

TÍTULO:	LA DISCIPLINA CONTABLE Y LA VIGENCIA DE LOS PARADIGMAS
AUTOR/ES:	Scaglione, Alberto A.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XX
PÁGINA:	-
MES:	Agosto
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

ALBERTO A. SCAGLIONE

LA DISCIPLINA CONTABLE Y LA VIGENCIA DE LOS PARADIGMAS

En el actual contexto socio-económico, el autor analiza las consecuencias que de una manera paradigmática se han originado a través de la gestión institucional en el país al presente, al desestimarse ciertos y determinados principios generales de razonable y adecuada administración y gestión, lo cual en su esencia se ha desparpillado sobre la economía en general pero que, en particular, afectó de una manera singular a la disciplina contable, observándose hoy que acciones concentradas, tomadas o generadas tanto en los sectores privados como públicos, no lo han sido para combatir las causas de los problemas de origen, dado que ellos fueron tratados en forma desordenada o inapropiada, incluso hasta soslayarlos de la propia agenda y, por el contrario, se aceptaron sus consecuencias; prácticas casi todas que, al presente, resultan una excepción casi única dentro del mundo que nos rodea.

Sin perjuicio de ello, y a modo de conclusión, se sostiene que, desde el inicio de su difusión como disciplina de carácter técnico hasta el presente, se mantiene firme la sustancia que tiene su basamento en la partida doble, que no es solo un método para sus asientos; son los principios que le dan origen a los mismos. En tanto, el denominado sistema de contabilidad para el sector público debe ser interpretado como un método de registro en la ejecución del presupuesto que no requiere del uso de la doble partida desde que, al mantener solamente movimientos financieros -no universales-, aplica el denominado sistema de caja o efectivo que, con y por excepción, incluye otras afectaciones de largo plazo sin que por ello se lo deba considerar un sistema contable: esta y aquella son disciplinas diferentes.

I - LA SUSTANCIA DE LA CONTABILIDAD

Resulta un principio de carácter universal que las inversiones financieras que conforman el patrimonio original o constitutivo de un ente, sea de orden privado o público -ambos difieren en el objetivo perseguido *ab initio* por cada uno de ellos-, en orden a la consecución establecida para el cumplimiento de sus fines específicos, pueden proyectar en el tiempo diferencias que, en su caso, podrán mantenerse o no respecto de los aportes originales o aquellos asignados con posterioridad al acto iniciático.

Hechas las inversiones en moneda original u otro tipo de activos, según dimanen de su especial conformación (sean propios, por imposiciones, provenientes de herencias o legados y eventualmente hasta de expropiaciones en su caso), tendrán como contrapartida el patrimonio, el cual podrá ser societario o comunitario según la naturaleza específica de la entidad respectiva.

La tenencia de activos no debiera justificar en principio un ajuste a los valores primigenios, cualquiera fuere su origen, en tanto la función financiera que generó las transacciones ha debido impedir de forma concomitante que costos y recursos dejasen de aparear en oportunidad de las operaciones -o pudiesen haberse calzado en diferentes períodos-, pues ello no es permisible en una actividad que tiene como supuesto funcionar de una manera orgánica.

El resultado así obtenido, surgido de la realización de actividades propias de naturaleza económica, debe ser coincidente en el tiempo de forma que los costos insumidos hayan sido debidamente imputados a las operaciones realizadas con un determinado saldo inicial computable, ello en tanto no exista ninguna señal acerca de que la inversión original ha sido gastada o perdida, parcial o totalmente, en el período informado.

Asimismo, el producto obtenido o el bien o servicio brindado debieron ser aplicados sin defecto a las erogaciones o ingresos de la actividad en similar lapso de tiempo, y del mismo modo el patrimonio, debidamente tratado en su esencia y sin otros ajustes operativos, debiera garantizar el capital que originalmente se le asignó al ente para el ejercicio de sus operaciones específicas.

A modo de introducción sobre las reflexiones que se habrán de formular en adelante, deseamos manifestar que, sin perjuicio de reconocer su excelente enfoque técnico, en nuestra opinión la *Norma Internacional de Contabilidad* que en su origen se refiere a informes financieros en *economías hiperinflacionarias* (NIC 29) no tenía al tiempo de su dictado entidad suficiente para sostener que ella resultó originariamente de aplicación *urbi et orbis*, en tanto el CPCE de la CABA se ha manifestado sobre el asunto en particular recién a partir del año 2008.⁽¹⁾

El denominado ajuste contable por inflación es tan solo el resultado de la aplicación de una variante utilizada originalmente para la traslación de valores originales locales a monedas externas más fuertes a las consentidas, sin que se diferenciara en el tiempo si aquellas partidas pudiesen o no ser objeto del procedimiento aplicado.

Su expresión registral original, que aquí se la ha considerado "resultado por exposición a la inflación" -al que luego se le incorporó el de tenencia-, los sajones ya lo denominaban en su momento como "pool account" (cuenta pozo), tal como fue entre nosotros el de aquel antecedente profesional remoto -que nos ocurrió exactamente **cincuenta años atrás**- donde la cuestión ya había comenzado la difusión académica respecto de su tratamiento. En la referida presentación, efectuada ante la IGJ, conteniendo un estado contable ajustado por índices, la vista de ese organismo no se hizo esperar: tuvo un claro rechazo por no ajustarse a los principios contables que por entonces se encontraban vigentes entre nosotros.

La insistencia estaba puesta en el sentido de que el método utilizado reconocía antecedentes internacionales, como era la traslación del documento a moneda de origen del ente en cuestión -un procedimiento inverso aunque formulado con una técnica similar-, pero que en vez de incrementar los valores en moneda nacional reducía sus expresiones a los efectos externos, dado que el incremento en la cotización de la divisa, producto de nuestra debilidad monetaria, lo justificaba, pues el fenómeno se neutralizaba en los estados expresados con signos monetarios estables, en tanto la finalidad de los documentos era tan solo para la remisión a sus accionistas del exterior a los efectos de su consideración.

No con sorpresa se pudo obtener en aquella oportunidad una solución intermedia: se habilitaría el documento así expresado en moneda local en la medida en que fuese a doble columna comparativa con los registros históricos, una nota explicativa del procedimiento empleado y una doble opinión profesional.

La cuestión indicada supra la volvimos a manifestar siete años más tarde de aquel evento al analizar la sanción por entonces de la resolución 1/1973, dictada dos años antes⁽²⁾ bajo el título "Aspectos no considerados en la reforma", en tanto no se contemplaba la presentación de estados contables comparativos -la información no permitía exponer la tendencia de los negocios societarios- así como tampoco la admisión de pérdidas inflacionarias en su caso y el inexistente por entonces "Estado de origen y aplicación de fondos", que en realidad consistía básicamente en la determinación de las consecuencias del necesario "Estado de variación de activos monetarios netos", por entonces comúnmente denominado "capital de trabajo".

No obstante ello, también sostuvimos que resultaría impropio que activos de naturaleza eminentemente heterogénea generasen un resultado conjunto único -positivo o negativo-, sean estos monetarios o resultantes de decisiones relacionadas con la gestión continua de actividades y operaciones y aquellos producidos por su infraestructura que se vinculaban al objetivo iniciático según la respectiva creación constitutiva, en tanto se mantuviese potencialmente inalterada su esencia, en orden al especial objetivo que le había dado nacimiento a la inversión patrimonial inicial.

Desde su origen y posterior desarrollo en la aplicación práctica de la materia contable, la técnica siempre ha requerido *sine qua non*, la separación de actividades entre los conocidos como administradores, escribanos y/o "dueños" de los libros, y la de aquellos que mantenían la tenencia de los registros, en especial cuando los comerciantes originales que la empleaban realizaban sus transacciones a través de largos viajes por negocios.

Al propio tiempo se otorgó suma importancia a la propia limitación de responsabilidad, aunque siempre sosteniendo un especial énfasis en la moneda de cuenta utilizada: el efectivo o todo aquello reducible a este, que era comúnmente conocido ya en la Edad Media como "*pecunia numerata*".

Ese fue el legado que su primer difusor le estableció a la técnica que se conoció allá en Italia: "*una adecuada relación lógica de los principales aspectos técnicos que la conforman y que en los tiempos presentes bien lo podríamos considerar como un marco conceptual para la administración comercial*".⁽³⁾

El referido modelo original -que se replicó entre nosotros con la respectiva definición de "moneda de cuenta" que adoptaron nuestros "Principios" del año 1969- adoptó al dinero de curso legal en el país con base en el postulado que sostenía su validez, aun en el caso de no constituir el mismo un patrón estable como unidad de medida al sostener que "*...resulta factible su corrección, mediante la aplicación de mecanismos apropiados de ajuste...*".

Ellos se implementaron en su tiempo con la obligatoria "Actualización del valor contable de bienes de uso" (1972), como continuadora del contenido de las precedentes leyes 15272 de 1960 y 17335 de 1967, reconociendo así las importantes pérdidas del valor de la moneda: un 68% en 1958 y 65% en 1962, en tanto previo al dictado de la RT (FACPE) 6 acaecerían hiperinflaciones del 100% en 1975 y 225% en 1981.

El denominado principio de "valuación al costo" originalmente establecido se constituía así como criterio principal y básico de valuación registral afirmando que, "*...en caso de no existir una circunstancia especial que justifique la aplicación de otro criterio, debe prevalecer el de costo como concepto básico*".

Diez años después de aquel evento original comentado, y sobre la base de un proyecto presentado por el doctor Santiago Lazzati, el entonces CPCE de la Capital Federal sancionaría la resolución 183/1979 de ajuste de estados contables por inflación denominado por entonces "método simplificado". En tanto la RT 6, dictada luego de 15 años de la Asamblea de Avellaneda de 1969, habría de requerir la confección de los estados contables en "moneda constante" (posteriormente denominada "moneda homogénea").

El criterio de corrección integral no consideraba si las inversiones en su origen consistían o no en la aplicación de un capital intensivo de largo plazo a partir de su momento iniciático que le impidiera generar recursos operativos inmediatos o de mediano tiempo -previendo la probable existencia de supuestos requerimientos de dividendos accionarios que no serían líquidos o realizados-, al tiempo que la falta oportuna de ingresos o resultados debería haber diferido en el tiempo el ajuste a practicar, en tanto aquella definición hubo de ser puesta en consideración en oportunidad del establecimiento de los objetivos asignados a la entidad para el largo plazo.

En el trabajo que denomináramos "Combatir las causas o aceptar las consecuencias en materia de inflación"⁽⁴⁾, hemos informado sobre el altísimo grado de monetización expresado a través del incremento en el gasto público en el período de 12 años al 31/12/2015

-según surge de la ejecución presupuestaria comparativa inter períodos-, agravado ello por el vaciamiento de los datos informativos de la economía en general, dando cuenta de que el límite del 100% trianual acumulativo había sido superado en varias oportunidades.

Aunque no todo el incremento de dicho gasto estatal se trasladó a precios -en tanto una media de consultores privados arrojó un estimado de inflación para el período que la sitúa en el orden del 1.500% en un conjunto de indicadores-, otras erogaciones explican en el siguiente orden aquel mayor gasto estatal: los subsidios a través de la utilización de numerosos fondos fiduciarios, las transferencias inter-estados y los gastos de capital en obra pública, todo ello en un entorno de alta corrupción, según los casos.

En ese período se aceptó pasivamente lo que en voz baja casi todos los actores aceptaban. Del análisis de los estados contables, que para el referido lapso de tiempo elaboró individualmente la Contaduría General de la Nación, se destaca que:

a) El total de activos corrientes (corto plazo) registró un aumento promedio del 1.230%, siendo del 2.060% para el rubro disponibilidades (que representó en el 2015 el 72% de aquel). En tanto los pasivos corrientes tuvieron una suba total del 1.020%, o 1.120 en el caso de las deudas, que representaron en 2015 el 97% de participación, en tanto solo lo fueron el 43% en 2003 (allí otro 45% lo constituían previsiones, las que en 2015 habían desaparecido).

b) Los activos no corrientes (largo plazo) registraban a su vez un aumento total de 1.450%, siendo las participaciones societarias el 69%, en tanto los créditos conformaban un 28%, siendo digno destacar que los restantes activos fijos (bienes de uso), que al inicio del período comparado constituían el 20% del total -y 30 % anteriormente-, en 2015 participaban tan solo en un 3%.

c) Finalmente, los pasivos no corrientes (deudas) indicaban un incremento de 540%, en tanto el patrimonio neto (negativo en ambas fechas) lo ha sido solo en un 330% (registrando allí un valor de 1 billón trescientos mil millones), lo cual permitió mantener la ecuación de variación entre períodos.

A su vez, los activos no monetarios (o de largo plazo) invierten su importancia relativa en la comparación entre períodos, en tanto las mayores participaciones sociales, que en 2015 solo representaban el 21% al inicio, esto es, los créditos de largo plazo (en segundo plano para 2015), en el comienzo era el rubro de mayor significación, con una participación de 51%.

Por lo indicado expresamente en los estados contables referidos (inexistencia de REI), los bienes de largo plazo se han mantenido registrados en moneda original sin ajustes, y los mismos incluyen asimismo una importante cantidad de partidas a sus valores unitarios.

Adicionalmente se mantenían al cierre, y sin solución de continuidad, la totalidad de los pasivos previsionales no registrados (expropiación de los fondos de las ex AFJP más los juicios previsionales), los que en conjunto resultaban estimativamente superiores a los U\$S 35.000 millones -representativos de una contingencia cercana a una tercera parte del entonces presupuesto nacional-, monto que debería ser adicionado al patrimonio neto negativo registrado.

En la actualidad, el artículo 95 de la ley de impuesto a las ganancias habilitó para el sector privado el ajuste impositivo por inflación a partir de la sanción de la ley 27430 y estableció el procedimiento para su vigencia a partir del 1/1/2018 (habiéndose previsto originariamente para ello una meta de inflación interna inferior al 100% trianual acumulativo a partir de esa fecha). En tanto el tope establecido no pudo ser cumplido -al haber superado largamente un tercio solamente en el primer período-, resultó necesaria una adecuación legislativa para evitar de momento el referido ajuste.

Se ha vuelto así una vez más a las manifestaciones inflacionarias que afectaron claramente a toda una generación, en tanto el fenómeno, que ha cubierto algo más de la mitad del siglo XX y continúa en su ramificación creativa como indeseado legado al presente, permite sostener un cierto pesimismo prospectivo para el tiempo que se avecina.

Se ha observado en las últimas décadas que la depreciación de la moneda local ha incidido fuertemente en la conformación de los valores porcentuales que arrojan los estados más recientes respecto de los anteriores, y hasta la primigenia inversión iniciática en su caso.

Activos fijos como la propiedad, planta y equipo (bienes de uso) y otros activos de largo plazo no modificados han quedado ínfimamente reducidos en su valor respecto de los montos invertidos, en tanto los pasivos asignables (generalmente también de largo plazo), que mayormente los han podido o debido financiar, se han visto incrementados exponencialmente dados los más significativos ajustes por intereses y eventuales ajustes practicados luego del ingreso de los bienes al patrimonio.

Resulta digno destacar que gran parte de los estados contables que se presentaban a los órganos de control tampoco dejaban claramente establecida, respecto de la medición de sus activos y pasivos, la exclusión de componentes financieros implícitos significativos que hubiesen podido existir contemplando a priori subsidiariamente la existencia del fenómeno, por lo cual un ajuste monetario adicional bien pudiese distorsionar de forma importante una eventual actualización posterior.

En la actualidad no se observan manifestaciones sustentables que indiquen la presencia de elementos suficientes que permitan suponer la existencia de otros contenidos básicos para el objetivo esencial de la materia contable, más allá del control que ejecuta sobre las actividades llevadas a cabo a través del sistema de registro con doble partida y/o de perseguir otro tipo de finalidades esenciales, en tanto la misma constituye una aplicación técnica, ni tampoco existen elementos que la puedan clasificar como actividad tecnológica, pues tan solo presenta como soporte científico de su basamento la igualdad de sus partes componentes a través de la ecuación original asignada originariamente.

La equidad fue considerada como postulado básico de la contabilidad entre nosotros en aquel año 1969, para que los eventuales intereses entre partes en conflicto, al generarse con motivo de la emisión de los documentos, pudiesen resolverse razonablemente. En la actualidad inflacionaria que ha llegado hasta nuestros días, la formulación sosteniendo que los estados ajustados coadyuvan de mejor manera a la toma de decisiones empresariales no ha sido acompañada de estudios objetivos que soporten esa posición.

La referida manifestación inflacionaria inicial con reflejo en los estados de cierre afectó claramente a toda una generación completa, pues el fenómeno, que ha cubierto ya algo más de la mitad del siglo XX y continúa en su ramificación creativa como indeseado legado al presente, permite sostener la probable existencia de un cierto pesimismo prospectivo de mantenerse ello a través del tiempo.

En forma reciente se han recreado aquellas teorías sobre la materia en cuestión, que nos ha legado quien en su tiempo fuera -años 1962/1965- Rector de la Universidad de Buenos Aires, el académico doctor Julio H. G. Olivera, en su desarrollo sobre **la naturaleza de la inflación estructural** y que, según un ensayo en su honor⁽⁵⁾, puede sintetizarse en los siguientes aspectos:

- Una inflexibilidad de los precios a la baja que se da por la rigidez en la adecuación de los salarios nominales, y una menor competencia en el mercado -en especial el industrial-, incidiendo además en ello: la poca movilidad de los factores que es máxima

en las economías desarrolladas, y mínima en las etapas primarias.

- Los cambios en los precios relativos de los bienes y una alteración en el equilibrio en los mismos, con renuencia a la reducción de ganancias empresarias e inexistencia de compensación entre los factores que puedan neutralizar al propio tiempo las modificaciones que se presentan.

- Finalmente, una indexación simultánea y general de los salarios a consecuencia de los referidos cambios operados.

En tanto, inflaciones de demanda o de costos han resultado casi siempre típicamente de origen monetario, aunque bien pueden coexistir ambas de forma combinada a través del tiempo.

En tal contexto serán analizadas las consecuencias que, de manera paradigmática⁽⁶⁾, desestimaron ciertos principios y se desparramaron sobre la economía en general, pero que en particular afectó de una manera singular a la disciplina contable.

II - REFLEXIONES SOBRE EL AJUSTE CONTABLE

Para ubicarnos en los orígenes de la contabilidad como disciplina, debemos remontarnos documentalmente a lo acaecido entre los siglos XIV y XV de nuestra era, donde el intenso comercio entre los mercaderes de la por entonces República Veneciana, en el norte de la actual Italia, hicieron necesario el control de las actividades mercantiles que se llevaban a cabo principalmente con las más importantes y desarrolladas regiones de los países orientales.

En tanto los viajes de negocios de duración indeterminada, y que consumían varios meses del año de los intervinientes en sus diversas manifestaciones, debían imprescindiblemente contar con algún tipo de control sobre las actividades consumadas, hubo de obligar a sus organizadores al mantenimiento de un sistema (preferiblemente de cuentas) que permitiera identificar con precisión las rendiciones a practicar a la finalización de cada una de las etapas ejercidas por parte de los operadores.

Fue el matemático Luca Pacioli, originario del Burgo de San Sepulcro de Arezzo, y discípulo del pintor Piero della Francesca, quien difundirá el método que se llegaría a conocer como "la partida doble" o método italiano de contabilidad, según el texto "La Suma de Aritmética", publicada en la referida ciudad insular allá por el año 1494, en tanto había arribado a la misma 30 años antes, en 1464, para ejercer como preceptor de los hijos de uno de aquellos importantes mercaderes.

Cuando el referido maestro comienza con la divulgación de sus primeras actividades, la técnica veneciana ya había alcanzado la mayoría de edad, pues -reconocido en el referido texto- el mercader Andrea Barbarigo ya la utilizaba en su *Azienda* a partir del año 1430, según los propios documentos que dan cuenta de ello. La mayor diferencia con el título XI del referido Tratado de Pacioli -en "de computis et scripturas"- era la inexistencia de un cierre -por caso, anual- para determinar patrimonio y sus ingresos, costos y gastos (documentos conocidos actualmente como: balance general o estado de situación patrimonial y los resultados de sus actividades). A su vez, el principio básico del sistema lo constituyó la valuación al costo de las operaciones sin excepción alguna, salvo el caso de la denominada "barata" (hoy conocida como "trueque").

Trayendo al presente estos principios fundacionales se impone la siguiente pregunta: ¿Qué sentido tendría en aquel entonces un cambio de criterio de valuación entre todas las operaciones diariamente ejecutadas respecto de su consolidación en un cierre especial en determinado tiempo o momento? Entendemos que no existe respuesta para ello.

Entendemos que, para un comerciante avezado, concretar la realización de un determinado bien lo ha sido por conveniencia, luego de comparar sus costos más recientes con los datos de la venta; caso contrario, debió mantener en suspenso la misma hasta que mejorare su precio o las condiciones ofrecidas.

La realización de actividades, conociendo que detrás de ella se habrá de sufrir una pérdida según los valores que arroje la moneda nominal, es tan solo la consecuencia de mantenerse en un engaño permanente: la actividad ejercida no resultaría rentable en función del capital invertido -patrimonio- y por ende debería ser reformulada, o sus consecuencias fatales les serán trasladadas en definitiva a los proveedores de insumos que sustentan la actividad que lleva a cabo.

Ahora bien, ¿cuál es la problemática que se plantea en el sector público de gobierno, donde tiene vigencia un sistema de control de tipo presupuestario?

En primer lugar, según los propios estados contables que se confeccionaron al presente, los mismos no son objeto de ajuste por inflación, dado que el resultado de esa cuenta no mantuvo saldo en el sistema implementado, por lo cual todas las cifras que los mismos arrojaron se encuentran registradas a sus valores nominales según la moneda de curso legal vigente.

Lo expresado se encuentra en consonancia con las bases establecidas en el mencionado sistema con el que han operado sus ingresos, costos y gastos respectivos, y que arrojan como resultado el "*ahorro, inversión, financiamiento*", denominación con la que se conoce al cierre de sus actividades anuales.

En la práctica, dado que el documento que aprueba el Parlamento parte de un proyecto del Ejecutivo, apriorísticamente se debe estimar el grado de desvalorización monetaria estimada que podría llegar a producir y cuál sería la forma de su financiamiento. Es por ello que la Constitución Nacional, con la reforma del año 1994, en las Atribuciones del Congreso [art. 75, inc. 19)] estableció como una de las funciones propias de ese poder del Estado la de "**proveer aquellas disposiciones que deben ser conducentes a la defensa del valor de la moneda**".

Las normas reglamentarias de la ley de administración financiera establecieron que los responsables directos de la información que suministran a la Contaduría General recae -en el caso de las jurisdicciones de la Administración Central- en el titular del respectivo servicio, mientras que en los restantes organismos (descentralizados o desconcentrados) quien debe dar cuenta de esos manifiestos es su máxima autoridad administrativa.

Teniendo en cuenta lo expresado supra, la aplicación de amortizaciones sobre aquellos activos fijos o de consumo a largo plazo que se capitalizan no debiera ser practicada, dado que su propia desvalorización se produce sin registro contable alguno, en tanto, acorde lo expresado, su erosión se produce de manera automática o natural sobre su patrimonio.

Lo que en realidad acaece es algo paradójico: como tales activos resultan normalmente ser financiados en el tiempo (corto y largo plazo), el costo por el mantenimiento de los mismos es reconocido a través de los intereses y/o ajustes que se devengan por las eventuales deudas contraídas para su incorporación patrimonial.

En el denominado sistema de contabilidad gubernamental, los activos monetarios netos del sector resultan generalmente positivos en el corto y largo plazo, a consecuencia del mayor endeudamiento, entre otros, para la cobertura de las partidas que financian la referida incorporación patrimonial.

En general, la denominada teoría "monetaria" sobre el origen de la inflación ignora la calidad de los bienes -incluyendo obsolescencia e improductividad- que dan respaldo a la moneda emitida por el Estado, en tanto que la conocida como "estructural" asigna su origen a factores externos como son los déficit de "la cuenta corriente" o saldo desfavorable entre ingresos versus gastos y/o el resultado de la "la cuenta externa" o de financiamiento que produce similares consecuencias.

Para corregir el primero de los ejemplos citados el gobierno surgido en el año 1983 dictó oportunamente el denominado "desagio" de los pasivos -manteniendo intactas actividades que debieron ser recicladas-, en tanto para corregir sus efectos a partir del año 2019 el Congreso ha dado aprobación a un presupuesto con equilibrio fiscal o de déficit cero, licuando así las mayores erogaciones del año anterior que produjo, a su vez, una importante devaluación de la moneda local.

Por su parte, el BCRA, para evitar el desfase de la divisa externa, está premiando al inversor en moneda local con una tasa de interés superior a la inflación de momento o de otro tipo de actividad financiera, incluyendo el resultado del comercio exterior. Al presente, para evitar el ajuste por inflación, teniendo en consideración el registro del 2018 más el estimado de 2019, la tasa de incremento del tercer año debiera ser cercana a cero.

Ahora bien, si no fuese permisible el ajuste impositivo -de alegarse determinadas razones de carácter fiscal- cabría preguntarse acerca de la validez de una gran parte los estándares fijados por el ente federal de la profesión contable, en tanto sus disposiciones más importantes -y que nos diferencian del ordenamiento internacional- han sido dictadas en virtud de la situación inflacionaria que tiene vigencia casi exclusiva en nuestro país desde hace más de 70 años, pero que en últimos 15 han tomado una rigidez inusitada.

Se debe tener presente que 20 años atrás se sostenía la práctica del ajuste si los indicadores superaban tan sólo un 8% anual.

III - LA SITUACIÓN ACTUAL RELACIONADA

Las posiciones otorgadas al presente tanto por el organismo federal, así como también en el Consejo de la Ciudad, reconocen como antecedentes previos sobre el asunto analizado distintas posturas que sobre el particular emitieran en su momento ambas instituciones y sus profesionales relacionados.

De momento rige en tal sentido la manifestación de que en la CABA deben aplicarse las normas y disposiciones establecidas por el Consejo de la Ciudad sin tener en consideración otro tipo de apreciaciones; sin perjuicio de que ello sería una excepción al Acuerdo de Tucumán del año 2013 (que estableció la obligatoriedad de aceptación, sin modificaciones, de todas las normas técnicas emitidas por el órgano federal).

El actual **revalúo contable**, inserto en la modificación impositiva de fines de 2017⁽²⁾, resulta ciertamente novedoso pues, aunque tan solo 4 artículos lo conformaron, se refiere en la parte pertinente a las normas profesionales en vigencia, aunque indicando que los que adhieran a sus disposiciones deben mantener "registraiones contables que les permitan confeccionar **balances comerciales**".

Estimamos que hubiese resultado más apropiado relacionar ello con las disposiciones contenidas en el Título IV, Capítulo 5, sección 7 del actual CCyCo. sobre la materia, en especial su artículo 326, que trata acerca de la confección de "**estados contables**", aunque es digno reconocer que la norma dictada utiliza indistintamente ambos conceptos de una forma similar.

En cuanto a los bienes objeto de actualización contable en la jurisdicción local, la alternativa es amplia pues incluye los activos de largo plazo excepto inmateriales, resultando de aplicación aquellas disposiciones referidas a los índices aplicables al revalúo impositivo, si bien se restringen respecto de las inversiones en inmuebles -productivos o de inversión- o determinados muebles, cuya actualización en ambos casos ya era permisible para las sociedades por parte del organismo de control local.

Resulta digno destacar, para el supuesto indicado anteriormente, que la tabla anexa incluyó factores de corrección con índices de ajuste que han sido estimados muy conservadoramente. Como ejemplo de lo expresado indicamos que, para el período de 12 años al 31/12/2015, el referido factor correctivo es de tan sólo un 382%, aproximadamente equivalente al diferencial de la divisa entre ambas fechas -la última a posteriori de liberada-, lo cual resulta asimismo contrastable con la monetización que arrojó la importante variación presupuestaria o la inflación contable dentro del sector público, que hemos desarrollado *ab-initio*.

Es de resaltar asimismo que los índices de ajuste resultan de aplicación para la totalidad de los bienes objeto de revalúo, sin segregar categorías según fuese su respectiva vida útil, en tanto para los muebles, al ser altamente de una menor duración respecto de los restantes activos de largo plazo, su ponderación debió haber sido diferencial.

Asimismo se debe tener en consideración la alta inflación del 2016 y hasta el 31/12/2017, en tanto el factor de ajuste de la planilla anexa del revalúo aplica una menor parte de ese incremento para ambos períodos, lo que resultaría concordante con el evidente atraso registrado en el valor de la moneda para el referido lapso.

Por otra parte, es digno de mención que el valor de la divisa posterior al 31/12/2017 y hasta 2018 alcanzó adicionalmente un alto incremento con su consecuente traslado a precios, lo cual hace desde ya presumir que en tres años y hasta el 2020, inclusive, se estaría obteniendo una depreciación de la moneda superior al 100% trianual, supuesto en el cual resultaría de aplicación directa la norma que dispuso el ajuste integral, según las normas contables en vigencia.

La modificación al artículo 95 de la ley de impuesto a las ganancias -que habilitó el ajuste impositivo por inflación y estableció el procedimiento para su vigencia a partir del 1/1/2018- previó una meta del 100% trianual que por entonces podía llegar a ser cumplida. Atento la posterior difusión de índices para 2018, un proyecto modificadorio resultó indispensable para evitar el ajuste que pasaría a implementarse a partir del segundo semestre del año.

En oportunidad del tratamiento del presupuesto 2019, al advertirse el importante impacto -del orden de los cien mil millones de pesos- que tendría la medida arriba indicada, se modificaron -por L. 27468 del 4/12/2018- los porcentuales anuales para el trienio⁽³⁾. En principio, los mismos no podrían superar -de forma no acumulada- el 55%, el 30% y el 15% respectivamente para cada uno de ellos (2018 al 2020 inclusive).

Frente a estos nuevos supuestos, poder alcanzar la meta de inflación de tan solo un dígito anual, y evitar la posibilidad del ajuste impositivo final, hoy se presenta remoto. Importa señalar que antecedentes internacionales demostraron que resulta necesario no menos de una década para derrotar una inflación estática o estructural como la del caso argentino -pues ya lleva más de 70 años de raigambre-, lo cual abarca, en nuestro caso, más de dos períodos completos de gobierno.

La propuesta del CPCE de la CABA, en cuanto refiere el resguardo del patrimonio invertido a través del "modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos" -en su tiempo contemplada por la IGJ a través de la RT 31/2011-, si bien calificada oportunamente de "inapropiada aunque de carácter legal", resulta una alternativa dentro del actual marco económico en la jurisdicción local. Pero ello de por sí no alcanza.

En este entorno, resulta mejor iniciar los estudios pertinentes a fin de lograr el necesario consenso para un ajuste "generalmente aceptado" para los intervinientes, tratando de lograr el objetivo mínimo de preservar el patrimonio invertido, que en su gran mayoría reconoce como origen a las inversiones primigenias de capital.

Reiteramos aquello manifestado en el sentido de que esta cuestión no es de naturaleza técnica sino más bien política, pues son los estados soberanos los que determinan que tenga vigencia la existencia del fenómeno, sin perjuicio de reconocer la existencia de economías con este tipo de distorsión en las que las disposiciones internacionales no han sido de aplicación.

Esta situación ya no existe en casi ningún país del mundo, a excepción de aquellos muy pocos que se encuentran actualmente en estado de guerra, lo cual es reafirmado por los índices promedios anuales de los organismos internacionales, que la sitúan en una media global cercana al 3%.

En un trabajo anterior⁽⁹⁾ planteamos una propuesta informativa a través del denominado "Estado de origen y aplicación de activos monetarios netos", en su tiempo combinado con el de "Origen y aplicación de fondos", los que a su vez al presente han dado origen al actual método indirecto del estado de flujo de efectivo, según resolución (FACPCE) 27/2009.

Si bien el mismo se refería a un estado comparativo con activos monetarios netos negativos por ser los respectivos pasivos corrientes superiores a los activos -lo cual es generador de una ganancia por exposición-, es normal que se presente la situación inversa (AC mayores a los PC), en cuyo caso el impacto sobre los resultados del ejercicio habrá de ser en sentido inverso (pérdida).

El vigente criterio de revalúo contable local -anteriormente parcial y optativo- reconocía como contrapartida el "mantenimiento actualizado del patrimonio neto", en tanto las variaciones de pasivos de largo plazo se actualizaban automáticamente a través de la aplicación de las normas contables vigentes. En un esquema combinado de activos netos la variación anual se encuentra perfectamente representada a través de los orígenes y aplicaciones de fondos -partidas de largo plazo- con más o menos el resultado neto nominal del ejercicio.⁽¹⁰⁾

Ante un supuesto caso de mantener estadísticas no confiables, la determinación del efecto podría realizarse a través de un índice o indicador que resultase aplicable al neto expuesto entre el inicio y el cierre, midiendo la estimada desvalorización de la moneda durante el período, e indicando en nota a los estados contables la restricción a la distribución de utilidades, no por la eventual falta de ajuste del capital, en su caso, sino por la exposición a la inflación de los activos monetarios netos.

Nuestro criterio va en el sentido de que discurrir acerca de la materia en el actual contexto económico resulta ajeno a la apreciación del profesional y su relación con los estados contables de ejercicio. Ello sin perjuicio de proponer aquellas acciones que, como tal, debiera asumir en aquellas circunstancias en que actúa en carácter de auditor, y en tanto su emisor no planteara otro tipo de contenidos para los estados que presenta.⁽¹¹⁾

IV - LA CONTABILIDAD EN EL SECTOR GOBIERNO

En nuestro país, la primera disposición, mal denominada ley de contabilidad para el sector público, fue sancionada por el Congreso Nacional el 26/9/1870 durante la presidencia de Domingo Faustino Sarmiento; llevó el N° 428 y su base fue un proyecto que había sido presentado cinco años antes, el 21/8/1865, por el Senador de Tucumán el contador Ladislao Frías. A posteriori, la ley 923 de 1878 que creó la Comisión Revisora de Cuentas Generales de la Nación, así como también el Reglamento de la Contaduría General del 31/12/1887, establecieron disposiciones de importante contenido que autorizaron a pensar por entonces **lo innecesario para ese tiempo del dictado de nuevas ramas para la contabilidad de gobierno.**

La referida norma tuvo como importante característica, durante los más de setenta y cinco años de su vigencia, **la forma (no el criterio) de utilización del sistema contable de partida doble.** La ejecución presupuestaria tenía en tanto como cierre final el mes de marzo siguiente -concordante en su tiempo con las prácticas empleadas en la ciudad italiana de Venecia-.

No obstante la ley local y su posterior reglamentación contemplaron mantener asimismo "*registros de los créditos y empréstitos, así como de las propiedades raíces y los buques del Estado junto a un inventario permanente de los bienes de su propiedad*", así como la tenencia de los libros y documentos respectivos hasta su oportuna remisión anual al Congreso Nacional para la aprobación de la inversión de los fondos recaudados, **el sistema implementado no funcionó acertadamente acorde a lo que de él se había esperado.**

En efecto, según manifiesta el contador general César Duro⁽¹²⁾, las extensas cuentas enviadas hasta el año 1900, conjuntamente con sus libros de contabilidad y los respectivos expedientes, trajeron aparejado que unas quince de ellas se trataran de manera conjunta siete años después de su comienzo.

Se observó por entonces que los registros (no se rubricaban) resultaron deficientes tanto por el laxo ejercicio económico no calendario expresado, como por el sustento originario que se expresaba en el denominado "libro borrador", dado lo impropio de la documentación de respaldo que contenía, no obstante sus asientos diarios y la utilización de auxiliares (mayores).

Sin perjuicio de lo indicado, a través de la ley 5096 del mes de julio de 1907 se dio aprobación definitiva a las Cuentas de Inversión de los años 1885-1900. A posteriori, en noviembre de 1916, se procede a la devolución del documento correspondiente al ejercicio 1914, luego de lo cual, durante los veinticinco años siguientes, no se daría tratamiento a ninguna cuenta de las que fueran emitidas por la referida Contaduría (sin perjuicio que las de los años 1925 a 1943 quedaron automáticamente aprobadas).

Asimismo, en el mes de setiembre de 1941, siempre según el mentado autor, y a través de la sanción de la ley 12689, resultaron aprobadas las cuentas de inversión de diecisiete ejercicios, ordenándose la devolución de más de mil trescientos libros y setecientos

mil documentos de respaldo de las operaciones.

Al tiempo que se proponía la creación de un Tribunal de Cuentas y la derogación de la originaria ley 428 denominada "de contabilidad", ello recién se habría de concretar el 2/4/1947 con la sanción de la ley 12961, norma reglamentada en febrero de 1948 y que comprendió por una parte la gestión financiera (presupuestaria) del Estado y por la otra la patrimonial (de bienes), ambas a cargo de los "responsables" respectivos. En tanto, por decreto ley 23354/1956 se creó el Tribunal de Cuentas de la Nación, asignándole asimismo las funciones de control externo de la hacienda pública.

Luego de transcurrido más de 120 años de vigencia de las normas anteriormente descriptas, comenzó a regir en el sector público nacional la actual ley 24156 de administración y control.

De la sola lectura del mensaje que acompañó el Poder Ejecutivo junto con los "*antecedentes*" que inspiraron este dictado, surgen claramente las importantes falencias que había tenido toda la legislación anterior y que motivaron su remplazo. Entre los principales defectos observados se encontraban: **la proliferación de las operaciones de endeudamiento -con y sin fondos externos-, un sistema de tesorería que consistía tan solo en una caja pagadora y un sistema contable con base en un control de naturaleza legal.**

Otros también allí citados daban cuenta de los **significativos atrasos y métodos inapropiados utilizados** para la confección de la Cuenta General del Ejercicio (ejecución presupuestaria o monetaria que se remitía al Congreso) y los **fenómenos inflacionario, hiperinflacionario, y el deficiente control de la gestión**, que no habían sido eficaces para la dirección y eficientes para la lucha contra la corrupción (a lo cual habría que adicionar, hoy, el efecto que asimismo percute sobre las actividades de narcotráfico).

El proyecto concebido originalmente tuvo como aspectos básicos el **perfeccionamiento del sistema republicano de gobierno vigente**, la transparencia en la obtención y aplicación de recursos públicos y la utilización de sistemas que generaran una barrera para todas las diversas formas de corrupción que habían proliferado en las instituciones y en la sociedad en su conjunto.

Los novedosos esquemas de administración y control tanto internos como externos, así como la mayor participación del Congreso Nacional en materia presupuestaria y de endeudamiento, ya aplicados en los países de avanzada y otros emergentes de la región, completaban la aspiración de la norma.

El sistema así creado por la ley establecía, entre otras, como pautas dignas de mención especial: **"implementar y mantener un sistema contable acorde"**, al tiempo que ordenaba establecer el órgano que sería el responsable de la dirección/coordination de los respectivos subsistemas de administración, a los que a su vez debía conducir y supervisar (lo cual recayó en la Secretaría de Hacienda).

Fue dable observar entonces la existencia de tres momentos en el proceso administrativo que darían origen a la intervención de los respectivos órganos: el previo, que había sido asignado al sistema presupuestario, el concomitante, en donde participarían la tesorería y el crédito público, y el posterior, que obviamente le correspondía a la contabilidad.

En orden a esa secuencia y al criterio de registro (de efectivo o devengado) de cada una de esas actividades, es que debió ser estructurado el funcionamiento del nuevo sistema integrado que así lo había establecido. Sin embargo, ello no ocurrió y la inapropiada reglamentación de la ley se encargó de desvirtuar aquella exposición de motivos original.

Las leyes dictadas y que dieron origen a la por entonces denominada "Contabilidad Estatal" (o pública), según fueron glosadas supra, demostraron la realidad de los hechos. No resultó factible en la práctica (y ello puede observarse a través de sus propios resultados arrojados) mantener un sistema mixto de información contemplando diferentes manifestaciones de significados opuestos: una de naturaleza eminentemente financiera y otra de tipo cercana a lo patrimonial.

La experiencia de más de 75 años de la primera norma dictada en tal sentido -aplicar la partida doble al método de efectivo-, no obstante las sanas intenciones de tomar lo que se conoció como "método italiano" al tiempo de su creación, culminó (francamente) en un desastre que, a posteriori, no debió ser emulado bajo ningún concepto o finalidad. La vigencia actual del denominado Sistema Integrado de Información Financiera (conocido como SIDIF) no ha podido a través de su "matriz de conversión" integrar tales manifestaciones y operar eficientemente en el sentido apropiado, tal como lo ha demostrado una posterior auditoría de ese sistema.

La supuesta visión conjunta (o doble visión) perseguida a través de tal procedimiento no resultó compatible con la definición y el objetivo dual que tiene la contabilidad. Por otra parte, el calificativo "financiero" que utilizan los sajones para referirse al producto de la materia no ha coadyuvado a la clarificación conceptual de la información, pues solo se discurría acerca de la existencia o no de la contabilidad como única disciplina.

Aplicar la partida doble en un sistema presupuestario como fue el originariamente concebido y luego desarrollado para su conjunto informativo, alcanzando el equilibrio contable de una manera automática, fue la base del error. Aunque las finanzas públicas no tienen al lucro como última finalidad, es claro que un sistema de tal naturaleza (presupuestaria) solo admite como alternativas a los ingresos (recaudaciones) y a los egresos (salidas de fondos): unas se las relaciona a percepciones y otras a las erogaciones.

El problema se comienza a plantear de forma más aguda cuando, aun empleando el denominado criterio del devengado, se registran indistintamente (como *activos*) en la conocida como Cuenta de Inversión -ejecución presupuestaria- partidas representativas de gastos, a rendir o no por sus destinatarios, fueran estas reales o "figurativas", como asimismo fondos derivados a jurisdicciones federales para su ejecución, más el componente patrimonial -o "contrataciones"- de la "propiedad, planta y equipo", al cual se lo registra como "erogaciones de capital".

El mero hecho de que ambos conceptos se encuentren en la misma columna del sistema de registro no quiere significar que se trata de similares conceptos: aquí las pérdidas no son activos, como tampoco los activos resultan gastos. Igual suerte le corresponde a las partidas que se presentan en el lado opuesto de la ecuación: los recursos no siempre son ganancias (p. ej., las provenientes de un default), y tampoco los *pasivos* no reconocidos, sean contingentes o por expropiación o confiscación los que por falta de registro generan utilidad ficta.

A diferencia de lo que acaece con las normas profesionales vigentes, tanto en el orden local como en el internacional, que establecen actualmente, entre otras tantas de sus disposiciones, bien sea un marco conceptual de normas contables como asimismo de presentación de información financiera, la regulación que establece la técnica aplicable en el sector estatal de nuestro país y percute en el sistema de contabilidad en el sector público, hoy es la resultante de un conjunto de disposiciones que abarca a sus seis órganos rectores (cuatro de administración y dos de control).

Sin perjuicio del análisis necesario para llegar a determinar en el caso la naturaleza de aquello que constituye el patrimonio estatal (sus activos y correspondientes compromisos registrables), abstracción hecha de que su objetivo sea la determinación o no de sus resultados -atento las especiales funciones que cumplen los órganos que integran el ente-, anticipamos desde ya nuestra opinión contraria a considerar a la referida problemática solo y exclusivamente como una cuestión relacionada con los eventuales valores asignables y/o a la clasificación o presentación que se debiera practicar de las partidas que conforman su novedoso esquema.

Estimamos por tanto prescindible el estudio de una formulación teórica apriorística de los estados de situación a determinada fecha como lo entiende el ente federal de la profesión contable, incluyendo un planteo ideal de presentación en particular tal como lo expresan los entes privados.

Ello representaría tan solo determinados aspectos parciales que bien se los puede calificar como de poca relevancia (en tanto son la resultante de un relativo análisis conceptual), pues el enfoque se debió centrar de forma muy específica en el registro correspondiente a realizar en relación con la o las contra partidas que les han dado origen o generación a las respectivas transacciones. En ese contexto, de haber existido erogación monetaria o creado una obligación en el caso de incorporación de activos, esos debieran ser los valores originales que en su caso debieran expresarse.

En el supuesto de un ingreso sin transacción monetaria como son las donaciones o bienes recibidos por herencia, en los que eventualmente también podrían coexistir otro tipo de partidas -elementos artificiales junto a los que provienen de la naturaleza-, ellos debieran ser incorporados según el estado de situación del cual dimanen: al exclusivo valor de los costos y gastos que demandare su ingreso hasta la respectiva inscripción final en los registros respectivos y teniendo en consideración el tipo de dominio a ejercer sobre ellos.

En el caso de los activos que incrementan el patrimonio, la registración debiera siempre reconocer la existencia de una contraprestación representativa -sean aquellos erogados y/o a través de la correspondiente generación de pasivos: exigibles al presente, futuros o contingentes-, como asimismo si fuera una transacción resultante de una disminución patrimonial actual o potencial posterior, en tanto tuviere su origen en la pérdida de un bien o la generación de una obligación por cualquier tipo de prestación.

Los estados financieros confeccionados sobre la denominada base del devengado, según los organismos internacionales, establecen ni más ni menos el resultado de la aplicación de la conocida contabilidad por partida doble, pues, amén de su finalidad como control por oposición de intereses, a través de su sistema de registro elabora y presenta a los activos totales de los entes -en este caso, de gobierno o que se relacionan con él- conjuntamente con sus pasivos y los demás flujos de fondos de efectivo relacionados.⁽¹³⁾

Este criterio debiera proporcionar todas las revelaciones importantes acerca de los compromisos futuros y contingencias que los organismos habrán de asumir, lo cual constituye la esencia informativa para la toma de decisiones adecuadas a las circunstancias, asegurando así la existencia de una gestión financiera presente y de futuro, sostenible en el largo plazo.

Los pasivos del sector público de gobierno han de incluir adicionalmente las demás obligaciones que no surgen solamente de su sistema de la deuda pública, como son aquellos impagos derivados de eventuales transacciones no registradas -tal las expropiaciones ejecutadas que se pudieron haber originado, como las sociales- y aquellas otras obligaciones aún de mayor plazo, de origen interno o externo, que hoy agobian a los ciudadanos, como asimismo las adquisiciones -internas y externas- sobrevaluadas por las falencias de origen, en donde solo resta el remedo judicial.

Asimismo, debería ser considerado usual el registro de pérdidas sufridas en importantes activos productivos por falta de adecuado mantenimiento, por el transcurso del tiempo que los ha tornado sin uso u obsoletos, por haber sido discontinuadas sus actividades oportunamente establecidas, o bien no se registra adecuadamente la deficiente infraestructura de todo tipo en materia de rutas, caminos o comunicaciones y la inexistencia o insuficiencia en materia de energía o transporte público, sin contar el deterioro de sectores como la sanidad o la seguridad pública, base para un desarrollo económico sustentable.

En realidad, una de las grandes fallas gramaticales de la ley ha consistido en asimilar el conocido criterio del "devengado" al de la "partida doble", en tanto aquel no es sino un componente *sine qua non* de dicho método. Concomitantemente, la denominación "sistema de contabilidad" a lo que es tan solo "registración de la ejecución" del planeamiento completa su desacertado tono.

Amén de lo expresado, hoy resulta preocupante el mantenimiento de aquella creación implosiva que ha generado institutos que no debieran tener vigencia en un Estado que se precie de moderno: los interminables subsidios de todo tipo -excepto aquellos que transitoriamente resultan indispensables- y los denominados fondos fiduciarios, fuente originaria para todo tipo de corrupción, así como también otros que en el orden internacional no resultan al presente permisibles, en especial la delegación de funciones legislativas o la declaración permanente de un estado de emergencia económica.

Al tiempo de creado el Fondo Garantía de Sustentabilidad de la ANSES, el número de empresas y sociedades donde el Estado mantenía algún tipo de participación -y por ende de su triple sistema de control: contable, de auditoría y de gestión- ascendía tan solo a 66. En tanto a fines de 2015 -20 años más tarde- las mismas, que alcanzaron un total de 114, tuvieron como origen principal la estatización de las AFJP a consecuencia del dictado, con fecha 20/11/2008, de la ley 26425. En aquella oportunidad, la cantidad de jurisdicciones y organismos estatales crecía así de un total de 210 a 265.

Ya en el mes de octubre de 2010, dos años después de la estatización de los fondos de las entonces AFJP, plantamos la permisibilidad de actividades con aquellos activos confiscados⁽¹⁴⁾, y en 2014 propusimos la inmediata creación del Banco de la Seguridad Social (BANSSES)⁽¹⁵⁾, en tanto el propio organismo manifestaba que, aunque hubiese actividades cuestionables, ellas eran legales.

Sucede que el sector público en nuestro país no incluye a las actividades financieras y las bancarias -que son controladas por las disposiciones del BCRA-, lo cual permite que las entidades cumplan exclusivamente con las disposiciones para las cuales fueron creadas, en tanto los auténticos titulares de los fondos se encuentran marginados no solo de su administración sino también de su control.

Lamentablemente, el actual proyecto de decreto de desburocratización y simplificación -en su art. 154, posteriormente reconvertido en proyecto de ley en la parte pertinente- mantiene en su texto al FGS, el cual podrá constituir y/o estructurar fideicomisos financieros, alquilar o prestar títulos u acciones o realizar aquellas actividades propias de los mercados financieros y bursátiles.⁽¹⁶⁾

Corresponde destacar aquí que los fideicomisos financieros -denominados fondos fiduciarios en el sector público por la L. 24441 de 1995- carecen de personería jurídica, pues se trata tan solo de un patrimonio de afectación, son instrumentos extrapresupuestarios,

no se encuentran regulados por la ley de administración financiera y, por ley 25565, imposibilitados de crear estructuras de personal ajenas a la jurisdicción en que actúan.

Lo expresado, entre otras cuestiones, habilitó al doctor Martorell⁽¹⁷⁾ a decir que "...el marco normativo del fideicomiso público es poco, malo y peligroso, dada su inexistente tipificación, que deviene de su ley de creación, y en especial por su falta de registración obligatoria y de contabilidad separada...", concluyendo que por ello, de no ser modificado, debiera ser abolido.

En tal sentido, una mejor estructura administrativa y de control se hubiese logrado estableciendo al FGS como órgano descentralizado o desconcentrado de la Administración Central -criterio este adoptado por la Agencia de Administración de Bienes del Estado-, en tanto las figuras que hasta hoy se han intentado se asemejan más al de una cuenta bancaria que a un instituto.

Recientemente, el doctor Ricardo Arriazu ha manifestado en tal sentido que "...las actividades económicas del sector público **aparentan contabilizarse de una forma rudimentaria y deficiente**, en tanto, al ocultar ciertas transacciones, dadas las erróneas metodologías contables utilizadas, sus registros contables no están integrados y consolidados debidamente al no adoptar las normas dictadas por la IFAC...", expresando que todo ello habrá de dificultar la relación de nuestro país con los organismos internacionales.⁽¹⁸⁾

Sin perjuicio de ello, corresponde destacar que el presupuesto ejecutado de 2015, al arrojar con el tipo de cambio oficial inmediato posterior a la eliminación del cepo cambiario un quebranto cercano a los U\$S 18.000 millones -o de un orden 100% mayor a dicho monto luego de la devaluación-, haría verosímil suponer que en el resultado del ejercicio 2016 dicho quebranto pudiese encontrarse allí incluido.

Resulta importante destacar al respecto que en el ejercicio de ese año 2016 se registró una inflación real mayor a la estimada para el precedente 2015, pero que, atento lo expresado, no ha incidido en la situación patrimonial del primero de esos documentos.

Debe señalarse que el valor de la divisa mantuvo durante 2017 una relativa estabilidad hasta el 15 de diciembre, en que se produce un reacondamamiento debido al cambio de las expectativas inflacionarias, lo cual le proveyó al BCRA un resultado positivo por diferencias de cambio para el ejercicio cerrado en ese año de aproximadamente 140.000 millones de pesos.

Como acontecimiento no estimado ni tampoco esperado⁽¹⁹⁾, a mediados del año 2018 se produce una corrida financiera que afectará el valor de la divisa, con una importante devaluación sobre el tipo de cambio anterior, y que habrá de tener importancia significativa en los índices de inflación estimados para el año (con similar incidencia en la banca oficial indicada supra, y habrá de impactar oportunamente en sus resultados).

V - CONCLUSIONES GENERALES

No existe al presente ninguna duda de que el país se ha acostumbrado a resolver sus conflictos de toda naturaleza a través de la inflación, lo que no puede ni debe ser aceptado por irracional. Dictada una norma, solo corresponde su respeto. Pero persistir en mantenerla o maltratarla a través de cambios inconducentes sin considerar el tiempo y/o el espacio en que se aplican resulta ser tan solo una necesidad de aquellos que tienen responsabilidades de gobernanza.

En el trabajo denominado "El indulto para la dirección y control de empresas"⁽²⁰⁾, analizando en detalle el decreto 196/2015 sobre el particular, concluíamos en que esa ominosa disposición solamente podría llegar a dirimirse "propiciando de inmediato la constitución de una institución que sustraiga los fondos del organismo para que maneje los recursos financieros con capacidad y honestidad profesional", y, tal como lo habíamos propuesto anteriormente⁽²¹⁾, se crease el Banco Nacional de la Seguridad Social (BANSES), pues -dada la importante incidencia de las operaciones que involucraban entonces varios puntos del PBI- requerían de su control a través de las normas que son de aplicación a las entidades financieras que fiscaliza el BCRA.

El proyecto del Ejecutivo presentado al Congreso para constituir un Fondo Fiduciario con el referido instituto -en tanto ello históricamente resultó fuente propicia para todo tipo de corrupción en la organización del Estado- nos llevó en la instancia a recordar lo manifestado por Mairal⁽²²⁾ en el sentido de que esa figura debería ser como mínimo modificada o eventualmente suprimida de nuestra legislación gubernamental.

Resulta de importancia destacar que el punto 9 del memorando firmado recientemente con el FMI establece la necesidad de que dicho organismo **asesore sobre la forma correcta de registrar la operación de nacionalización de los fondos de las ex administradoras de AFJP**, así como también de los cambios a operar en el sistema de jubilaciones, de forma que fuese compatible con el Manual Estadístico del ente internacional.⁽²³⁾

Con fecha 18/12/2018, a solo un día hábil de nota judicial previo a la feria anual, y por amplísima mayoría, la CSJN reconoció el agravio infligido a jubilados, reconociéndoles derechos que la ANSES les ha negado durante décadas, obligándolo a su provisión contable respectiva, que ahora debe acatar, a lo cual el organismo estatal ha manifestado que respetará lo resuelto por la justicia en tanto la mencionada cuestión "ya no es más una política de Estado".

La tan mentada cuestión⁽²⁴⁾ la hemos tratado con mucha antelación, desde el mes de agosto de 2013 hasta el mes de enero de 2015, cuando observamos:

- El cambio de decano en la Escuela de Negocios de Harvard luego de la denuncia de su profesor emérito al reconocer que los graduados -a su egreso- no estaban preparados para intervenir en situaciones éticas conflictivas.
- El impacto del entonces IPSAS 53 (hoy NIC 33) sobre los estados financieros relacionados con el sector público en el caso argentino.
- La realización por la ANSES de operaciones económicas dudosas, al margen de su específico objetivo social, por lo cual debía ser inmediatamente creado el BANSES en remplazo del FGS.
- El indulto otorgado para la dirección y control de empresas (públicas y privadas) a través de un decreto de necesidad y urgencia de principios del año 2015, otorgando un cierto blindaje legal y económico a sus participantes, no obstante lo manifestado por el órgano de control interno del sector público en relación con el Sistema de la Seguridad Social.

Actualmente, el acuerdo firmado con el organismo internacional incluyó la posibilidad de contabilizar recursos del ex FGS hasta un 0,4% del PBI a los efectos de generar el reconocimiento de la deuda previsional de la ANSES, aunque esas partidas no podrán ser

utilizadas para la cancelación de deudas corrientes. En lo que se refiere a dicho fondo, se podrán liquidar sus tenencias para hacer frente a los pasivos originados en sentencias judiciales, pero no para el flujo de erogaciones normales.

En el mes de noviembre de 2006 manifestábamos que *"las necesidades propias expresadas por los entes resultaban en gran parte aspectos operativos dentro de la estructura del Estado, que terminaban resolviéndose, las más de las veces, a través de la política y no de sus instituciones"*.

Las marchas y contra marchas que reflejan aquellos organismos -que bien se puede apreciar a través del dictado de sus disposiciones en las últimas décadas-, y que hemos planteado en distintas oportunidades, no son muy diferentes a las que se pueden observar en cualquier institución que integra nuestro sistema de gobierno.

Actualmente, pretender enajenar la participación que el Estado posee en Transener -ente continuador de las ex empresas eléctricas del Estado: Agua y Energía, Hidronor y SEGBA- a través de la creada Enarsa, sin haber aclarado en ningún momento anterior el delito previamente cometido por un ente privado provincial vinculado a una operación de importación de gas licuado, de consuno con la segunda de las citadas, nos lleva concordar con aquella manifestación sobre la materia energética que ha considerado que siempre *"el Estado se ha devorado a sus hijos bastardos"*.⁽²⁵⁾

Con respecto a las normas contables, ellas debieran emanar de los organismos competentes, sin interferencias de particulares opiniones ajenas a la materia. En el sector público de Gobierno corresponde mantener el sentido originario de la norma legal y, de no modificarse ella, mantener los criterios contables usuales imponiendo su estricto cumplimiento, e incorporando aquellos nuevos institutos que presenten proyección de futuro y que actualmente no se encuentran atendidos.

En el corto plazo reiteramos manifestaciones en materia de adecuación normativa para las inconsistencias reglamentarias incorporadas por las distintas reglamentaciones a la originaria ley de administración y de control del sector público nacional -no financiero- que impiden el funcionamiento orgánico entre los sistemas presupuestarios y de registro en el orden nacional.⁽²⁶⁾ Corresponde asimismo separar claramente las operaciones corrientes de las de capital, aunque abarcando la totalidad de actividades -administrativas y económicas- sobre la base de normas aplicadas en forma homogénea.

En tanto deficiencias en los modelos iniciáticos de registro no han podido conciliar los diferentes objetivos que presentan sus diferentes regímenes informativos, incluyendo el Sistema de Contabilidad Integradora de la Información Económica Nacional -más conocido como Cuentas Nacionales-, ello habrá de permitir demostrar el ingreso y producto a través de la confección de estados para el orden federal.

Dicho esquema abarca esencialmente las actividades empresariales, sociales e individuales en donde se informan todos los efectos que generan las familias, el gobierno y el comercio exterior, y arrojan como resultado final el ahorro y la inversión que se produce en el país. Un ejemplo de su funcionamiento puede observarse en el desarrollo formulado en forma reciente por el profesor Hugo Arreghini.⁽²⁷⁾

La mencionada propuesta permitiría, manteniendo el actual sistema -de origen y naturaleza presupuestaria-, compatibilizarlo a través de las referidas cuentas, que pueden obrar a manera de control por oposición de intereses. Simultáneamente, se podría corregir el seguimiento de la ejecución presupuestaria que realiza el actual órgano ejecutor (la Oficina Nacional de Presupuesto), transfiriendo asimismo esa actividad de control a la Jefatura de Gabinete, ente para lo cual ha sido esencialmente creado. Al presente, la función de ese instituto a través de la reforma constitucional de 1994 es fuertemente resistida por los motivos que aquí se han expresado.

Sin perjuicio de ello, y a modo de conclusión, se sostiene que la contabilidad, desde el inicio de su difusión como disciplina de carácter técnico hasta el presente, mantiene firme la sustancia que tiene su basamento en la partida doble, que no es solo un método para realizar sus asientos; son los principios que le dan origen a los mismos. En tanto, el denominado sistema de contabilidad para el sector público debe ser interpretado solamente como registro de la ejecución del presupuesto, que no requiere el uso de la doble partida desde que, al realizar y mantener sus movimientos financieros -no universales-, aplica el denominado sistema de caja o efectivo que, con y por excepción, incluye otras afectaciones de largo plazo sin que por ello se lo deba considerar un sistema contable: esta y aquella son disciplinas diferentes.

Notas:

(1) La denominación adoptada por el Organismo internacional refiere un conjunto de elementos que manifiestan un desequilibrio de carácter permanente en la economía general de un país, más allá del normal desencuentro que ocasionalmente puede existir entre la oferta y demanda de sus bienes y/o servicios. En ese sentido, nuestra economía puede encuadrarse como de tendencia permanente a la inflación, no por una cuestión de exceso monetario sino por el mantenimiento constante por parte de los gobiernos de su "núcleo irresuelto"

(2) Ver del autor: "Crítica a la confección de estados contables" - Ed. Club de Estudio - junio/1975 - págs. 9/13

(3) Ver del autor: "Los orígenes de la moderna contabilidad" - Ed. Dunken - octubre/2014, Cap. V: "El tractatus en la summa de Pacioli" - pág. 61

(4) Ver "Combatir las causas o aceptar consecuencias en materia de inflación" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 209 - febrero/2017 - págs. 125/7

(5) Ver Becker, Víctor y Escudé, Guillermo (Comp.): "Teoría y política económica" - Ed. EUDEBA - marzo/2019

(6) Expresión tomada en el sentido de conjunto de elementos o manifiestos que tienen vigencia temporal en un momento y pueden aparecer en un contexto determinado

(7) L. 27430 (BO: 30/12/2017)

(8) Un monto de similar magnitud reclaman las provincias para la aprobación final del presupuesto 2019, que a su vez plantea como objetivo oficial obtener un resultado primario equilibrado sin quebranto

(9) Ver: "La determinación de resultados" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - T. VIII - N° 90 - marzo/2007 - pág. 90

(10) Ver: "La profesión no se agota con el dictado de normas" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - T. X - N° 114 - marzo/2009 - pág. 370

- (11) Ver: "Combatir las causas o aceptar las consecuencias en materia de inflación" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 209 - febrero/2017
- (12) Duro, César et al: "Contaduría general de la Nación: su historia" - Sindicatura General de la Nación (SIGEN) - Bs. As. - abril/2016
- (13) Ver del autor: "La aplicación del método de lo devengado en los entes relacionados con el sector público. El caso argentino" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - T. XVI - N° 184 - enero/2015
- (14) Ver del autor: "De la delegación de funciones legislativas al discrecional empleo de los recursos" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 133 - pág. 1089
- (15) Ver del autor: "De la delegación de funciones legislativas al discrecional empleo de los recursos" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 180 - setiembre/2014, culminada en el N° 184 - enero/2015
- (16) Alternativas de asociaciones o negocios conjuntos posteriores a 2015 no han tampoco prosperado
- (17) Martorell, E.: "Fideicomisos públicos: requiém para una figura vergonzante" - El Derecho - 6/7/2007
- (18) Ver: "Transparencia, Democracia y República" - Clarín - 17/12/2017, en donde el economista y ex asesor del BCRA y el Ministerio de Economía se expide en lo pertinente con respecto al sistema de contabilidad gubernamental de nuestro país
- (19) En tanto el déficit de 30.000 millones de dólares de 2017 y que habrá de repetirse en 2018 no se llevó a cabo al inicio del cambio de gobierno, el ajuste respectivo acumulado anterior lo realizó el mercado
- (20) Ver del autor en: ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 189 - pág. 594 y ss.
- (21) Ver del autor su artículo: "Pérdidas de la ANSES" - La Nación - 9/10/2016
- (22) Mairal, Héctor A.: "Las raíces legales de la corrupción" - Ed. RAP SA - Bs. As. - 2007
- (23) Con esta medida se pretende eliminar la "contabilidad creativa" a que hace referencia el Dr. Ricardo Arriazu en su columna de Clarín del 17/6/2018
- (24) Ver desarrollos en ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 167 (T. XIV - pág. 824); N° 180 (T. XV - pág. 977 y ss.); N° 189 (T. XVI - pág. 36); y N° 184 (T. XVI - pág. 594 y ss.)
- (25) Ver Olivera, Francisco - La Nación - 23/6/2018. A esa fecha unos 6.000 agentes del Estado no informaron acerca de su patrimonio a la OA, entre los cuales se destacan especialmente los organismos previsionales
- (26) Ver del autor: "Reflexiones acerca del dictado de normas de contabilidad gubernamental" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 219 - diciembre/2017
- (27) Ver su desarrollo en: ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 216 - setiembre/2017 - págs. 843/78