de las facultades presupuestarias.

- Las decisiones presupuestarias unilaterales del Poder Ejecutivo Nacional.

- Las clasificaciones presupuestarias indefinidas, agregadas y las lagunas del control.

- La regularización normativa del presupuesto al cierre del ejercicio fiscal.

<b>Sección 3. Conclusión.....</b>	<b>35</b>
-----------------------------------	-----------

## Introducción

“La rendición de cuentas es un aspecto fundamental para la gobernabilidad de los países, entendida esta como la capacidad de los gobiernos para usar eficazmente los recursos públicos en la satisfacción de las necesidades comunes. A su vez constituye un principio de la vida pública, mediante el cual, los funcionarios depositarios de la voluntad del pueblo están obligados a informar, justificar y responsabilizarse públicamente por sus acciones” (Declaración de Asunción, Principios sobre la Rendición de Cuentas, 2009).

En este sentido la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) señala una serie de factores determinantes de la calidad de la rendición de cuentas, que se dan en la mayoría de los países de la región. En el caso particular de Argentina destaca las constantes modificaciones presupuestarias por parte del Poder Ejecutivo en virtud de la delegación de facultades legislativas; las particularidades del proceso de planificación de la gestión gubernamental, que evidencian en el presupuesto deficiencias en las estructuras programáticas; la precariedad en los sistemas de información y de control interno, que impactan directamente la calidad de los informes emitidos por el ente fiscalizador; la dificultad para determinar la correlación entre metas previstas y alcanzadas, limitando la posibilidad de considerar los resultados de los programas y el impacto de las políticas; la falta de estándares de rendición de cuentas que evidencia, en el caso de la Cuenta de Inversión, un enfoque esencialmente financiero, sumado a la alta complejidad de los formatos para el reporte de información que limitan la capacidad de interpretación; y, finalmente, la escasa consideración de los aspectos de sustentabilidad de políticas públicas, en razón a que el enfoque definido se centra en el período fiscal anual<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Las entidades fiscalizadoras superiores y la rendición de cuentas. Generando un terreno común para el fortalecimiento del control externo en América Latina. Insausti M. Lelásquez Leal L., 2014. OLACEFS, serie ciudadanía y control fiscal.

Sobre la base de estas observaciones y considerando las que surgen de la propia ejecución presupuestaria, el presente trabajo muestra los factores que determinan el alcance y la calidad de la rendición de cuentas. Para ello, en la primera sección se describe la estructura institucional del Sistema de Control Externo argentino, definida por la Constitución Nacional y Ley de Administración Financiera y de los Sistema de Control. En la sección 2, se analizan los condicionantes de la rendición de cuentas de la ejecución presupuestaria, específicamente el equilibrio entre el principio presupuestario de flexibilidad y el de exactitud; el sesgo financiero de la rendición de cuentas y sus énfasis en el gasto primario; el entramado delegativo de las facultades presupuestarias; las decisiones unilaterales del Poder Ejecutivo Nacional, las clasificaciones presupuestarias agregadas y las lagunas del control y la regularización del presupuesto al cierre del ejercicio fiscal. Finalmente, en la sección 3 se presentan las conclusiones con las principales observaciones del análisis.

## **Sección 1. El marco normativo y la estructura institucional del control**

La rendición de cuentas supone “la existencia de instituciones estatales que tienen autoridad legal y están fácticamente dispuestas y capacitadas para emprender acciones que van desde el control rutinario hasta sanciones penales o incluso *impeachment*, en relación con actos u omisiones de otros agentes o instituciones del estado que pueden, en principio o presuntamente, ser calificados como ilícitos” (O’Donnell, 2004 p.12)<sup>2</sup>.

En este sentido es fundamental fortalecer la doble función de los Parlamentos: *legislar*, y *controlar*. Desde hace un tiempo, particularmente en la última década, esta segunda función ha adquirido una importancia capital debido al mayor peso y la creciente complejidad de Estado (Depouy, 2014).

Si bien la reforma del sistema de administración financiera de principios de los años noventa representó un salto cualitativo en materia de gestión presupuestaria, rendición de cuentas y control ex post, con los años se han ido consolidando mecanismos que generaron un desfase entre el rol formal del Congreso y su participación efectiva en las decisiones en torno a la asignación del gasto público, y en el alcance del análisis de la rendición de cuentas del gobierno.

A continuación se presenta un somero repaso sobre los lineamientos generales de esta reforma, para luego describir la estructura institucional de control externo instaurada por la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

### **i. El corolario de la reforma del Sistema de Administración Financiera: la Ley N°24.156**

La crisis hiperinflacionaria de 1989 puso de manifiesto la obsolescencia de los mecanismos de administración financiera estatal, y la necesidad impostergable de una reforma integral del sistema. Esta se operativizó a partir de enero de 1991,

---

<sup>2</sup> O’Donnell Guillermo. Accountability horizontal: la institucionalización legal de la desconfianza política. Núm.11, (octubre 2004) 11-31.

y su corolario fue la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional <sup>3</sup>(LAF), promulgada en septiembre de 1992.

En el caso del sistema de administración financiera, los objetivos fueron: a) lograr una gestión financiera que se rija con los criterios de economicidad, eficiencia y efectividad; b) generar información oportuna y confiable para la toma de decisiones; c) interrelacionar los sistemas de administración financiera con los de control interno y externo y d) que la gestión de los recursos públicos se de en un marco de absoluta transparencia<sup>4</sup>. Una de las premisas básicas del programa fue destacar la participación del Congreso de la Nación en las decisiones presupuestarias y de endeudamiento público, y determinar la necesidad de mantenerlo informado sobre la gestión económica-financiera del Sector Público<sup>5</sup>.

En materia de control público la LAF estableció un nuevo modelo basado en una estructura diferenciada de control interno y externo que reemplazaría al antiguo Tribunal de Cuentas de la Nación.

En este sentido dispone la creación de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), como órgano de control interno dependiente del PEN, y la Auditoría General de la Nación (AGN) como órgano de control externo y de asistencia técnica del Congreso Nacional (Artículo 116).

Para garantizar el cumplimiento de sus funciones la AGN fue dotada de personería jurídica propia, independencia funcional y financiera. Entre las cuestiones más relevantes la Ley define el universo auditable (Art. 117); las funciones (Art. 118); las atribuciones (Art. 119); la estructura orgánica (Art. 121) y la composición del Colegio de Auditores (Art. 122 y 123); las atribuciones y deberes de los Auditores Generales (Art. 125). A su vez la Ley define la composición (Art. 128) y las funciones (Art. 129) de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas.

La reforma sustancial fue ubicar al control en el plano de la eficiencia de la gestión administrativa, apartándose del control represivo o punitivo, y otorgándole un carácter correctivo tendiente a modificar las conductas de los auditados. Esta

---

<sup>3</sup> Ley Nº 24.156.

<sup>4</sup> Programa de Reforma de la administración financiera gubernamental. MECON.

<sup>5</sup> Programa de Reforma de la administración financiera gubernamental. MECON.

ley modificó el concepto de control tradicional en un sentido integral, ya que pasó a abarcar todas las etapas o partes involucradas en el concepto de gestión: sus responsables, los órganos de dirección y los sistemas de control. De este modo, el logro de una gestión económica, eficiente y eficaz se define como un objetivo para todo el Sector Público Nacional, otorgando de esta forma coherencia al control *ex post*.<sup>6</sup>

La AGN comenzó a funcionar en 1993, con la vigencia de la Ley N° 24.156, y en 1994 sus competencias adquirieron jerarquía constitucional, en cuanto a sus funciones, su autonomía y la designación de su presidente a instancias del principal partido opositor.

## **ii. El mandato Constitucional del control**

La AGN tiene a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la Administración Pública centralizada y descentralizada, cualquiera sea su forma de organización (Artículo 85 de la Constitución Nacional). Además, interviene “necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos”. Es decir que nuestra Constitución otorga el mandato expreso de intervenir en la evaluación de la rendición de cuentas del Estado, mediante la emisión de un dictamen anual sobre la Cuenta de Inversión, previa al debate en el recinto legislativo. De este modo la AGN presta asistencia técnica a los diputados y senadores nacionales, quienes deben basarse en sus informes para fundamentar su aprobación o rechazo.

Si bien la facultad para emitir un dictamen sobre la Cuenta de Inversión surge de la propia LAF, la Constitución reformada en 1994 introduce una novedad al asignarle un carácter obligatorio, previo y periódico a su presentación ante el Congreso Nacional. Más aún, el examen de la Cuenta de Inversión, es la única tarea explícita que la Constitución Nacional le asigna a la AGN, por ello resulta claro la jerarquización de este cometido (Despouy, 2014).

El Artículo 85 de la Constitución Nacional fortalece la función de control propia del Congreso Nacional dotándolo de un órgano técnico idóneo para ese

---

<sup>6</sup> Auditoría General de la Nación. Memoria 2013.

cometido. La figura de la AGN en el ámbito del Poder Legislativo apunta a garantizar el ejercicio independiente de la función de control. Inserto en su estructura, se pretende que el control externo mantenga y mejore aún más su independencia de criterio y pueda llevar a cabo sus auditorías con solvencia y amplitud, en forma efectiva y eficiente. La aplicación de normativas técnicas, aceptadas y aplicadas por los entes privados y públicos que ejecutan tareas de auditoría externa de manera independiente garantiza la objetividad de los informes<sup>7</sup>.

### **iii. El Informe del Auditor: qué y cómo se controla**

La Cuenta de Inversión (CI) es la consolidación y síntesis del resultado de la ejecución presupuestaria de todos los sistemas que componen la Administración Financiera Gubernamental (de Presupuesto, de Tesorería y de Crédito Público), que a estos efectos son tomados y expresados en el Sistema de Contabilidad Gubernamental a cuyo resultado consolidado -Balance General- debe agregarse un estado de ejecución física, de costos y de indicadores de eficiencia. Es elaborada por la Contaduría General de la Nación, y debe ser remitida por el PEN a la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas (CPMRC) para su tratamiento<sup>8</sup>.

El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la Administración Pública se sustentan en los dictámenes de la AGN. Estos se plasman en un documento denominado “Informe del Auditor”, y contienen toda la información necesaria para que los legisladores de la CPMRC fundamenten su dictamen. Hasta 2008 la AGN elaboraba un único dictamen de opinión sobre su informe final consolidado, mientras que a partir del año 2009 comenzó a emitir dos dictámenes separados, uno sobre los Estados Contables y otro sobre Ejecución Presupuestaria<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> Una década al cuidado de los fondos públicos. Informe sectorial del Presidente de la Auditoría General de la Nación, Dr. Leandro Despouy. La Rendición de Cuentas del Estado. Octubre 2014.

<sup>8</sup> Ley N° 24.156, Artículos 91 y 95.

<sup>9</sup> Disposición interna de AGN N° 74/09.

El informe sobre Estados Contables evalúa si los registros contables exponen razonablemente los ingresos, gastos, resultado, deuda, patrimonio, etc. Así, el dictamen puede ser favorable, cuando los registros son razonables, con o sin salvedades que tengan en cuenta un margen acotado de diferencias. Adverso, cuando los registros tienen errores significativos. Con obtención de opinión, cuando se presentan dudas de magnitud considerable. Por su parte, el informe sobre Ejecución Presupuestaria se asemeja más a un control de cumplimiento de la normativa (Ley de Presupuesto, LAF, Ley de Inversión, entre otras). Por ello no siempre se pueden aplicar los mismos criterios para emitir los dictámenes tipificados para los Informes de Estados Contables<sup>10</sup>.

En el marco del control sobre la Ejecución Presupuestaria la AGN analiza el cumplimiento de objetivos y metas, las transferencias, los proyectos de inversión pública y las modificaciones presupuestarias realizadas durante el ejercicio.

En general estos informes destacan las fallas en la instrumentación de la Ley N° 24.156, poniendo en evidencia que los sistemas previstos para la administración financiera y su control no han sido plenamente adoptados por el Estado en más de dos décadas desde su configuración. A su vez ejercicio tras ejercicio se señala el uso de mecanismos presupuestarios que facilitan la disponibilidad discrecional del gasto público<sup>11</sup>.

En particular, el informe de Relevamiento y Análisis de las normas que modifican el Presupuesto evalúa la legalidad y analiza a su vez el impacto financiero de los actos Administrativos que introducen modificaciones y desvíos al programa presupuestario del ejercicio. Sus observaciones advierten que durante la última década se incrementó significativamente el porcentaje de modificaciones, presupuestarias. Esto expresa una ampliación de la brecha entre lo que el Congreso de la Nación fija en la Ley de Presupuesto y lo que el gobierno ejecuta durante el ejercicio fiscal. Más aún, con tantos cambios realizados las leyes de

---

<sup>10</sup> Una década al cuidado de los fondos públicos. Informe sectorial del Presidente de la Auditoría General de la Nación, Dr. Leandro Despouy. La Rendición de Cuentas del Estado. Octubre 2014.

<sup>11</sup> Op.Cit. 10.

presupuesto prácticamente se han convertido en un formalismo de escaso valor en términos de política económica<sup>12</sup>.

El esquema de delegación de facultades que determina, de acuerdo al alcance y naturaleza de las modificaciones, quién es responsable de su ejecución; las decisiones presupuestarias unilaterales del PEN; el volumen del gasto implicado en términos nominales y su impacto relativo a nivel programático; los sesgos en la rendición de cuentas; las clasificaciones presupuestarias agregadas o indefinidas y la concentración de las modificaciones al límite del cierre del ejercicio fiscal determinan la calidad de la rendición de cuentas y el alcance del control realizado por la AGN.

A continuación se describen estas características de la ejecución presupuestaria y su rendición de cuentas, y se analiza de qué forma limitan las tareas de control.

## **Sección 2. Los condicionantes de la rendición de cuentas de la ejecución presupuestaria**

Quién, cómo y cuándo se ejecutan las modificaciones presupuestarias determinan de forma directa el alcance y la calidad de control de la gestión presupuestaria, tanto en sus aspectos físicos como financieros. A continuación se analizan algunos rasgos sobresalientes de la ejecución presupuestaria en los últimos años, mostrando de qué forma limitan las tareas del auditor.

### **▪ Un delicado equilibrio: el principio de flexibilidad frente al principio de exactitud**

Para que el Presupuesto alcance un nivel de desarrollo técnico que le permita cumplir con las funciones que le son propias, es indispensable que en todo su proceso se apliquen determinados principios rectores (programación, exclusividad, unidad, exactitud, claridad entre otros). Para que sea efectivo como

---

<sup>12</sup> Op.Cit. 10.

instrumento de programación económica y social es imprescindible que cumpla con el principio de exactitud, entendida esta como veracidad de las previsiones de gastos y estimaciones de recursos.

Contrario pero no opuesto la *flexibilidad* es otro de los principios presupuestarios fundamentales, que apunta a evitar las rigideces que puedan obstaculizar el cumplimiento de los objetivos de las políticas públicas. Para ello se faculta a los responsables de la ejecución de los programas para realizar las modificaciones presupuestarias que sean necesarias es pos de asegurar su cumplimiento<sup>13</sup>. La AGN controla el aspecto legal y analiza el aspecto financiero de estas modificaciones. En el último caso considerando la variación de los recursos y gastos en sus diferentes etapas (crédito inicial, vigente y devengado) y mostrando su distribución de acuerdo a diferentes clasificaciones del gasto (finalidad y función, objeto del gasto, económico del crédito, distribución geográfica); y su impacto en el Resultado Financiero del ejercicio.

Es necesario que el proceso presupuestario se de un marco de equilibrio entre la exactitud y la flexibilidad, para evitar la sobre estimación/ subestimación presupuestaria y las rigideces que obstruyan la ejecución de los programas. Las modificaciones presupuestarias son, en buena medida, un indicador de esta relación. No solo porque muestran la diferencia entre el gasto que el PL fija para la provisión de bienes y servicios públicos (crédito inicial), y el que el PEN efectivamente aprueba para gastar (crédito vigente), sino que además pone en evidencia los sesgos no controlados en la propia elaboración del presupuesto, que generan desvíos al momento de su ejecución.

Uno de los principales obstáculos de la rendición de cuentas señalados por la OLACEFS y los informes de la AGN es el volumen de modificaciones presupuestarias, que “prácticamente han convertido al presupuesto en un formalismo de escaso valor en términos de política económica”<sup>14</sup>.

En este sentido los informes de la AGN muestran que entre 2006 y 2013, la diferencia promedio entre el gasto fijado por el Congreso Nacional y el vigente al

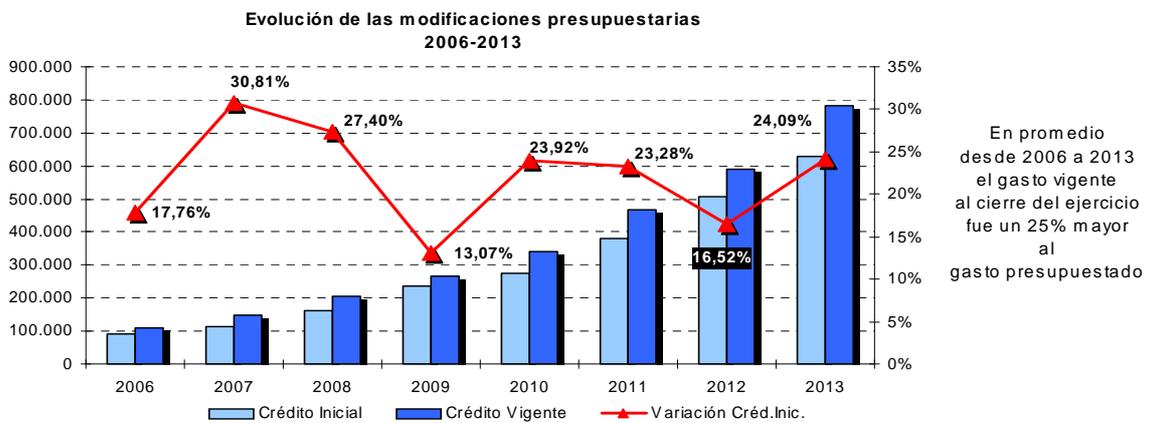
---

<sup>13</sup> Sistema Presupuestario de la Administración Nacional, Oficina Nacional de Presupuesto, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

<sup>14</sup> Op.Cit. 10.

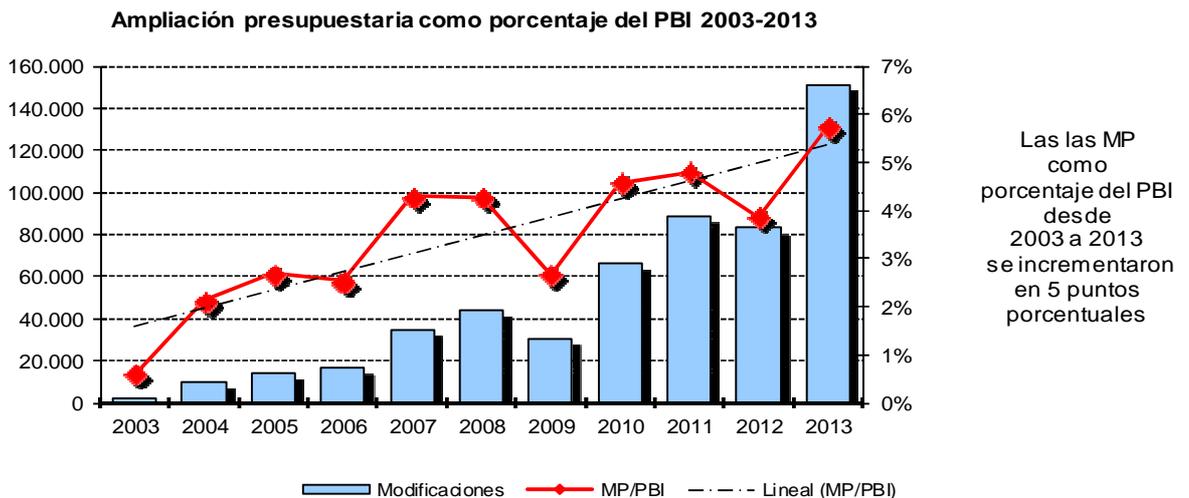
cierre del ejercicio fue del 25%. Estas ampliaciones del gasto de la Administración Nacional en términos del Producto Bruto Interno (PBI) se incrementaron en 5 puntos porcentuales en el periodo señalado. A continuación el gráfico 1 refleja la relación entre el gasto presupuestado y el vigente entre los años 2006 y 2013. Mientras que el gráfico 2 muestra la variación de las modificaciones presupuestarias como porcentaje del PBI para el mismo periodo.

**Gráfico 1**



Fuente: elaboración propia en base a la Cuenta de Inversión.

**Gráfico 2**



Fuente: elaboración propia, las MP en base a Cuenta de Inversión y el PBI en base al FMI.

La brecha que muestran estos datos abre el debate en torno al nivel de flexibilidad que admite el Presupuesto Nacional, es decir, hasta que punto es válido y oportuno modificar el gasto público y cuándo dichas modificaciones desdibujan la naturaleza de las políticas públicas financiadas a través de los programas presupuestarios, haciendo caso omiso de los acuerdos legislativos que llevaron a la aprobación de la ley de Presupuesto. Decisiones de este tipo impactan directamente en la legitimidad y la representatividad en la asignación del gasto público.

La significatividad de la brecha presupuestaria entre los valores iniciales y vigentes indica que más que una adecuación financiera marginal para garantizar el cumplimiento de metas físicas, las modificaciones generan un cambio sustantivo y a veces radical en el financiamiento de los programas, que son la expresión de las prioridades de las políticas públicas. A continuación se presenta un listado de casos que grafican el impacto de una modificación del crédito inicial en los programas presupuestarios.

	<u>Crédito Inicial</u>	<u>Modificaciones Presupuestarias</u>	<u>Crédito Vigente</u>	<u>Devengado</u>	<u>Var. Créd. Inic.</u>
<b>Programas con crédito inicial pero sin crédito vigente</b>					
Min. de Agricultura, Ganadería y Pesca					
Acciones para la Atención de la Emergencia Agropecuaria (Ley N° 26.509)	520.000.000	-520.000.000	0	0	-100%
-----					
Ente Nacional de Obras Hídricas de Saneamiento					
Sistema Desagües Cloacales - San Fernando del Valle de Catamarca	500.000	-500.000	0	0	-100%
<b>Programas sin crédito inicial pero con crédito vigente</b>					
Obligaciones a Cargo del Tesoro					
Apoyo a Operadores Privados de la Energía	0	6.190.568.586	6.190.568.586	6.166.846.932	
<b>Programas con mayor variación del crédito inicial</b>					
MPFIPyS					
Plan de Inversiones - Fideicomiso de Infraestructura Hídrica	360.020	128.078.454	128.438.474	128.118.454	35575%

Fuente: elaboración propia en base a Cuenta de Inversión 2013.

El primer caso son programas cuyo crédito se fijó en la Ley de Presupuesto (N° 26.784) y se distribuyó a su máximo nivel de desagregación (programa, sub programa, proyecto, actividad y obra) en la DA 1 distributiva del crédito, pero por algunas circunstancias no se ejecutaron durante el ejercicio. Es decir que su financiamiento fue propuesto por el PEN en el proyecto de ley de Presupuesto y, luego del tratamiento parlamentario, fue aprobado y fijado por el Poder Legislativo

en la Ley de Presupuesto, pero finalmente no se ejecutaron. El segundo caso corresponde al programa “Apoyo a Operadores Privados de la Energía”, que no siguió el curso normal del proceso presupuestario indicado en el primer ejemplo, pero que sin embargo consiguió un financiamiento de 6.190 millones de pesos durante la ejecución presupuestaria. Y en tercer lugar el programa “Plan de Inversiones Fideicomiso de Infraestructura Hídrica” que tuvo un incremento presupuestario de 128 millones de pesos sobre un crédito inicial de 360 mil pesos, superando varias el crédito inicial fijado por los legisladores.

Estas modificaciones, que no son casos excepcionales, invitan a cuestionarnos sobre la verosimilitud en la *programación* presupuestaria, es decir en la instancia de elaboración de los ante proyectos de Presupuesto. Allí los Servicios Administrativos Financieros (SAF) deben especificar su estructura programática y definir sus metas, teniendo en cuenta las limitaciones financieras que imponen los techos presupuestarios establecidos y comunicados por la Oficina Nacional de Presupuesto (ONP). Todo este proceso que involucra recursos materiales y humanos, donde se especifican y justifican las necesidades de financiamiento en base a la producción física de los organismos pierde sentido con estos niveles de modificaciones presupuestarias.

▪ **El sesgo financiero de la rendición de cuentas:**

El proceso formal de gestión de las modificaciones presupuestarias (MP) contempla una serie de instancias entre las solicitudes que se originan en las Unidades Ejecutoras de los Programas hasta su aprobación por parte de la autoridad competente, que depende en cada caso de la naturaleza y el alcance de la propia MP solicitada.

En cada caso los SAF deben acompañar su solicitud de MP (de crédito o cuotas) con la información relativa a la programación de la producción de bienes y servicios que se llevará a cabo con los montos solicitados. Luego la ONP evalúa la solicitud mediante el registro de la ejecución física del presupuesto concomitante con la ejecución financiera y el análisis comparativo con lo programado<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> El Sistema Presupuestario en la Administración Nacional del la República Argentina. MECON.

La programación de la ejecución física de su presupuesto les permite a los SAF explicitar los resultados esperados de los programas, proyectos y obras. A su vez les permite efectuar un seguimiento y control de la gestión, aclarando causas de desvío entre lo programado y lo ejecutado<sup>16</sup>.

La necesidad de una MP se origina eventualmente en un cambio en la producción institucional (bienes y/o servicios públicos) y/o en alguna alteración de las condiciones en que los insumos se precisan. Las Oficinas de Presupuesto de los SAF tramitan las MP, en base a los requerimientos de las Unidades Ejecutoras de Programas, buscando el cumplimiento de objetivos y metas propuestas en la Programación presupuestaria<sup>17</sup>.

El Sistema de Información Financiera (SIDIF) registra los datos de la ejecución financiera y permite gestionar y consultar las MP en todo su proceso. Las propias Unidades Ejecutoras de Programas pueden solicitar una MP y luego del tratamiento y aprobación por los distintos niveles jerárquicos de la entidad, recibir la asignación de los nuevos créditos aprobados. Por otro lado, se pueden generar consultas y listados de solicitudes de modificación con el detalle de imputación de créditos y recursos.

En la práctica estas consultas no son sencillas y las salidas de información son limitadas en cuanto al entrecruzamiento de la información física y financiera. Es decir los datos puestos a disposición por el SIDIF no son suficientes como para reconstruir los cambios en la producción físicas de los organismos que dan lugar a la solicitud y el otorgamiento de un nuevo crédito.

En este sentido la AGN en sus informes ha venido señalando que “(...) el sistema de seguimiento de metas implementado por la Oficina Nacional de Presupuesto, no brinda una adecuada información conforme lo requerido por la Ley N°24.156 y su reglamentación, artículos 44 y 45 del Decreto 1344/07”<sup>18</sup>.

A su vez observó el incumplimiento en la creación de los Centros de Coordinación de Información Física, cuyo objetivo es centralizar la información de la gestión física y realizar el seguimiento de los programas en la órbita de cada

---

<sup>16</sup> Op.Cit. 14.

<sup>17</sup> Op.Cit. 14.

<sup>18</sup> Informe del Auditor. Cuenta de Inversión Ejercicio Fiscal 2012. Cumplimiento de Objetivos y Metas.

jurisdicción de la Administración Nacional<sup>19</sup>. Señaló las fallas en la instrumentación de procedimientos que permitan relacionar la ejecución física y financiera de las metas, a fin de que los registros de la gestión física adquieran una importancia equivalente a los registros de la gestión financiera, apuntando a fortalecer y transparentar la gestión presupuestaria<sup>20</sup>.

El énfasis que la ONP pone en la rendición de cuentas financiera, limita fuertemente el alcance del control en sentido integral, haciendo prácticamente imposible vincular los cambios en las prioridades de financiamiento de las políticas del gobierno, las reprogramaciones en las producciones institucionales (bienes y servicios), con cuestiones operativas de eficacia, economía y eficiencia en el uso de los recursos y en la asignación de los gastos. De modo que, en la actualidad, el control de las MP queda circunscripto al control de legalidad y al análisis de su distribución de acuerdo a diferentes clasificaciones del gasto público.

▪ **El sesgo de la rendición de cuentas del gasto primario:**

Una de las cuestiones con mayor visibilidad dentro de la Ley de Presupuesto es el resultado económico y financiero del ejercicio. En la estructura estándar de la Ley de Presupuesto, el Artículo 1 fija las autorizaciones para realizar Gastos Corrientes y de Capital de la Administración Nacional; en el Artículo 2 se estiman los Recursos Corrientes y de Capital; en el Artículo 3 se fija las Erogaciones Figurativas, que son transferencias entre instituciones de la propia Administración Nacional, que tienen que ser consideradas por separado para evitar duplicaciones de gastos; y el Artículo 4 establece el Resultado Financiero, que surge de la diferencia de los gastos fijados en el Artículo 1 y los ingresos estimados en el Artículo 2, completando de este modo la exposición de los flujos de arriba de la línea. Luego en el Artículo 4 se aprueban las Aplicaciones Financieras, amortización de la deuda y crecimiento de activos financieros (R.Martirene, 2006:45).

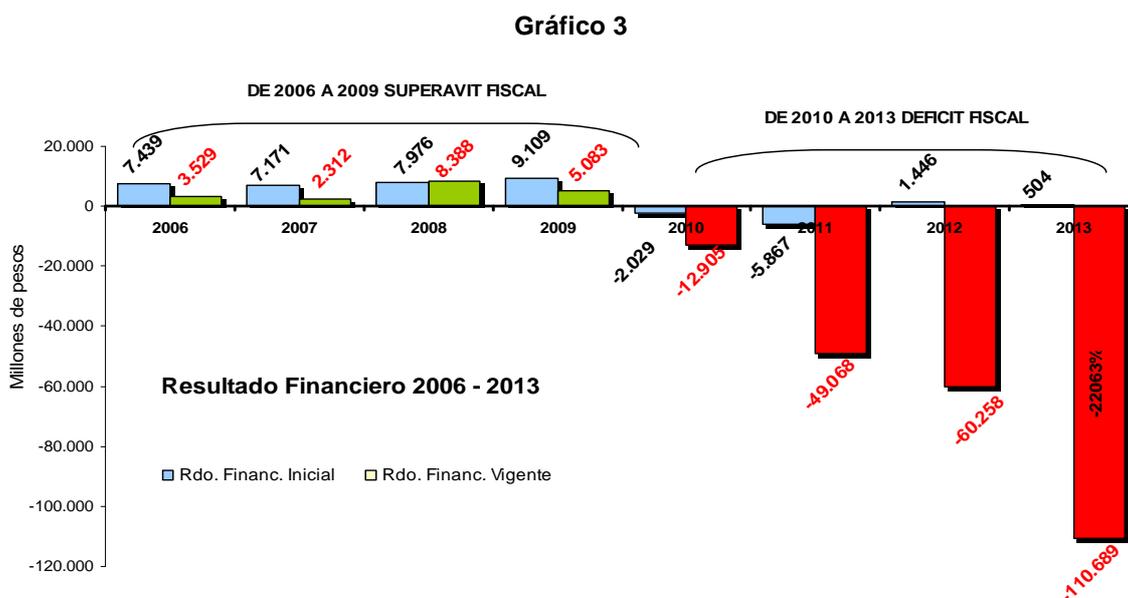
---

<sup>19</sup> Informe del Auditor. Cuenta de Inversión Ejercicio Fiscal 2012. Cumplimiento de Objetivos y Metas. Artículo 44 del Decreto 1344/07.

<sup>20</sup> Informe del Auditor. Cuenta de Inversión Ejercicio Fiscal 2012. Cumplimiento de Objetivos y Metas. Artículo 45 del Decreto 1344/07

El saldo resultante de la diferencia entre Aplicaciones y las Fuentes será positivo, en el caso de un resultado superavitario (ingresos superiores a los gastos), y negativo en el caso de déficit (gastos superiores a los ingresos). Cuando las Aplicaciones superan a las Fuentes, disminuye el stock de la deuda, se acrecientan los Activos Financieros o una combinación de ambos flujos. En cambio cuando el Resultado Financiero es deficitario, se incrementa el endeudamiento, disminuyen los activos financieros o una combinación de ambos (R.Martirene, 2006:46)<sup>21</sup>.

Las MP impactan directamente en el Resultado Financiero del ejercicio, a continuación el gráfico 3 muestra la evolución del Resultado Financiero estimado y el vigente al cierre del ejercicio desde 2006 a 2013.



Fuente: elaboración propia en base a la Cuenta de Inversión.

Es notable como el Resultado Financiero está sistemáticamente subexpuesto a partir de 2010, llegando a la mayor brecha en el 2013, donde la

<sup>21</sup> Martirene Roberto A. Presupuestar en Argentina, antes y después de la crisis de la deuda pública. Enseñanzas, posibilidades y recomendaciones. Santiago de Chile: CEPAL, 2006. 83 p. (Gestión Pública 60).

diferencia entre lo estimado en la Ley de Presupuesto y el vigente al cierre del ejercicio alcanzó los -22063%.

El sesgo del gasto primario deriva de la insuficiencia en la exposición de las cuentas de financiamiento y las dificultades para interpretarlas. Las cuentas de financiamiento, que en el esquema de ahorro-inversión-financiamiento están ubicadas por debajo de la exposición del Resultado Financiero, constituyen algo así como la parte oculta del iceberg. Por lo general estas cuentas quedan fuera de la mirada de los lectores no especializados, como si lo que figurara como aplicaciones financieras no fueran también obligaciones de pago que la Tesorería tiene que afrontar (R. Martirene, 2006:49).

De acuerdo con R. Martirene (2006) la estructura técnica de la Ley de Presupuesto tiene una intención muy marcada para exponer todo lo vinculado con el gasto primario, desde la política presupuestaria de las jurisdicciones y entidades, la apertura programática de los gastos y su relación con las metas físicas, el detalle de la distribución de las diferentes partidas del gasto, inclusive los cargos del personal de la Administración Nacional. Pero es escaso el desglose explicativo de las fuentes de financiamiento, de la amortización de la deuda, los préstamos y otros conceptos ubicados debajo de la línea. Este sesgo provoca un desplazamiento de la atención en el análisis de las cuentas públicas hacia todo lo relacionado con el gasto primario, tanto en la etapa de tratamiento parlamentario de la Ley, como la etapa de control de la ejecución presupuestaria.

▪ **El complejo entramado delegativo de las facultades presupuestarias:**

En la Ley de Presupuesto en Congreso de la Nación fija el límite máximo de autorizaciones para gastar, y lo hace de forma agregada, es decir, los grandes lineamientos de gastos, recursos y el resultado económico y financiero que surge de esta relación. Luego el JGM distribuye las partidas del gasto en su máximo nivel de desagregación, a través de la DA Distributiva del Crédito, que suele ser la número 1 de cada ejercicio.

Desde esta perspectiva, el Presupuesto es una herramienta al servicio de la planificación y transparencia de la gestión fiscal del gobierno. Es flexible

justamente para permitir la adecuación física/financiera en pos del cumplimiento de los programas presupuestarios. Por ello se preveen distintos mecanismos institucionales para introducir modificaciones, ampliaciones, reasignaciones y/o rectificaciones, que de acuerdo a su naturaleza y alcance corresponden a diferentes niveles de responsabilidad.

Las atribuciones para tomar decisiones que afecten el límite del gasto presupuestado están estipuladas en LAF (y su modificatoria la Ley N° 26.124) y el Régimen Legal de los DNU, de Delegación Legislativa y de Promulgación Parcial de Leyes (Ley N° 26.122).

Si bien la LAF<sup>22</sup> dispuso que las decisiones que afectaran el monto total del presupuesto y el monto del endeudamiento previsto eran facultades exclusivas del Congreso Nacional, en 2006 una nueva ley amplia las facultades presupuestarias del JGM, modificando el alcance del Artículo 37. La Ley de “super poderes”<sup>23</sup>, habilita al JGM a realizar las reestructuraciones presupuestarias que considere necesarias dentro del total del gasto aprobado por el Congreso, quedando comprendidas las modificaciones en gastos corrientes y de capital; aplicaciones financieras y distribución de las finalidades. Así mismo se exceptuó al JGM de las limitaciones establecidas en Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal<sup>24</sup>. Sin embargo el nuevo Artículo 37 mantiene reservadas para el CN las decisiones sobre el monto total del Presupuesto y del endeudamiento, y las partidas de gastos reservados y de inteligencia.

La otra vía legal para incrementar el gasto presupuestario durante el ejercicio son los Decretos de Necesidad y Urgencia (DNU). Este instituto fue incorporado a la Constitución Nacional en la reforma de 1994<sup>25</sup>, y su uso fue reglamentado recién en el año 2006 mediante la Ley N° 26.122. Esta reguló la intervención del CN y estableció el funcionamiento y las competencias de la Comisión Bicameral Permanente de Trámite Legislativo (CBPTL)<sup>26</sup>. A su vez

---

<sup>22</sup> Ley N° 24.156, Artículo 37.

<sup>23</sup> Ley N° 26.124.

<sup>24</sup> Ley N° 25.917, Artículo 15.

<sup>25</sup> Constitución Nacional, Artículo 99, inciso 3.

<sup>26</sup> La CBPTL puede emitir dictamen respecto a los decretos (DNU, delegación legislativa, promulgación parcial de leyes) dictados por el PEN en los términos de los artículos 99, inciso 3; 76; 80 y 100 incisos 12 y 13 de la Constitución Nacional.

estableció que para rechazar un DNU ambas cámaras deben pronunciarse en su contra. Al contrario del procedimiento ordinario para la aprobación de las demás normas con rango de ley.

Para las modificaciones que no afectan el monto total del gasto existe un esquema de delegación de facultades presupuestarias que determina, de acuerdo a la naturaleza de la MP, quién y cómo deben realizarlas<sup>27</sup>.

La AGN debe controlar la legalidad de los diferentes Actos Administrativos, que en el ejercicio 2013 fueron 1.253, ascendiendo en términos nominales a 151.437,07 millones de pesos. De este total, 200 modificaron el límite del gasto, y en ninguno de los casos fue por ley, los 1054 restantes introdujeron reasignaciones entre partidas presupuestarias. El cuadro 1 expuesto a continuación muestra la distribución de las MP de acuerdo a los diferentes Actos Administrativos que dieron lugar a las mismas.

**Cuadro 1**

**Modificaciones presupuestarias que afectaron el monto total del Presupuesto 2013**

<b>Tipo de Acto Administrativo</b>	<b>Cantidad</b>	<b>\$</b>	<b>%</b>
Decreto de Necesidad y Urgencia (DNU)	3	103.646.244.520	68,44%
Decisión Administrativa (DA)	55	47.727.389.774	31,52%
Resolución del Secretario de Hacienda	67	63.515.582	0,04%
Disposición del Subsecretario de Presupuesto	74	-83.344	0,00%
<b>Total modificaciones presupuestarias de la Adm. Nac.</b>		<b>151.437.066.531</b>	<b>100,00%</b>

Fuente: Informe del Auditor sobre la Cuenta de Inversión, Ejercicio 2013.

El cuadro refleja la indiscutible concentración de las decisiones presupuestarias en el PEN, mostrando que el 99,99% se realizaron mediante DNU y DA. Pero lo destacable en este punto es que el Secretario de Hacienda tomó decisiones (Resoluciones del Secretario de Hacienda) que afectaron el total del gasto público.

Si bien en relación al total de MP el monto implicado no es significativo, lo cuestionable en términos institucionales es esta lógica que parecería regir en la ONP, que muestra que primero se asignan los gastos de acuerdo a las necesidades de la ejecución presupuestaria, y luego se regulariza la situación

<sup>27</sup> Decisión Administrativa Distributiva del Crédito - Planilla Anexa al Artículo 3.

normativa. Se dan casos en que las MP son avaladas por la Ley Complementaria Permanente de Presupuesto ordenada al 2005<sup>28</sup>, cuando en realidad el nuevo Art. 37 de la LAF que conserva la atribución exclusiva de ampliar el Presupuesto en manos del Congreso, fue posterior, en el año 2006 (Ley N°24.156).

La efectividad en el control del gasto público de Ley de Administración Financiera tiene este tipo de fisuras que muchas veces surgen del “principio de preeminencia de la última ley sancionada sobre las leyes anteriores”, el cual expresa que todas las leyes están en un mismo plano jerárquico (R. Martirene, 2006:18). Esto implica que la ley orgánica en materia de administración financiera, que representa la salvaguarda del equilibrio fiscal limitando el gasto público, puede ser cambiada por una ley posterior<sup>29</sup>.

A su vez el régimen de delegación de facultades es tan complejo e intrincado y el volumen de modificaciones es tan grande, que se hace muy costoso, en términos de recursos materiales, humanos y de tiempo, controlar el detalle y la legalidad de todos los actos administrativos. Finalmente al contrario de ser una herramienta de precisión para determinar quién y de qué manera se puede modificar el Presupuesto, termina siendo en verdadero obstáculo para el control.

Otro factor que determina el alcance del control es el Acto administrativo, clasificado como “tipo 31 – Delegación de facultades” que paradójicamente no se encuentra definido en el esquema de delegación de facultades que surge de la DA distributiva. Es decir que no existe un aval normativo o un régimen que determine quién, cómo y en qué circunstancias se puede modificar el presupuesto mediante este Acto administrativo “genérico”. Con lo cual no hay parámetro para cotejar el cumplimiento de legalidad de las MP realizadas por “delegación de facultades”. Si bien son reasignaciones que no impactan en el límite del gasto, lo significativo es que ponen de manifiesto ciertas lagunas en la rendición de cuentas que limitan el alcance del control.

---

<sup>28</sup> Ley N°11.672 t.o. 2005.

<sup>29</sup> CEPAL. Presupuestar en Argentina antes y después de la crisis de la deuda pública. Enseñanzas, posibilidades y recomendaciones. Roberto Martirene, Santiago de Chile., julio de 2006.

Por último cabe destacar que existen inconsistencias entre la ONP y los SAF al definir el tipo normativo de delegación que avala las MP; sus planillas anexas no siempre están publicadas, deben solicitarse a los responsables de los organismos mediante nota, volviéndose un trámite engorroso que requiere de la participación de autoridades de la AGN y del Organismo controlado, y no hay una forma estandarizada de presentación de las MP. Esta falta de prolijidad en la rendición de cuentas no es simplemente una cuestión de formas sino que obstruye el análisis y control de las MP.

▪ **Las decisiones unilaterales del Poder Ejecutivo Nacional:**

Los Decretos de Necesidad y Urgencia (DNU) fueron incorporados a la Constitución Nacional (Artículo 99, Inciso 3) a partir de la reforma de 1994. A diferencia de un decreto ordinario, un DNU requiere el acuerdo general de Ministros y del JGM, porque al dictar un DNU el presidente “legisla”, en este sentido, hace excepción transitoria del principio de división de poderes que establece la Constitución (Ferreira Rubio y Goretti, 2008). Por tal motivo deben reunirse los siguientes elementos: 1) concurrencia de circunstancias excepcionales que hicieren imposible seguir los trámites ordinarios previstos para la sanción de las leyes; 2) que el objeto de la pretensión, la necesidad y la urgencia, no pueda satisfacerse por ley, y 3) que no se trate sobre la materias expresamente prohibidas por el texto constitucional.

En este sentido la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostiene que “(...) la Constitución Nacional no habilita a concluir en que la necesidad y urgencia a la que hace referencia el inciso 3, del artículo 99, sea la necesidad y urgencia del Poder Ejecutivo en imponer su agenda, habitualmente de origen político circunstancial, sustituyendo al Congreso de la Nación en el ejercicio de la actividad legislativa que le es propia”<sup>30</sup>. “Aún así, la realidad muestra que el Poder Ejecutivo no se siente condicionado por la norma suprema, ni por principios tales como la

---

<sup>30</sup> Fallo “Consumidores argentinos c/EN-PEN-decreto 558/02-SS – ley 20.091 s/amparo ley 16.986”. Voto de la mayoría, considerando 13.

división de poderes, la forma republicana de gobierno, la distribución de competencias y los controles inter órganos, entre otros...”<sup>31</sup>.

Años más tarde, en el 2006, se reglamentó la intervención del Congreso Nacional en el tratamiento de los DNU<sup>32</sup>, a través de la Comisión Bicameral Permanente de Trámite Legislativo (CBPTL). Esta puede expedirse sobre la forma de los DNU pero no sobre su contenido. En caso de que el JGM no eleve el DNU, las Cámaras están habilitadas para actuar de de oficio, y en un plazo de 10 días deben pronunciarse sobre su validez. Solo puede ser derogado con el rechazo expreso de la mayoría absoluta de ambas Cámaras. En caso contrario se considera la plena vigencia de la norma.

Una de las observaciones recurrentes en los informes de la AGN en cuanto al control de legalidad de los DNU es el incumplimiento de estos plazos. Cabe señalar que los tres DNU modificatorios del Presupuesto 2013 (N° 2287, N° 1170 y N° 1757), que en conjunto explicaron alrededor del 70% de las MP del ejercicio fueron aprobados por la Cámara de Diputados recién a fines del 2014. Atendiendo a la fecha de ingreso a la CBPTL y la fecha de tratamiento en el recinto se observó que los plazos<sup>33</sup> estaban vencidos, en los tres casos citados.

El uso irrestricto de DNU genera una superposición de atribuciones presupuestarias entre el PEN y el Poder Legislativo, en torno a las decisiones sobre la asignación, distribución, modificaciones y control del gasto público. Esto dificulta la tarea de control de la gestión presupuestaria, posibilitando las extralimitaciones institucionales que dan lugar a la discrecionalidad en el manejo de los fondos públicos.

En los últimos años se incrementó significativamente el uso de DNU para modificar el Presupuesto. Pasaron de explicar el 11% de las MP en el año 2006, a explicar el 68% en el 2013, tal como se observa en el gráfico 3.

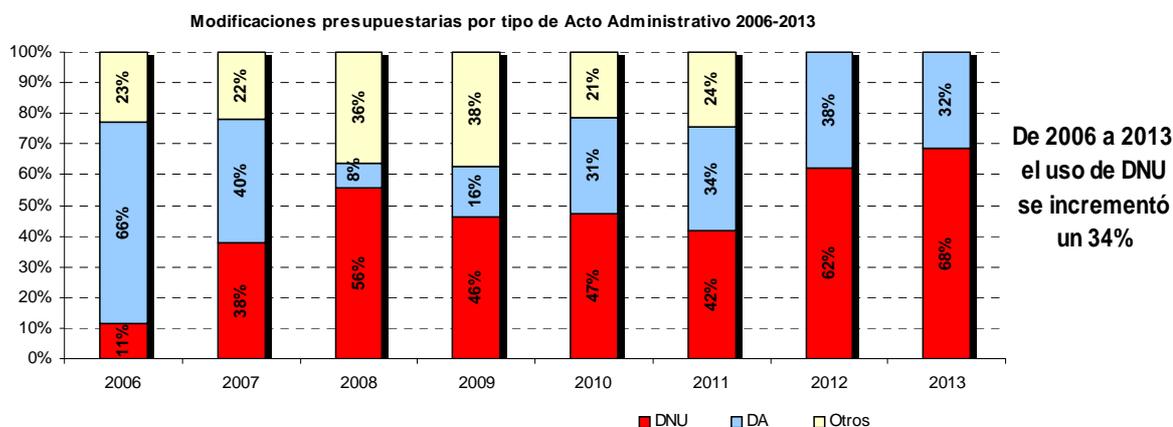
---

<sup>31</sup> Ob.Cit 29. Considerando 16. Voto del Dr. Maqueda.

<sup>32</sup> Ley N° 26.122.

<sup>33</sup> Determinados en el Art. 12 y 19 de la Ley N° 26.122.

**Gráfico 3**



Fuente: elaboración propia en base al Informe del Auditor sobre la Cuenta de Inversión.

Si bien la reglamentación del uso de decretos avanzó institucionalmente en el reconocimiento formal del alcance de la intervención del Congreso Nacional en materia de las decisiones unilaterales del gobierno nacional, la misma ley plantea limitaciones infranqueables a la intervención sobre el contenido y la materia de los decretos y dificulta considerablemente su veto.

Los DNU presentan otro problema de tipo legal, referido a la imposibilidad de comprobar la concurrencia de situaciones de urgencia y excepcionalidad que habilitan su uso. La Constitución Nacional no autoriza a elegir discrecionalmente entre sancionar una ley o imponer de manera rápida determinados contenidos mediante el dictado de un DNU. En este sentido el PEN no puede imponer a la Nación un derecho excepcional en circunstancias que no lo son.

A pesar de la meticulosa estructura de delegación de facultades para modificar el Presupuesto, se destaca el hecho de que desde 2006<sup>34</sup> hasta la actualidad, en promedio más del 80% del Presupuesto se amplió por decisiones unilaterales del PEN, directas (DNU) y delegadas (DA). Esto expresa el desfase entre el rol exclusivo que el marco normativo le otorga al Congreso Nacional en la fijación del gasto público y su participación marginal en el Proceso presupuestario.

Por último cabe señalar que el Presupuesto se puede modificar por facultades que surgen del articulado de la propia Ley de Presupuesto. Esto da

<sup>34</sup> Año en que se modificó el Artículo 37 de la Ley 24.156.

lugar a diferencias entre el crédito inicial fijado en la Ley y el distribuido por la DA. En el caso del ejercicio 2013 el presupuesto de gastos para la Administración Nacional se fijó en 628.629,21 millones de pesos, mientras que el crédito inicial distribuido por la DA N°1 fue de 628.712,71 millones de pesos, la diferencia de 83,50 millones de pesos surgió de la aplicación de lo dispuesto en el Artículo 80 de la Ley de Presupuesto<sup>35</sup>.

Si bien formalmente la modificación estuvo avalada por la propia Ley de Presupuesto, y a su vez fue presentada en la Cuenta de Inversión, el SIDIF no la reflejó. Esto significa que, si bien esta prevista la posibilidad de modificar el Presupuesto con anterioridad a comenzar su ejecución, el SIDIF no contempla ni registra los cambios realizados en la instancia previa a la distribución del crédito inicial (DA N° 1/2013).

Es decir que el crédito inicial que se registra en el SIDIF es el mismo que se distribuye en la DA distributiva, el problema es que entre el crédito que se fija en la Ley de Presupuesto y el que se distribuye en la DA se incorporan las MP que surgen del articulado de la Ley de Presupuesto. Por ello el monto total del gasto fijado en la Ley no coincide con el distribuido al inicio del ejercicio fiscal. Desde el punto de vista de la rendición de cuentas y su contratación el control presupuestario esto se podría equiparar a “ocultar o dibujar gastos”, y contribuye a mostrar un resultado fiscal (que es la relación entre el total de gastos y el total de recursos) más favorable.

▪ **Las clasificaciones presupuestarias indefinidas, agregadas y las lagunas del control:**

Las clasificaciones presupuestarias constituyen una herramienta fundamental de la rendición de cuentas. Son instrumentos normativos que agrupan los recursos y los gastos de las operaciones gubernamentales de acuerdo a distintos criterios, presentando todos los aspectos posibles de las transacciones públicas. Se utilizan tanto para la programación como para el análisis y seguimiento de la gestión económica/financiera de las instituciones

---

<sup>35</sup> Ley N° 26.784

públicas. Permiten determinar el volumen y composición de los gastos, en función de los recursos proyectados y de las necesidades de la sociedad y facilitan la proyección de variables macroeconómicas fundamentales para el diseño de la política económica y la política presupuestaria<sup>36</sup>. Los distintos niveles de cuentas generan elementos de análisis, tales como la participación de los recursos y gastos públicos en el PBI, nivel de empleo del Sector Público, grado de endeudamiento, tributación y concesión de préstamos, entre otros

En términos de gestión, posibilita la ejecución financiera del presupuesto, coadyuvando en la generación de información económico-financiera requerida para la adopción de decisiones administrativas. Permite la integración de los sistemas de administración financiera del Estado y el establecimiento de sistemas eficientes de control<sup>37</sup>. Todos estos objetivos se desdibujan cuando se utilizan categorías “no especificadas” o “agregadas” que terminan siendo una trampa de la rendición de cuentas.

Mientras que los recursos se clasifican solo por rubro y por su naturaleza económica; el gasto público se puede clasificar de acuerdo a los siguientes criterios: ubicación geográfica, objeto del gasto, económico del gasto, finalidad y función, categoría programática y fuente de financiamiento

#### **a) Transferencias sin discriminar:**

El clasificador por objeto del gasto ha sido diseñado con un nivel desagregación que permite que sus cuentas faciliten el registro único de todas las transacciones con incidencia económica y financiera que realiza una institución pública. A su vez es un instrumento informativo para el análisis y seguimiento de la gestión financiera del gobierno.

Se estructura en cuatro niveles de cuentas: el de los incisos, el de las partidas principales, el de las partidas parciales y el de las partidas sub parciales, estas últimas no están especificadas en el Manual de Clasificaciones Presupuestarias. De modo que una imputación presupuestaria por objeto del gasto se registra de la siguiente forma:

---

<sup>36</sup> El Sistema Presupuestario Público. MECON

<sup>37</sup> El Sistema Presupuestario Público. MECON

Inciso	Principal	Parcial	SubParcial	Descripcion	Crédito Inicial	Crédito Vigente	Devengado
5				<b>Transferencias</b>			
	1			<b>Al Sector Privado para Financiar Gastos Corrientes</b>			
		9		<b>A Empresas Privadas</b>			
				702 Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A.	650.000.000	746.336.296	590.970.135
				2022 Acuerdo Marco-Decreto N.93/2001 - Barrios Carenciados	61.998.000	56.998.000	59.163.723
				2075 Compania Administradora del Mercado Mayorista Electrico	21.735.178.000	24.575.594.168	24.577.294.445
				2172 Metrovias S.A.	757.972.127	412.519.127	60.376.083
				2217 Trenes de Buenos Aires S.A.	725.000.000	229.000.000	222.930.351
				2221 Ferrovias S.A.	362.532.153	397.906.342	381.699.519
				2253 Unidad de Gestion Operativa Ferroviaria de Emergencia S.A.	1.103.897.000	1.183.897.000	1.188.499.554
				2294 Aerolineas Argentinas S.A.	2.008.793.000	3.394.861.568	3.337.899.616
				9999 Sin Discriminar	565.267.617	913.572.129	1.296.280.428

A pesar del amplio nivel de desagregación del clasificador por objeto, existen imputaciones indefinidas como las transferencias sin discriminar (inciso 5, Partida Sub parcial 9999), que generan un verdadero obstáculo para el control, tanto financiero como de legalidad.

El control financiero se ve afectado porque este tipo de clasificaciones no brinda información sobre los beneficiarios de las transferencias, por tanto no se puede medir el impacto de las transacciones del Estado en la demanda y producción de bienes y servicios públicos de los grupos económicos y sociales afectados.

Por su parte el control de legalidad queda limitado por la naturaleza indicativa de las transferencias. Existen dos tipos de partidas de créditos presupuestarios: a) las indicativas, son asignaciones de crédito que pueden modificarse según las necesidades de ejecución de los proyectos, actividades y obras al interior de cada programa, sin que se requiera el dictado de una norma legal que modifique el presupuesto; b) las limitativas, son asignaciones de crédito que para incrementarse requieren el dictado de un Acto administrativo.

Las transferencias tienen carácter indicativo (a nivel de su partida sub parcial), con lo cual muchas veces resultan de libre disponibilidad al interior de cada programa presupuestario (que tienen carácter limitativo). Las imputaciones sin identificar destinatario que pueden ser: sub-parcial 9999 "Sin Discriminar" y sub-parcial 999 "Otros", hacen imposible rastrear al interior de cada programa en qué fueron ejecutados efectivamente esos créditos. El control de estas partidas se

agota mostrando simplemente la variación entre las distintas etapas del gasto (crédito inicial, vigente, devengado).

**b) transferencias sin asignación geográfica específica:**

El clasificador geográfico establece la distribución espacial de las transacciones económicas-financieras que realizan las instituciones públicas, tomando como unidad básica de clasificación la división política del país<sup>38</sup>.

Este clasificador es de suma importancia porque muestra la centralización/descentralización de las acciones del Sector Público Nacional; suministra información que sirve de base para la formulación de políticas de desarrollo regional y a su vez permite compatibilizar los esquemas presupuestarios para su consolidación; posibilita el desarrollo de estadísticas regionales fundamentales para el establecimiento de relaciones fiscales entre el Estado Nacional y las administraciones provinciales y municipales<sup>39</sup>.

Existen tres criterios para clasificar los gastos. El primero, es el lugar de destino de los bienes y servicios que se producen; el segundo, es el lugar de origen de los insumos o recursos reales que se utilizan, y por último, la localización de la unidad responsable del respectivo proceso productivo.

La distribución geográfica el gasto tiene carácter indicativo y se puede clasificar de la siguiente manera: a) erogaciones divisibles, imputables a una jurisdicción (Catamarca, La Rioja, Capital Federal); b) erogaciones indivisibles imputables a un nivel agregado de jurisdicciones (Interprovincial, Nacional o Binacional); c) erogaciones no clasificables (transferencias al sector externo, gastos figurativos, viáticos al personal para viajes al exterior, entre otros).

Las transferencias presupuestarias, que son los gastos del Estado Nacional que no tienen contraprestación por parte de sus beneficiarios, son el componente más significativo del Presupuesto. Representan en promedio, desde 2003 a 2013, alrededor del 70% del gasto, y para medir su impacto geográfico se considera el lugar de residencia del beneficiario.

---

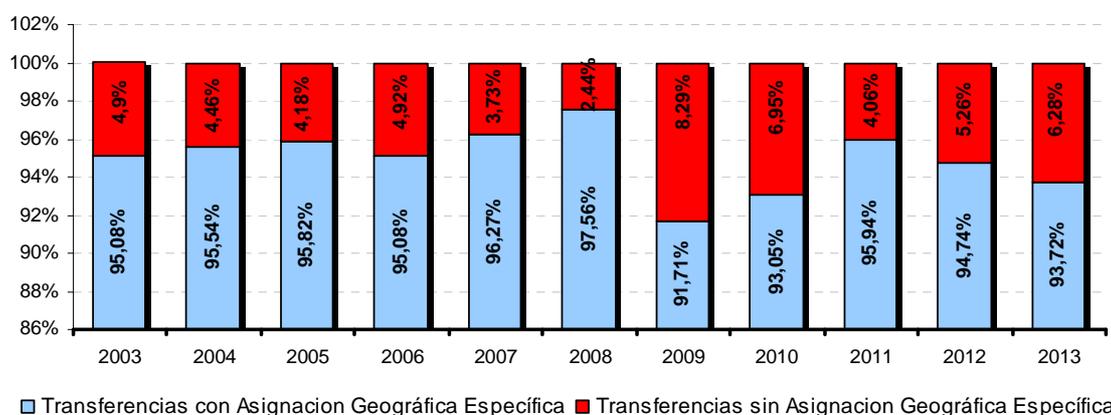
<sup>38</sup> MECON. El Sistema Presupuestaria Público.

<sup>39</sup> Op.Cit. 19.

El cuadro 5 muestra el incremento de las transferencias sin asignación geográfica específica a partir de 2009. Mientras que desde 2003 a 2008 las transferencias sin asignación geográfica específica representaban en promedio el 4% del total de transferencias, para el periodo 2009-2013 esa relación se incrementó al 6%.

**Cuadro 5**

**Distribución geográfica de las Transferencias Presupuestarias  
2003-2013**



Fuente: elaboración propia en base al Boletín Fiscal y Cuenta de Inversión de cada año.

Las clasificaciones geográficas agregadas son un obstáculo para el control, porque no brindan información específica y discriminada, que sirva de base para analizar el verdadero impacto del gasto público nacional a nivel de las jurisdicciones destinatarias (provinciales y municipales). Esto reviste una gravedad particular teniendo en cuenta las características del federalismo fiscal argentino, donde las transferencias del Estado nacional constituyen, para muchas provincias, la principal fuente de recursos para financiar sus políticas públicas.

**c) Lagunas de control:**

Existen clasificaciones presupuestarias derivadas o secundarias que surgen de la combinación de distintos clasificadores. La distribución geográfica de las transferencias, que combina dos clasificaciones (ubicación geográfica y objeto del

gasto) puede generar verdaderas lagunas de control al combinarse la ubicación 99 “No clasificada” con la partida subparcial 9999 “transferencias discriminatorias”.

Este tipo de imputaciones representan un sin sentido de la rendición de cuentas, permitiendo que se asignen créditos sin que sea posible luego rastrear a dónde y a quiénes beneficiaron. Son asignaciones del Estado Nacional, sin contraprestación, que pueden ser modificadas sin necesidad del dictado de un acto administrativo, cuyo destino no está definido y cuyo beneficiario no está discriminado. Este bache en la rendición de cuentas de la ejecución presupuestaria representa un límite infranqueable con los recursos operativos que pone a disposición la Secretaría de Hacienda (SIDIF – e-PEF). Y si bien en términos del total de gastos de la Administración Nacional, no son partidas significativas, su gravedad radica en el plano formal/institucional, poniendo en evidencia las trampas de la rendición de cuentas que limitan el control.

▪ **La regularización del presupuesto al cierre del ejercicio fiscal:**

La LAF establece una diferencia entre la evaluación y el control presupuestario. Las primeras corresponden a la última etapa del proceso presupuestario y están a cargo de la ONP<sup>40</sup>. Son todas las tareas de medición de los productos resultantes de la ejecución presupuestaria, el análisis de los desvíos respecto a lo programado, y la definición de acciones correctivas. Mientras que el control externo, corresponde a la AGN y se realiza ex post a la ejecución presupuestaria.

La etapa de evaluación como parte del proceso presupuestario es un insumo indispensable de la rendición de cuentas y el control ex post, en el sentido del nuevo paradigma de control que se refiere al análisis de la economía la eficiencia y la eficacia de la gestión presupuestaria.

Es necesario que exista un adecuado desarrollo de la programación presupuestaria para que el sistema de evaluación funcione correctamente. Sin ella el análisis de las causas de los desvíos carece de los respectivos patrones de

---

<sup>40</sup> Ley N° 24.156, Artículos 44y 45.

referencia, concentrándose básicamente en determinar cuales fueron las debilidades en la programación.

“El pilar principal del sistema del control global del gasto durante el proceso de ejecución de la Ley de Presupuesto es el artículo 34 de la LAF, a partir del cual se instauró un sistema de programación de la ejecución del presupuesto que consiste en la fijación de límites financieros a los servicios ejecutores del gasto, sobre la base de los recursos recaudados y a recaudar en el ejercicio fiscal. Este artículo es importante porque obliga a la Secretaría de Hacienda a limitar el uso de los créditos autorizados por la propia Ley de Presupuesto, si los ingresos percibidos evolucionan por debajo de lo presupuestados” (R. Martirene, 2006:17)<sup>41</sup>.

El régimen de programación de la ejecución del Presupuesto fue pensado justamente para distribuir en el año las autorizaciones para comprometer y devengar los gastos respetando la estacionalidad de los mismos. En este sentido opera como uno de los principales mecanismos de contención y adecuación del gasto a los recursos realmente percibidos (R. Martirene, 2006). A su vez el análisis de la ejecución presupuestaria trimestral sirve de sustento para la asignación de cuotas, proveyendo indicadores para medir la marcha de la ejecución financiera del presupuesto<sup>42</sup>.

Por el contrario las observaciones de la AGN señalan que las ampliaciones presupuestarias se concentran en el último trimestre del ejercicio fiscal, particularmente entre los meses de noviembre y diciembre, tal como muestra el gráfico 4.

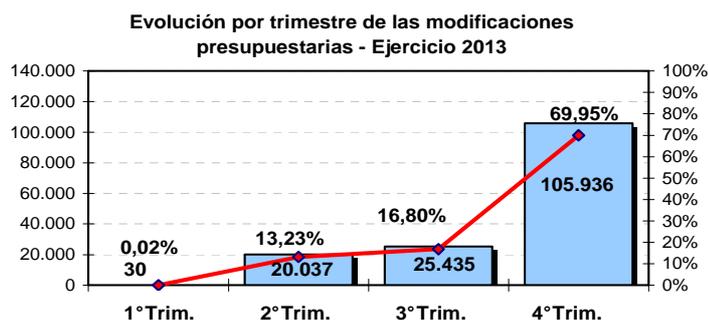
---

<sup>41</sup> Martirene Roberto A. Presupuestar en Argentina, antes y después de la crisis de la deuda pública. Enseñanzas, posibilidades y recomendaciones. Santiago de Chile: CEPAL, 2006. 83 p. (Gestión Pública 60).

<sup>42</sup> El Sistema Presupuestaria Público. MECON.

	Mes	Ampliaciones	
		millones \$	en %
1° Trim.	enero	0,0	0,00%
	febrero	29,5	0,02%
	marzo	0,0	0,00%
2° Trim.	abril	2.104,7	1,39%
	mayo	452,4	0,30%
	junio	17.480,3	11,54%
3° Trim.	julio	691,8	0,46%
	agosto	24.717,8	16,32%
	septiembre	25,0	0,02%
4° Trim.	octubre	4.414,3	2,91%
	noviembre	99.915,8	65,98%
	diciembre	1.605,5	1,06%
Total		151.437,1	100,00%

**Gráfico 4**



Fuente: Informe del Auditor sobre la Cuenta de Inversión – Ejercicio 2013.

Este volumen de MP genera un gran caudal de información al límite del cierre de la ejecución presupuestaria, que desborda la capacidad de la propia Oficina de Evalua

ción Presupuestaria, y obstaculiza el análisis y determinación de las causas que originaron los desvíos entre lo programado y lo ejecutado.

Por otra parte la evaluación de la ejecución del presupuesto de las jurisdicciones y entidades de la administración nacional debe reflejar el grado de cumplimiento de la política presupuestaria institucional. Esto es, la concreción de los objetivos prioritarios que las jurisdicciones y entidades proyectaron para el ejercicio fiscal. Teniendo en cuenta los lineamientos de la política del gobierno, en cuanto a necesidades públicas que serán atendidas mediante los programas y sus metas físicas, financiados con el presupuesto. Para ello es necesario verificar el grado de utilización de las partidas a nivel de las categorías programáticas, tanto para medir el avance en la ejecución financiera del Presupuesto como para aprobar las modificaciones presupuestarias<sup>43</sup>.

<sup>43</sup> El Sistema Presupuestaria Público. MECON.

Considerando el estado de ejecución financiera de las partidas por categorías programáticas a nivel de jurisdicciones y entidades, y la información de las MP, la ONP debe analizar al cierre de cada trimestre el nivel de cumplimiento de los límites financieros establecidos en el presupuesto vigente, así como las causas que han originado variaciones<sup>44</sup>.

En base a esta información el PEN debe presentar al Congreso de la Nación en forma trimestral y dentro de los treinta (30) días de vencido el trimestre respectivo, estados demostrativos de la ejecución del presupuesto general de la administración nacional, exponiendo los créditos originales y sus modificaciones, explicitando la motivación de los desvíos y los avances logrados en los aspectos mencionados en esta ley<sup>45</sup>.

La concentración de las MP a fin de año distorsiona los informes trimestrales de seguimiento físico-financiero de la ejecución presupuestaria. Teniendo en cuenta que la mayoría de las reestructuraciones en el financiamiento de programas y metas se regularizan recién al cierre del ejercicio, como una medida de balance financiero, los informes no llegan a reflejar su verdadero impacto trimestral en el avance físico de las obras. Estos informes, que deberían ser un eje central de la rendición de cuentas de la ONP y un insumo indispensable para el control de la Cuenta de Inversión, ponen en evidencia la forma en que la ONP regulariza, a último momento, cuestiones presupuestarias que de hecho se han venido ejecutando durante el ejercicio fiscal.

### **Sección 3. Conclusiones**

El Congreso Nacional cuenta formalmente con atribuciones presupuestarias fundamentales que lo colocan como actor central en materia de control de la ejecución del gasto público, en vistas a garantizar la representatividad y transparencia de la gestión presupuestaria del gobierno. En los hechos, las características de la ejecución presupuestaria demuestran la centralización de las

---

<sup>44</sup> El Sistema Presupuestaria Público. MECON.

<sup>45</sup> Ley N° 24.629, Artículo 2.

decisiones en el ámbito del PEN y la utilización de diversos mecanismos que opacan la rendición de cuentas limitado significativamente estas prerrogativas.

Quién, cómo y cuándo se ejecutan las modificaciones presupuestarias determina de forma directa el alcance y la calidad de control de la gestión presupuestaria, tanto en sus aspectos físicos como financieros. En este sentido se observó que la significativa brecha entre lo presupuestado y lo ejecutado pone de manifiesto que más que adecuaciones financieras marginales para garantizar el cumplimiento de las metas físicas, las MP pueden generar un cambio sustantivo y a veces radical en la estructura programática del gasto. Ello reviste una gravedad institucional adicional teniendo en cuenta que el financiamiento de los programas, que son la expresión de las prioridades de las políticas públicas, fue consensuado con el Poder Legislativo en la instancia de aprobación de la Ley de Presupuesto. Su participación en esta instancia apunta justamente a preservar la representatividad en la distribución del gasto público.

Por otro lado el sesgo financiero de la rendición de cuentas, limita fuertemente el alcance del control en sentido integral, haciendo prácticamente imposible vincular los cambios en las prioridades de financiamiento de las políticas del gobierno, las reprogramaciones en las producciones institucionales (bienes y servicios), con cuestiones operativas de eficacia, economía y eficiencia en el uso de los recursos y en la asignación de los gastos. De modo que, en la actualidad, el control de las MP queda circunscripto prácticamente al control de legalidad y al análisis de su distribución de acuerdo a diferentes clasificaciones del gasto público. En este mismo sentido el énfasis en la rendición del gasto primario muestra la insuficiencia en la exposición de las cuentas de financiamiento. Estas, según R. Martirene (2006), constituyen algo así como la parte oculta del iceberg, como si lo que figurara como aplicaciones financieras no fueran también obligaciones de pago que la Tesorería tiene que afrontar.

A su vez el régimen de delegación de facultades para modificar el Presupuesto es tan complejo e intrincado, existen tantas incongruencias y desprolijidades en su presentación y el volumen es tal, que resulta costoso en términos de recursos materiales, humanos y de tiempo, controlar el detalle y la

legalidad de todos los actos administrativos. Finalmente al contrario de ser una herramienta de precisión para determinar quién y de qué manera se puede modificar el Presupuesto, termina siendo en verdadero obstáculo para el control. Pero lo cuestionable en términos institucionales es que la forma en que se realizan las MP pone en evidencia que primero se asignan los gastos de acuerdo a las necesidades de la ejecución presupuestaria, y con posterioridad se regulariza la situación normativa.

A pesar de la meticulosa estructura de delegación de facultades se destaca el hecho de que desde 2006 hasta la actualidad, en promedio más del 80% del Presupuesto se amplió por decisiones unilaterales del PEN, directas (DNU) y delegadas (DA). Esto expresa el desfasaje entre el rol exclusivo que el marco normativo le otorga al Congreso Nacional en la fijación del gasto público y su participación marginal en el Proceso presupuestario.

Se observó también que existen combinaciones de clasificaciones presupuestarias que generan verdaderas lagunas de control. La distribución geográfica de las transferencias, en donde se pueden relacionar la ubicación “No clasificada” con la partida “transferencias discriminar”, representa un sin sentido de la rendición de cuentas, permitiendo que se asignen créditos sin que sea posible luego rastrear a dónde y a quiénes beneficiaron. Son asignaciones del Estado Nacional, sin contraprestación, que pueden ser modificadas sin necesidad del dictado de un acto administrativo, cuyo destino no está definido y cuyo beneficiario no está discriminado. Este bache en la rendición de cuentas de la ejecución presupuestaria representa un límite infranqueable tanto para el control social como para el formal/institucional. Y nuevamente pone en evidencia las trampas de la rendición de cuentas que limitan el control.

Por último se observó que la concentración de las MP al límite del cierre del ejercicio fiscal distorsiona los informes trimestrales de seguimiento físico-financiero de la ejecución presupuestaria. Estos deberían ser un eje central de la rendición de cuentas de la ONP y un insumo indispensable para el control de la Cuenta de Inversión. Pero el desfasaje entre la ejecución física y financiera y la imposibilidad de relacionar, en todos los casos, el requerimiento de MP con cambios en las

producciones terminales de los SAF, ponen en evidencia la forma en que la ONP regulariza, a último momento, cuestiones presupuestarias que de hecho se han venido ejecutando durante el ejercicio fiscal.

Reconocer estas cuestiones que opacan la rendición de cuentas y limitan la calidad del control de la gestión presupuestaria del gobierno es una tarea siempre pendiente, pero de vital importancia para avanzar hacia un buen gobierno.

## Bibliografía

### ➤ Artículos, y Publicaciones

Dr. Leandro Despouy. Una década al cuidado de los fondos públicos. Informe sectorial del Presidente de la Auditoría General de la Nación. La Rendición de Cuentas del Estado. Octubre 2014.

Uña G. (2006) *El Congreso y el Presupuesto Nacional: Desempeño y Condicionantes de su rol en el Proceso Presupuestario*, Cada cual ¿Atiende su juego?- El Rol del Congreso en el Presupuesto Nacional de la Argentina. CIPPEC.

Uña G., Bertello N. y Cogliandro G.(2004) *Delegación de facultades al Jefe de Gabinete de Ministros: evolución e impacto en el contexto fiscal actual*. CIPPEC.

Uña G., Bertello N. y Cogliandro G. (2005) *Concentración de Facultades en el Poder Ejecutivo sobre el Presupuesto Nacional: una tendencia en aumento*. CIPPEC.

Rodríguez J. y Bonvecchi A. (2006) *El papel del poder legislativo en el control presupuestario: la experiencia argentina en perspectiva comparada*. CEPAL, serie División Desarrollo Económico.

Lilljedahl, M y Patrucchi, L (2010) Ponencia: Instituciones fiscales durante la gestión kirchnerista: ¿fortalecimiento del Estado?. XXVII Congreso ALAS, Buenos Aires.

Lilljedahl, M y Patrucchi, L (2010) Fondos Fiduciarios en Argentina: un mecanismo *sui generis* de asignación del gasto público. “V Congreso Latinoamericano de Ciencia Política”, organizado por la Asociación Latinoamericana de Ciencia Política (ALACIP).

Lilljedahl, M. Las Trampas de La Rendición de Cuentas Fiscal. XI Jornadas Nacionales del Sector Público - El profesional en Ciencias Económicas hacia una moderna gestión gubernamental de calidad. San Fernando del Valle de Catamarca - Mayo 2015.

Martirene Roberto A. Presupuestar en Argentina, antes y después de la crisis de la deuda pública. Enseñanzas, posibilidades y recomendaciones. Santiago de Chile: CEPAL, 2006. 83 p. (Gestión Pública 60).

CEPAL, Presupuestar en Argentina antes y después de la crisis de la deuda pública. Enseñanzas, posibilidades y recomendaciones. ILPES, Serie: gestión pública N° 60 – Sgo de Chile, enero 2008.

O'Donnell Guillermo. Accountability horizontal: la institucionalización legal de la desconfianza política. Núm.11, (octubre 2004) 11-31.

➤ **Manuales**

- El Sistema Presupuestaria Público. MECON.
- Programa de Reforma de la administración financiera gubernamental. MECON.
- Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Nacional. Sexta edición, 2013.

➤ **Página web**

[www.agn.gov.ar](http://www.agn.gov.ar)

[www.meccon.gov.ar](http://www.meccon.gov.ar)

[www.infoleg.goc.ar](http://www.infoleg.goc.ar)

[www.boletinoficial.gov.ar](http://www.boletinoficial.gov.ar)

➤ **Normativa**

**Ley N° 24.430** - Constitución Nacional Argentina

**Ley N° 24.156** - Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional

**Ley N° 24.629** - Segunda Reforma del Estado.

**Ley N° 25.917** - Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal

**Ley N° 26.122** - Régimen legal de los Decretos de Necesidad y Urgencia, de Delegación Legislativa y de Promulgación Parcial de Leyes.

**Ley N° 26.124** - Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. Modificación del Art. 37.