

Asociación **A**rgentina de **P**resupuesto **P**úblico



REVISTA Nº 12

BUENOS AIRES, AGOSTO DE 1984

**AUTORIDADES DE LA ASOCIACION ARGENTINA
DE PRESUPUESTO PUBLICO — (A.S.A.P.)**

Presidentes Honorarios: Cont. José María LINARES
Lic. Miguel Angel BOLIVAR
Presidente: Cont. Horacio H. MUSCIA
Vicepresidente: Sr. Eduardo DELLE VILLE
Secretario: Sr. Alfredo AGULLEIRO
Tesorero: Dra. Josefina B. de REGO
Vocal Titular 1º: Cont. Adolfo RINALDI
Vocal Titular 2º: Lic. Norma BATTAGLINI
Vocal Titular 3º: Lic. Rodolfo TOMASONE
Vocal Titular 4º: Dr. Julio César TIBERIO
Vocal Suplente 1º: Cont. Lea C. CORTES de TREJO
Vocal Suplente 2º: Lic. Carlos DEAMBROGGIO
Vocal Suplente 3º: Sr. Carlos Jorge CODAZZI
Vocal Suplente 4º: Cont. Eduardo CHERTKOFF
Revisor de Cuentas Titular: Dr. Jorge BENZRIHEN
Revisor de Cuentas Suplente: Sr. Juan Carlos CROCCO

Asesor Jurídico: Dr. Horacio CORREA

**ASOCIACION ARGENTINA DE PRESUPUESTO PUBLICO
(A.S.A.P.)**

Esmeralda 339 - Piso 4º - Oficina 5 (1035) Buenos Aires

Tel. 46-7120 — (12.30 a 18 horas)

Sec. Adm.: Sra. Nelly de FORNERO

INDICE

– Editorial	3
– La Cuenta General como imperativo de un Sistema Republicano de Gobierno. Dr. JOSE ALBERTO DROMI	7
– La Cuenta General en la Legislación Positiva Argentina y en la Práctica. Dr. VICTOR DARIO POBLETE	32
– Un Proyecto de Cuenta General desde el punto de vista de las Contadurías Generales. Dr. RAUL MIGUEL OLAZABAL	45
– Un Proyecto de Cuenta General desde el punto de vista de los Tribunales de Cuentas. Dr. CARLOS ALBERTO ILLA	102
– Aporte a la Cuenta General al Sistema de Cuentas Nacionales. Dr. JOSE C. CALVAR	116
– ¿Qué espera el Poder Legislativo de la Cuenta General del Ejercicio? Diputado D. CARLOS ALFREDO VIDAL	135
– Aporte de la Universidad a la Cuenta General. Dr. ALFREDO LE PERA	143
– El Presupuesto como Plan de Gobierno y su control a través de la Cuenta General. Dr. CAYETANO LICCIARDO	159
– La Cuenta General del Ejercicio. Dr. GUSTAVO ENRIQUE WIERNA	178
– Cuenta General del Ejercicio. Dr. CIPRIANO FERNANDEZ	224
– La Cuenta General del Ejercicio y su Atomización. Dra. LEA CRISTINA CORTES DE TREJO	234
– Conclusiones	250
– Ponencia sobre: “Complementación de los Organismos de Planificación, Presupuesto, Contadurías Generales y Tribunales de Cuentas para incorporar a la Cuenta Anual del Ejercicio un estado de ejecución de planes y programas presupuestarios”. Dr. ERNESTO RAUL LAMAS	256

Este libro se terminó de imprimir
en la segunda quincena de diciem-
bre de 1984, en los Talleres de
ARTES GRAFICAS NEGRI S.R.L.,
Chacabuco 1038, Buenos Aires,
República Argentina

Editorial

Con la presente entrega concretamos otro convenio firmado por nuestra Asociación en el mes de junio del corriente año.

Con motivo de la realización en San Juan en el mes de junio del corriente año de las JORNADAS SOBRE CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO, organizadas por el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina y la Mesa Coordinadora de Contadurías Generales, se consideró oportuno la participación activa de nuestra Asociación.

Es así como integrantes de nuestro cuerpo directivo participaron de dichas Jornadas y se concretó un convenio de asistencia mutua con el Comité Organizador de las mismas.

Dicho convenio tiene ejecución en este número al incluirse en el mismo las conferencias desarrolladas en las Jornadas, como asimismo los trabajos presentados y sus conclusiones.

No dudamos que el presente material es de gran valor y ha de ser de mucha utilidad dado que en nuestro país, en general, no hay bibliografía sobre dicho tema.

Además este momento, cuando luego de varios años hemos vuelto a la normalidad constitucional, hace que este número sea un aporte de valor para nuestros organismos políticos y técnicos, sin dejar de tener en cuenta los estudios e investigadores de nuestras universidades y organismos de la materia.

Agradecemos a la Contaduría General de la Provincia de San Juan todo el apoyo brindado en cuanto a suministro y preparación del material.

SECRETARIADO PERMANENTE DE TRIBUNALES DE CUENTAS

Autoridades

<i>Presidente</i>	Cr. Eduardo Carpio (T. de C. de Salta)
<i>Vicepresidente</i>	Dr. Julio C. Castiglione (T. de C. de Santiago del Estero)
<i>Secretario</i>	Cr. Omar Alberto Vega (T. de C. de Chubut)
<i>Vocales</i>	Dr. Víctor Fernández Balboa (T. de C. de la Nación) Dr. Felipe A. Ferraro (T. de C. de Córdoba) Cr. David Saldeña (T. de C. de Mendoza) Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires
<i>Síndico</i>	Cr. Daniel E. Toloza (T. de C. de Catamarca)
<i>Secretario Ejecutivo y Director del Boletín</i>	Cr. Rubén C.A. Cardón

Mesa Coordinadora de Contaduría General

<i>Presidente</i>	Contaduría General de La Pampa
<i>Vicepresidente</i>	Contaduría General de Corrientes
<i>Secretario</i>	Contaduría General de Córdoba
<i>Tesorero</i>	Contaduría General de Buenos Aires
<i>Vocales</i>	Contaduría General de Mendoza Contaduría General de la Nación Contaduría General de Salta Contaduría General de Chubut

SEDE: Tribunal de Cuentas de la Provincia de Salta

Gral. Güemes 550 - 4400 Salta - Argentina

LA CUENTA GENERAL COMO IMPERATIVO DE UN SISTEMA REPUBLICANO DE GOBIERNO

José Roberto DROMI *

Esquema

I. ¿Cuenta de inversión o cuenta general del ejercicio?

1. Aspecto normativo

- a) Denominación constitucional: cuenta de inversión (art. 67 inc. 7 y art. 86 inc. 13).
- b) Denominación legal: cuenta general del ejercicio (decreto-ley 23354/56; ley de contabilidad, art. 37).

2. Aspecto práctico

- a) El ser: rendición de gastos.
- b) El deber ser: rendición de gastos e inversiones.

3. Concepto

- a) El presupuesto: control preventivo "autorización" y la cuenta de inversión: control represivo "aprobación".
- b) El presupuesto o la "autorización de los gastos" y la cuenta de inversión o la "aprobación de los gastos".

* Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Administrativo en la Facultad de Derecho, Universidad de Mendoza. Profesor de Derecho Administrativo Económico en la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo. Autor de varios libros en la especialidad de Derecho Administrativo.

II. ¿Aprobar o desechar?

1. *Por el objeto del control: ¿financiero, patrimonial o de gestión?*

- a) Objeto incluido: fiscalización financiera y patrimonial.
- b) Objeto excluido: fiscalización de gestión, eficiencia y resultados.

2. *Por la naturaleza del control: ¿legislativo, administrativo o judicial?*

- a) Inexistencia de actividad jurisdiccional en sentido material, orgánico y formal.
- b) Inexistencia de actividad legislativa en sentido material.
- c) Actividad "administrativa" del Poder Legislativo: Administración de control y control de la Administración.
- d) Naturaleza legislativa de la "autorización" presupuestaria y naturaleza administrativa de la "aprobación" de la cuenta de inversión.

3. *Por la oportunidad del control: ¿preventivo, concomitante o represivo,*

- a) Controles preventivos o anticipados: autorización del presupuesto.
- b) Controles concomitantes o simultáneos: informes e interpelaciones.
- c) Controles represivos o posteriores: la cuenta de inversión.

4. *Por el órgano controlante: *intra, inter o extraorgánico?*

- a) Control horizontal "interorgánico" del Poder Legislativo al Poder Ejecutivo.
- b) Comisión parlamentaria especial y permanente (ley 14179).

5. *Por la iniciativa del control: ¿de oficio o a instancia de parte?*

- a) Control oficioso del órgano controlante.
- b) Remisión de los estados contables por el órgano controlado.

6. *Por el alcance del control: ¿de legitimidad o de oportunidad?*

- a) Alcance restringido (razones jurídicas) o de legitimidad administrativa.
- b) Alcance amplio (razones jurídicas y razones políticas) o de legalidad administrativa: ¿quién? (de competencia), ¿qué? (objeto), ¿para qué? (fin), ¿cómo? (procedimiento), ¿cuándo? (oportunidad).

7. *Por el procedimiento de control: ¿administrativo o legislativo?*

- 1) En sede administrativa.

- a) Elaboración de la cuenta por la Contaduría General de la Nación.
 - b) Informe sobre la cuenta por el Tribunal de Cuentas.
- 2) En sede legislativa.
- a) Dictamen sobre la cuenta por la Comisión Parlamentaria mixta revisora de cuenta de la Administración.
 - b) Ley por la que se aprueba o desecha la cuenta por el Congreso de la Nación.
8. *Por el sujeto controlado: ¿Administración central y descentralizada?*
- a) Cuentas de la Administración expresamente incluidas: Administración central y entidades descentralizadas administrativas autárquicas institucionales.
 - b) Cuentas de la Administración eventualmente o supletoriamente incluidas: empresas del Estado.
 - c) Cuentas de la Administración expresamente excluidas: entidades descentralizadas económicas bajo forma de Sociedad del Estado (ley 20705, art. 6º).
9. *Por la conclusión del control: ¿aprobar o desechar?*
- a) Aprobación de la cuenta.
 - b) Rechazo de la cuenta.
 - 1) Rechazo parcial.
 - 2) Rechazo total.
 - 3) ¿Veto a la ley de rechazo total?
10. *Por los efectos del rechazo: ¿veto, impugnabilidad administrativa, responsabilidad política?*
- a) ¿Veto a la ley de rechazo parcial?
 - b) ¿La promulgación de la ley de rechazo importa consentimiento?
 - c) ¿Desde cuándo produce efectos jurídicos el rechazo?
 - d) ¿Si no lo veta ni lo promulga?
 - e) ¿Es posible el veto y contraveto del rechazo?
 - f) ¿En qué plazo puede impugnar el Poder Ejecutivo el rechazo?
 - g) ¿Tiene derecho subjetivo el Poder Ejecutivo a impugnar el rechazo?
 - h) ¿Por qué medios procesales puede impugnar el Poder Ejecutivo?
 - i) ¿Por qué razones puede impugnar?
 - j) ¿Qué trámite siguen las impugnaciones?
 - k) ¿El rechazo importa la promoción automática del juicio político?
 - l) ¿El rechazo por razones de oportunidad es admisible?, ¿cuándo?

Desarrollo

La Constitución Nacional en su art. 67, inc. 7, establece como competencia del *Congreso de la Nación* la fiscalización de la "cuenta de inversión" a modo de rendición del ejercicio financiero y de la ejecución y *cumplimiento del presupuesto* que tiene a su cargo el Poder Ejecutivo como cometido político impuesto por la misma Constitución en su art. 86, inc. 13. La Constitución Nacional establece los dos principios de esta herramienta constitucional, que forman parte del mismo: *su contenido*: "¿cuenta de inversión o de gastos?" y *su alcance*: "¿aprobación o rechazo?".

I. ¿Cuenta de inversión o cuenta general del ejercicio?

1. Aspecto normativo

La denominación *constitucional* es "cuenta de inversión" (art. 67, inc. 7, y art. 86, inc. 13) y la *denominación legal* es "cuenta general del ejercicio" (decreto-ley 23354/56, ley de contabilidad, art. 37).

2. Aspecto práctico

¿Cuenta de inversión o cuenta de gastos? Más que cuenta de inversión, se trata de cuenta de *gastos*. Hay una fundamental diferencia entre gasto e inversión, desde el punto de vista económico-financiero. El concepto de *gasto* hace referencia a lo *consumido*, incluso lo pagado por sueldo. La *inversión*, en cambio, es empleo de recursos en una actividad productiva o no, consumible o compensado con otro bien equivalente (Bielsa, Rafael, *Derecho administrativo*, t. II, Buenos Aires, La Ley, p. 584).

Por lo tanto, se trata de verificar lo *gastado*, no de fiscalizar la *inversión*, pues ambos conceptos son diferentes y dicen de hechos y realidades distintas.

3. Concepto

Es la relación entre lo que ha sido autorizado en cada crédito presupuestario y lo que se ha comprometido y pagado efectivamente con cargo a esos créditos (ver: Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, 2ª ed. ampliada y actualizada, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1975, p. 33 y ss.). Importa un análisis retrospectivo de la ejecución del presupuesto.

En la práctica administrativa y en el desenvolvimiento financiero del Estado el presupuesto es sólo un "*instrumento contable de previsión*", y ex post, es sólo un "*balance de resultado*". Ha perdido su importancia como "*instrumento jurídico-institucional de control*", dado los ceses funcionales temporales del Parlamento, y como "*instrumento económico*", dada la ausencia de una planificación orgánica, integral o global.

Es más, tanto se ha reducido su cometido que no va más allá de "*fixar los gastos*" y "*estimar los recursos*", pues hoy sólo "*estima los gastos*", dado el proceso inflacionario que lleva a rectificaciones continuas del instrumental económico, que impone medidas coyunturales y de emergencia en materia monetaria y financiera. Por todo ello, el presupuesto aparece sólo como una "*estimación*" o "*cálculo aproximado del déficit fiscal*", sujeto a ajustes contingentes y se ha degradado como instrumento idóneo de la política económica.

Por ello hemos dicho que lo que en realidad se "*autorizan*", son "*gastos*" y lo que se "*aprueba*", en consecuencia, son los "*gastos autorizados*" previamente, más no las inversiones. Lo que supone una restricción o limitación de ambos como instrumentos de gobierno y control, respectivamente, ya que han perdido su plenitud jurídica, política y económica. Es en consecuencia, "*una cuenta de gastos*" que no se compecece con la denominación constitucional de "*cuenta de inversión*", porque la llamada cuenta de inversión no se corresponde con su antecedente: el "*presupuesto*", que es sólo de "*gastos*". Para ser cuenta de inversión, verdaderamente, el presupuesto debería ser global, no sólo de gastos, sino un "*plan de gobierno*".

Como no se puede controlar más allá de lo que se autorizó a "*gastar*", la cuenta es nada más que de "*gastos*", por lo tanto el "*deber ser*" "*es cuenta de inversión*" (la denominación y contenido constitucional), pero el "*ser*" es "*cuenta de inversión*" (la denominación y contenido constitucional), pero el "*ser*" es "*cuenta de gastos* o cuenta general del ejercicio" (en la denominación y contenido legal y práctico).

II. ¿Aprobar o desechar?

Ambos conceptos dicen de la actividad de "*control*" del Congreso, atribuida por disposición constitucional (art. 67, inc. 7).

Para analizar este punto lo hemos dividido metodológicamente en diez aspectos.

1. *Por el objeto del control: ¿Financiero, patrimonial o de gestión?*

La aprobación de la cuenta general tiene por objeto controlar la gestión *financiera* estatal y la situación o estado *patrimonial* del Estado.

El *control financiero*, es el control propiamente de la ejecución del presupuesto, control del movimiento de fondo o de Tesorería (ingresos o egresos) o control de "cargos" o de *rendición de cuentas*.

Por su parte el *control patrimonial* consiste en verificar el aumento o disminución del activo y pasivo del Estado, comenzando por el inventario de sus bienes y valuación (Mordeglia, Roberto M., *Manual de Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Az Editora, 1977, p. 469).

Queda excluido de la fiscalización el *control de gestión* o de eficiencia, economía y resultados; o sea, se excluye el *control del grado de cumplimiento de los objetivos*, que se insertan en el marco general de lo dispuesto por la política económica.

En el caso de la fiscalización de la cuenta de inversión aquélla se extiende solamente a los dos primeros, por lo que resulta insuficiente como mecanismo de control. Pues, no sólo debería hacerse una verificación de los estados contables y financieros, de activos y pasivos, sino también verificarse el *cumplimiento de los objetivos fijados*, la eficiencia con que se lograron o no.

La realidad política, social y económica del Estado actual y su complejidad, exigen algo más que el control de legalidad y auditoría, *razones políticas de interés general* exigen que se controle la *eficacia en el logro de los objetivos*, en una palabra si el Estado cumplió o no debidamente con sus fines y si manejó, en función de ello, correctamente los fondos que pertenecen a la comunidad.

El control de gestión incorporado como objeto de la fiscalización permitiría una más plena participación del Congreso en la tarea de satisfacer el *interés general*, pues habilitaría a una mejor planificación y proyección contenida en el próximo presupuesto, ya que se efectuarían ajustes, reajustes y correcciones que potenciarían y darían mayor eficiencia a la actividad administrativa, optimizando el uso de los recursos y logrando más eficacia en la satisfacción de las necesidades públicas (Licciardo, Cavetano, *Las normas para el control en las empresas del Estado*, en Actualidad Administrativa, Nº 9, Salta, año 1979-1980, p. 35 y ss.).

2. Por la naturaleza del control: ¿Legislativo, administrativo o judicial?

La naturaleza del control que ejerce, en el caso, el Parlamento es *administrativa* (Silva Cencio, Jorge, *Estudios de Derecho administrativo*, t. I, Montevideo, Ed. Amalio Fernández, 1979, ps. 87-89), pues el acto de control —aprobación o rechazo— es un acto administrativo, aunque se materialice a través de un acto legislativo o ley en sentido formal (Bielsa, Rafael, *Régimen jurídico de la contabilidad pública*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1955, p. 53 y ss.).

Es esencial o sustancialmente administrativa la naturaleza del control, pues se limita a *verificar* y a expresar conformidad o disconformidad con la rendición de cuentas del Poder Ejecutivo, sin que el acto encierre elaboración o creación del derecho, a través de *normas jurídicas generales* que determinen conductas, que es la nota propia y tipificante de la función *legislativa* (Bidart Campos, Germán, *Manual de Derecho constitucional argentino*, Buenos Aires, Ediar, 1972, p. 471; Marienhoff, Miguel, *Tratado de Derecho administrativo*, 2ª ed., t. I, Buenos Aires, Ed. Abeledo-Perrot 1977, p. 57).

La naturaleza de la función no la determina el *órgano* que la realiza, ni el *procedimiento* seguido. El control es de naturaleza *legislativa* cuando los actos son sustancial y formalmente legislativos, es decir que suponen la creación de derecho.

En tanto que no toda la actividad del *parlamento* es legislativa, sino que también ejerce *función administrativa* (Dromi, Roberto, *Instituciones de Derecho administrativo*, Buenos Aires, Ed. Astrea, reimposición 1978, p. 155 y ss.), en este caso, el acto de control es emanación de la función administrativa, *sustancial, materialmente*, es un acto *administrativo*, pues se trata de una declaración unilateral, de alcance individual, que no establece normas de alcance general, aun cuando el acto dictado tenga *forma de ley* (Cassagne, Juan Carlos, *Derecho administrativo*, t. I, Buenos Aires, Ed. Abeledo-Perrot, 1983, p. 60).

El *control* es una de las manifestaciones de la función administrativa. En este sentido el *contralor* por el Poder Legislativo, de los actos del Ejecutivo, manejo y destino dado a los fondos públicos, es un cumplimiento del *cometido estatal* encomendado por imperativo constitucional, recreando el equilibrio institucional de tripartición funcional de competencias. En este caso *actúa* como *administración de control* o *función administrativa de control*, realizando un conjunto de actividades encaminadas a ese *fin*: controlar a la Administración.

La función de control encomendada al *Legislativo* es un poder-deber que se estructura sobre la idea de tutela, cuidado y salvaguarda del orden jurídico (ver: Soto Kloss, Eduardo, *La toma de razón del poder normativo de la contraloría de la República*, en G.C., Santiago de Chile, 1977, ps. 168-169).

No es actividad *jurisdiccional*, pues no hay cosa juzgada, no hay recurso, acusación o defensa, etc. No hay conflicto a derimir por un órgano tercero imparcial e independiente y no hay decisión con fuerza de verdad legal (ver: Dromi, Roberto, *El Poder Judicial*, Tucumán, UNSTA, 1982, p. 46 y ss.).

Debemos señalar la diferencia existente entre *aprobación* de la *cuenta de inversión* y la *autorización* del presupuesto. En el primer caso queda demostrado que se trata de un *acto administrativo* con forma de ley, expresión de la función administrativa. En el segundo caso hemos señalado que se trata de una ley en sentido material y formal, pues tiene carácter *normativo*, es una *expresión jurídica*, no sólo una "expresión cifrada" de las obligaciones y de los derechos, de las potestades y de los deberes que competen a la Administración en materia de ingresos y de gastos públicos (Giuliani Fonrouge, C.M., *Derecho financiero*, 2ª ed., vol. I, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1970, ps. 128-130; Dromi, Roberto, *Constitución, Gobierno y Control*, Mendoza, Ed. Ciudad Argentina, 1983, p. 212 y ss.). La autorización del presupuesto es ley en tanto tiene "*carácter normativo*" de orden imperativo, que afecta derecho e intereses de todos los ciudadanos y que a la vez "*habilita la competencia*" del Poder Ejecutivo.

3. *Por la oportunidad del control: ¿Preventivo, concomitante o represivo?*

En cuanto a la oportunidad, el control puede operarse *antes, durante o después* de la actuación administrativa fiscalizable. Los controles *preventivos o anticipados*, por los cuales se revisa el acto antes de que llegue a ejecutárselo dentro de su proceso de formación, puede ser "administrativo" (vgr., autorización), *judiciales* (vgr., suspensión judicial de la ejecución y las medidas de no innovar), y *legislativos* (vgr., aprobación del presupuesto, autorización de empréstitos).

Los controles *concomitantes* generalmente los hace la misma Administración, a través de la potestad jerárquica de la estructura administrativa, o a través del sistema de fiscales y síndicos destacados por organismos de control, como el Tribunal de Cuentas y la Sindicatura General de Empresas Públicas.

Los controles *repressivos* o *posteriores* se operan en sede *administrativa* por vía de los recursos administrativos y la propia intervención administrativa; en sede *judicial* por medio de las acciones procesales administrativas de plena jurisdicción y anulación, y los demás remedios judiciales, y en sede *legislativa* a través de la aprobación de la *cuenta de inversión*, el juicio político, etc.

La *aprobación* de la cuenta de inversión es un típico caso de control *a posteriori*, ex post facto. Esta actividad —aprobación— cierra el circuito del control que se inicia con la *autorización* para gastar, *presupuesto*, que opera como *control preventivo*. Al mismo tiempo participan del circuito de control órganos administrativos —*internos* y *externos*— respectivamente, la *Contaduría General* y el *Tribunal de Cuentas*, quienes también ejercen controles *preventivos*.

La preocupación dominante de estos institutos es la *legalidad presupuestal objetiva*, que refleja, aunque sea indirectamente, una cierta protección de los derechos de terceros (administrados, interesados en licitaciones públicas; funcionarios, titulares de legítimo interés, personal y directo). (Real, *Nuevos estudios de Derecho administrativo*, Montevideo, Acalí, 1975, ps. 96-97).

En síntesis, el *Parlamento* realiza sobre la gestión patrimonial-financiera del Estado un triple control: *preventivo* al fijar el presupuesto, *autorización* para gastar; *a posteriori*, aprobación de la cuenta de inversión, es decir controla cómo y en qué se gastó; y *concomitante*, a través de la interpelación a los funcionarios responsables.

4. Por el órgano controlante: ¿*Intra*, *inter* o *extraorgánico*?

Es típicamente un control *interorgánico*. Esta es una categoría de los controles *horizontales*. Estos resultan de las respectivas relaciones que se establecen entre los distintos sistemas orgánicos, en especial entre los tres órganos de poder que tienen asignadas las *funciones* ejecutiva, legislativa y judicial. Trátase en la especie de *control parlamentario*. Es el tradicional control legislativo de la Administración. Entre los mecanismos clásicos de control legislativo pueden citarse: a) los pedidos de informes o preguntas escritas; b) los llamados a Sala; c) debates o interpelaciones; d) comisiones o comités parlamentarios de investigación y encuestas; e) el instituto de la censura parlamentaria a los Ministros o al gabinete; f) el juicio político; g) control de determinados nombramientos; h) enmiendas; i) control de tratados a través de la ratificación de acuerdos; j) control del comisario parlamentario (Dromi, Roberto, *Instituciones de Derecho administrativo*, ob. cit., ps. 96-98, *Derecho administrativo económico*, t. II, Buenos Aires, Ed. Astrea, 1979, p. 572).

En el caso específico que nos ocupa la intervención legislativa en materia presupuestal y financiera, como competencia de los representantes del pueblo, se realiza a través de una Comisión creada al efecto por ley 14179 del año 1952: la "*Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración*". La Comisión tiene por *objetivo el examen y estudio* de las cuentas de la Administración (decreto-ley 23354/56, arts. 39-40) en cumplimiento de lo prescripto por el art. 67, inc. 7, de la Constitución Nacional.

La Comisión está formada por dos senadores y tres diputados, cuyos mandatos duran hasta la próxima renovación trienal de la Cámara a que pertenecen y que son elegidos en forma similar que los miembros de sus comisiones permanentes. Anualmente la Comisión elige un presidente y un vicepresidente. Cuenta para sus tareas, con el personal administrativo y técnico que establezca el presupuesto general para el Senado (art. 2º, ley 14179). La Comisión se encuentra investida con las facultades que las Cámaras delegan en sus comisiones *especiales y permanentes* (art. 3º, ley 14179).

En síntesis, el control que ejerce el Poder Legislativo sobre la gestión financiera de la Administración, es un control "*entre-órganos*" que hace al mantenimiento del equilibrio en la división de competencias de los llamados "poderes" que institucionaliza la Constitución Nacional.

5. *Por la iniciativa del control: ¿De oficio o a instancia de parte?*

En el caso tratase de *control o verificación de oficio*, pues el órgano legislativo por expresa disposición constitucional (art. 67, inc. 7) interviene controlando los actos del Ejecutivo. El órgano controlado ni terceros promueven el control, sino que es el propio órgano *controlante* quien debe hacerlo porque así lo determina la norma (Bielsa, Rafael, *Régimen jurídico de la contabilidad pública*, ob. cit., p. 53), sin perjuicio del deber del Poder Ejecutivo de *remitir* los estados contables.

6. *Por el alcance del control: ¿De legitimidad o de oportunidad?*

El control de la *cuenta de inversión* tiene un *doble alcance*: de legitimidad y de oportunidad.

La *legalidad administrativa* está compuesta por razones "políticas" (de oportunidad, conveniencia o mérito) y por razones "*jurídicas*" de legitimidad o legalidad estricta. Todo el obrar público contiene, inseparablemente, aspectos

de una y otra. No hay actividad absolutamente "regulada" ni absolutamente "discrecional", ni tampoco el obrar es puramente de legitimidad o de oportunidad; siempre concurren aspectos de una y otra.

El control de la *legalidad financiera (especie)* comprende ambas razones, ya que el concepto de *legalidad administrativa (género)* abarca las facultades regladas y las facultades discrecionales del obrar administrativo sometido a determinados límites (razonabilidad, buena fe, desviación de poder, etc.).

El control de *oportunidad* se refiere a una parcela de la actividad discrecional sin límites.

El control de *legalidad financiera* alcanza al *quién* (órgano competente para actuar), al *qué* (la decisión adoptada) y al *para qué* (fin que se persigue con el acto): "satisfacción del interés general", fin justificativo de toda acción administrativa que se ejerce con límites, el primero de ellos el de la racionalidad, para impedir proceder arbitrariedad, abusivos e ilógicos. En el caso del funcionario sólo tiene las facultades que la ley (presupuesto) le señala expresamente. Nunca puede ejercer atribuciones discrecionales, a menos que la ley se las conceda directa y categóricamente. Todo lo enunciado —quién, qué y para qué— se considera *actividad reglada*. (Waline, Marcel, *Etendue et limites du contrate du juge administratif sur les actes de l'Administration*, en *Etudes et documents*, Conseil d'Etat, Paris, 1956, fascículo 10, p. 25 y ss.; Fernández Rodríguez, T.R., *La doctrina de los vicios del orden público*, Madrid, IEAL, 1970).

Por su parte, los elementos *discrecionales* se refieren específicamente al *cómo* (procedimiento) y al *cuándo* (conveniencia); elementos que pueden considerarse parcialmente *discrecionales*. En el primer caso, el *cómo* (procedimiento), se refiere a normas de carácter técnico-contable (específicas o generales) que determinan el procedimiento a seguir para realizar los *gastos o inversiones*, vgr., las leyes de contabilidad, obras públicas, etc. En relación al *cuándo* (el momento, mérito, conveniencia, tiempo) podemos afirmar que es el elemento de mayor contenido *discrecional*, pues fundamentalmente dependerá de la valoración que la Administración haga de la satisfacción de las *necesidades públicas* o del *interés general*, en una palabra, del momento que el órgano administrativo como conveniente u oportuno para su acción.

En síntesis, el control comprende la fiscalización de las *razones jurídicas* (de legitimidad estricta) y *razones políticas* (conveniencia) del obrar administrativo financiero patrimonial. El Congreso está facultado no sólo para con-

trolar la *legalidad* (estricta), sino también la *oportunidad*, es decir si hubo *buena o mala administración* de los fondos públicos, en una palabra, si se valoró convenientemente las circunstancias de hecho y el objeto del acto: satisfacción del interés general. *Es decir, que la discrecionalidad (razonabilidad, desviación de poder y buena fe) y su sucedánea obligada, la oportunidad, son quehaceres públicos fiscalizables.* (Ver: Dromi, Roberto, *Derecho subjetivo y responsabilidad pública*, Bogotá, Temis, 1980, p. 83 y ss.).

En el marco de la realidad el Poder Legislativo controla o verifica el cumplimiento del *destino* de las partidas, *previamente determinadas en el presupuesto*, que a su vez incorpora la iniciativa o valoración de las razones de oportunidad que invocó el Poder Ejecutivo al proyectarlo y/o que incluyó el Poder Legislativo en la sanción de la ley de presupuesto, con lo cual la "*previsión normativa*" *anticipada de la oportunidad forma parte de la legitimidad a través de su incorporación a la ley de presupuesto.*

7. Por el procedimiento de control: ¿Administrativo o legislativo?

La *aprobación de la cuenta de inversión* comprende diversas etapas que se verifican en sede *administrativa* y en sede *legislativa*. En cada una de ellas rige el procedimiento pertinente para la emisión de los respectivos actos de control.

1) En sede administrativa

a) *Elaboración de la cuenta por la Contaduría General de la Nación.* La Contaduría General de la Nación es un organismo de la Administración Central y de contralor *interno*, revisor de los actos de la Administración en lo referente a la ordenación de los gastos y uso de los recursos y créditos, así como también el control sobre la recaudación de los recursos, manejo de fondos y valores, y conservación de bienes, *clausura del ejercicio del presupuesto y cuenta general, financiera y patrimonial del Estado.*

La referida fiscalización se ejerce por el procedimiento de "*auditoría contable*", para verificar aspectos contables y legales (art. 14, decreto 4053). (Mazzoco, Angel Raúl, *El contralor externo de la Hacienda*, Buenos Aires, Ed. Hombre Vida, 1969, ps. 129, 134 y 142).

La Contaduría General de la Nación tiene a su cargo, por medio de las contadurías centrales de los ministerios y entes descentralizados, el control *preventivo* y a *posteriori*, *interno* y de origen *legal*, *de los gastos y pagos*. (le-

galdad financiera). Este control se dice interno porque la Contaduría General, orgánicamente, no está desvinculada de la Administración Central, sino integrada en ella como dependencia del Ministerio de Economía, dotada de desconcentración funcional y especialización técnica. (Real, Alberto Ramón, *La Contaduría General de la Nación* (Uruguay), en La Contraloría General de la República, ob. cit., ps. 159-64. El papel de las Contadurías Generales es creciente y significativo en el ordenamiento de la nueva administración, cumplimenta funciones de ajuste en la programación presupuestaria, contabilidad administrativa, planificación financiera y eficacia administrativa).

La Contaduría General tiene a su cargo la *elaboración* de la Cuenta de Inversión o Cuenta General del Ejercicio (art. 37, decreto-ley 23354/56 —ley de contabilidad— y decreto-ley 3453/58).

Conforme a la norma, la Cuenta General comprenderá (art. 37, decreto-ley 23354/56):

“Art. 37 (según decreto-ley 3453/58). La cuenta general del ejercicio será preparada por la Contaduría General y estará formada por los siguientes estados:

- 1) De la ejecución del presupuesto general, que deberá reflejar lo autorizado por cada crédito y lo comprendido con cargo a los mismos.
- 2) De cada una de las cuentas de que trata el art. 26.
- 3) De lo calculado y lo efectivamente ingresado en el ejercicio por cada ramo de entrada.
- 4) De lo recaudado y pagado, en cuanto tales ingresos y pagos se relacionen con el presupuesto general del ejercicio.
- 5) De los residuos pasivos a que se refiere el art. 35.
- 6) De la evolución de los residuos pasivos correspondientes a ejercicios anteriores.
- 7) Del movimiento de fondos, títulos y valores operado durante el ejercicio.
- 8) Del activo y pasivo del tesoro al cierre del ejercicio.
- 9) De la situación financiera al cierre del ejercicio.
- 10) De la cuenta patrimonial, que deberá reflejar las existencias al iniciarse el ejercicio, las variaciones producidas durante el mismo como resultado.

de la ejecución del presupuesto general o por otras causas y la situación al cierre.

11) De la deuda pública al comienzo y al final del ejercicio.”

“A la cuenta general del ejercicio se agregarán los estados con los resultados de la gestión de las *entidades descentralizadas*, a cuyo efecto los términos del ejercicio de éstas se ajustarán al que establece el art. 1.”

“No obstante ello el Poder Ejecutivo podrá acordar excepciones a lo dispuesto en el párrafo anterior en cuanto se refiere a los términos del ejercicio respecto de aquellas entidades de carácter comercial o industrial, cuando la naturaleza de la explotación requiera un ejercicio económico distinto. En tal caso, los estados demostrativos de los resultados de su gestión se incorporarán a la primera cuenta general del ejercicio que el Poder Ejecutivo remita al Congreso.”

Reglamentación (decreto 7384/64). “Los estados demostrativos de los resultados de la gestión de las entidades descentralizadas, a agregarse a la cuenta general, deberán comprender los señalados en los incs. 1 a 10 del art. 37 de la ley.”

Por su parte el art. 38 (1º y 2º párrafos) de la referida ley de contabilidad, establece además que la Contaduría General *verificará* los estados de cuenta.

“Art. 38. A los efectos de la preparación de la cuenta general del ejercicio, los servicios administrativos remitirán a la Contaduría General, antes del 15 de febrero de cada año (decreto 11446/65), los estados que reflejan el movimiento habido en la respectiva jurisdicción.”

La *Contaduría General* *verificará* dichos estados, *compilará* y *complementará* la cuenta general del ejercicio y la remitirá directamente al Tribunal de Cuentas antes del 31 de mayo siguiente (decreto 11446/65)....”

b) *Informe sobre la cuenta por el Tribunal de Cuentas*. Tal como lo determina el art. 38 de la ley de contabilidad (decreto-ley 23354/56), una vez verificadas las cuentas por la Contaduría General, éstas deben remitirse al Tribunal de Cuentas de la Nación.

Por decreto 23354/56, ratificado por ley 14467, el Estado Nacional sustituyó la ley de contabilidad 12961 de 1947 y a la vez organizó el Tribunal de Cuentas acerca de la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas como órgano cons-

titucional extra-poder en el Derecho público provincial; ver: Cubillos, Mario Alberto, *El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza: su naturaleza jurídica*, Mendoza, Universidad Nacional de Cuyo, 1973). El organismo creado muestra semejanza con los similares de la legislación comparada, con denominaciones idénticas o de Contralorías Generales, Cortes de Cuentas, etc.

El Tribunal de Cuentas se integra con cinco vocales, uno de ellos presidente. Los designa el Poder Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Hacienda, con acuerdo del Senado.

Es atribución del Tribunal analizar todos los actos administrativos que se refieran a la hacienda pública y observarlos cuando contraríen o violen disposiciones legales o reglamentarias, dentro de los 60 días de haber tomado conocimiento de ellos (art. 85, ley de contabilidad). La ley somete a control todos los actos administrativos referentes a la hacienda pública, sin hacer distinciones acerca del Poder del Estado en que se producen o el grado del órgano que dentro de esos poderes emite el acto final. El control recae, por tanto, sobre un procedimiento administrativo, que aprueba u observa.

La *conformidad* se da sobre todo el procedimiento y la *observación* sobre el acto decisorio.

Además de los deberes mínimos de analizar todos los actos administrativos que se refieran a la hacienda pública, es atribución del Tribunal de Cuentas:

- 1) Fiscalizar y vigilar todas las operaciones financiero-patrimoniales del Estado (art. 48, inc. b).
- 2) *Examen y juicio de cuentas de los responsables* (art. 84, inc. c).
- 3) Declaración de responsabilidad y consiguiente formulación de cargos (art. 84 inc. d).
- 4) Asesorar a los poderes del Estado en materia de su competencia (art. 84 inc. p).
- 5) Fiscalizar las empresas del Estado por intermedio de auditores y síndicos.

En suma el Tribunal ejerce el *control externo* de la *gestión* de la *Administración general* (art. 84 inc. a), mientras que la Contaduría tiene a su cargo el control interno de la hacienda pública (art. 73 inc a).

El control externo de la gestión del Tribunal de Cuentas es asignado al Congreso, por el art. 89 de la ley de contabilidad (Mazzoco, Angel Raúl, *El contralor externo de la Hacienda*, ob. cit., p. 154 y ss.).

En el derecho público provincial las constituciones locales han creado este órgano extra poder, con rango constitucional y no legal como acontece en el ámbito nacional (cfr. las constituciones provinciales, vgr., Constitución de la Provincia de Buenos Aires, art. 147 (Tribunal de Cuentas); de Río Negro, arts. 119 a 122, que instituye precisamente la Contraloría General de la Provincia).

El art. 38 de la ley de contabilidad establece en el caso específico de la *Cuenta General del Ejercicio* cuáles son las atribuciones del Tribunal de Cuentas, referido en particular al *informe* o *dictamen* legal y contable que debe elaborar.

Así el mencionado art. 38, dice:

“...El *Tribunal de Cuentas* estudiará esta documentación e *informará* sobre los aspectos legales y contables de la cuenta general del ejercicio agregando:

- a) un estado de los saldos de las cuentas de los responsables al comienzo y al fin de cada ejercicio con indicación de los casos de cumplimiento de la obligación a rendir cuenta;
- b) un compendio de las observaciones formuladas durante el ejercicio;
- c) toda otra información que estime conveniente.”

“El referido informe, juntamente con la cuenta general del ejercicio, deberá ser enviado al Poder Ejecutivo para su *elevación* al Congreso por conducto de la Secretaría de Hacienda antes del 31 de julio siguiente (decreto 11446/65)”. (El término *elegar* no es adecuado, pues *no* eleva el Poder Ejecutivo al Congreso, sino que lo *envía*, ya que se trata de dos órganos de igual jerarquía constitucional).

Reglamentación. (decreto 13100/57). “La Contaduría General de la Nación dictará las normas, modelos e instrucciones para la preparación, por parte de los servicios administrativos, de los estados a que se refiere el art. 38 de la ley. Antes de entrar en vigencia tales normas, modelos e instrucciones, la Contaduría General de la Nación solicitará opinión al Tribunal de Cuentas de la Nación.”

Una vez receiptado el informe por el Poder Ejecutivo, éste lo envía al Congreso por vía de la Secretaría de Hacienda.

La *cuenta de inversión* que el Poder Ejecutivo debe remitir al Congreso, además de lo exigido por la ley de contabilidad comprenderá un *estado patrimonial* al 31 de diciembre de cada año y un estado del movimiento de cuentas de "responsables" por jurisdicción ministerial a igual fecha (art. 5º). Dentro de los sesenta días de enviada la cuenta de inversión al Congreso, el Poder Ejecutivo remitirá los libros y documentos pertinentes.

2) *En sede legislativa.*

a) *Dictamen sobre la cuenta por la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración.* Tal como se ha dicho más arriba, la Comisión tiene por finalidad el análisis y examen de la *cuenta de inversión*. En tal sentido lo establece la ley de contabilidad (decreto-ley 23354/56, art. 39):

"Art. 39. Una comisión *bicameral* del Congreso tendrá a su cargo el examen de la cuenta general del ejercicio. Esta comisión podrá requerir de las oficinas de la Administración nacional los informes necesarios para el mejor desempeño de su misión."

Reglamentación (decreto 13100/57). "Las oficinas de la Administración nacional evacuarán y remitirán directamente los informes que la comisión *bicameral* a que se refiere el art. 39 de la ley, les requiera."

Por su parte, el art. 40 de la mencionada norma establece el *término o plazo* para que la Comisión expida su dictamen:

"Art. 40. La comisión a que se refiere el artículo anterior, deberá expedirse antes del 15 de setiembre siguiente; en su defecto, el *Congreso tomará como despacho el informe del Tribunal de Cuentas* a los fines de su pronunciamiento.

Si al clausurarse el quinto período ordinario de sesiones posterior a su presentación no existiera pronunciamiento del Congreso, la cuenta general del ejercicio se considerará *automáticamente aprobada*."

Discrepamos con lo establecido por la ley de contabilidad en relación a la aprobación *automática*, por cuanto consideramos que el Poder Legislativo no puede renunciar a la obligación impuesta por la Constitución Nacional (art. 67 inc. 7) en cuanto le encomienda "aprobar o desechar la cuenta de

inversión". El legislador por vía reglamentaria (art. 40, decreto-ley 23354/56) ha transgredido expresos preceptos constitucionales. La *aprobación automática* importa una *renuncia* a la competencia por parte del Poder Legislativo. Por ello es que afirmamos que el último párrafo del art. 40 de la ley de contabilidad, es *inconstitucional*, en lo que se refiere a la *aprobación automática*.

La Comisión debe presentar a las Cámaras antes del 30 de abril, un *dictamen* del estudio realizado sobre la cuenta de inversión. En defecto de ello informará dentro de ese plazo, las razones motivantes que hubieran impedido el dictamen. Si la Comisión no presentara el informe o dictamen ni adujera razones del impedimento, haya o no expirado su mandato, el Congreso resolverá la situación dentro del primer mes de las sesiones ordinarias (art. 4º, ley 14179/52), aunque el procedimiento que en la actualidad se sigue es el del art. 40, primera parte, de la ley de contabilidad, que implícitamente deroga el art. 4º de la ley 14179.

b) *Ley por la que se aprueba o desecha la cuenta por el Congreso de la Nación*. El *procedimiento* a seguir para aprobar la cuenta de inversión es que establece la Constitución Nacional (art. 68 y ss.) para la elaboración y sanción de las leyes. Ahora bien, el acto de control-aprobación, es *formalmente* una *ley*, pero *materialmente* un acto administrativo, pues el Congreso ejerce actividad administrativa, cuando controla en el caso a la Administración pública, según lo tenemos dicho.

El *término* para considerar aprobada una cuenta de inversión según el art. 66 de la ley de contabilidad, empezará a correr desde la fecha en que el Poder Ejecutivo haga la entrega al Congreso de la cuenta de inversión, sus libros y documentos (art. 6º). (Mazzoco, Angel Raúl, ob. cit., p. 137 y ss.). El art. 6º de la ley 14179 se refiere al art. 66 de la derogada ley de contabilidad 12961.

8. *Por el sujeto controlado: ¿Administración central y descentralizada?*

Conforme lo que dispone la ley de contabilidad el control financiero, patrimonial y contable comprende a toda la Hacienda estatal, es decir a la Administración central y descentralizada.

Ahora bien, en el caso específico de la cuenta de inversión, debemos examinar si comprende los organismos *centralizados* y también *entes descentralizados*, y de estar incluidos estos últimos, qué entes comprende, ¿los administrativos y los económicos: industriales y comerciales? Por último, ¿entre los

entes descentralizados de gestión económica, quedan dentro del alcance del control todas las empresas cualquiera sea su régimen jurídico (empresas del Estado, sociedades del Estado, etc.)? La respuesta a estos interrogantes nos permitirá esclarecer hasta dónde se extiende el control, y sus ventajas e inconvenientes.

En primer lugar, la ley de contabilidad se aplica a la Administración central y a una *parcela* de los entes descentralizados. En segundo término, los entes descentralizados que quedan comprendidos son los *autárquicos de carácter institucional* (vgr. Universidades nacionales, cajas nacionales de previsión, Dirección Nacional de Vialidad, etc.). En tercer lugar, quedan sujetos a la ley de contabilidad, *supletoriamente* los entes de gestión económica bajo régimen jurídico de empresas del Estado. En cuarto término, quedan totalmente *excluidos* los entes de gestión económica bajo el régimen jurídico de sociedades del Estado, porque así expresamente lo determina el art. 6º de la ley 20705.

Por este motivo es que al quedar comprendidos en los alcances de la ley de contabilidad solamente la Administración central y un sector de los entes descentralizados (autarquías institucionales), únicamente aparecen reflejados en el presupuesto general de la Nación los organismos y entes mencionados, por lo que la "cuenta de inversión", en su consecuencia, sólo alcanza a los organismos y entes que están incluidos en el presupuesto.

En una palabra, el sistema de control es anárquico y deficiente, ve resentida su validez pues *no* es un medio idóneo para determinar el real cumplimiento de los objetivos, en forma cuantitativa y cualitativa.

La corrección debe provenir desde su origen, como ya lo tenemos afirmado (Dromi, *Constitución, gobierno y control*, Mendoza, Ediciones Ciudad Argentina, 1983, p. 199 y ss.) al referirnos al *presupuesto*, cuando puntualizamos que es necesario que el *presupuesto* sea estatal, comprendiendo la totalidad de la Administración central y descentralizada, tendiendo a la *unicidad* del presupuesto, como herramienta de política económica que exprese a todo el sector público (Galán Quiroz, Luis O., y Ortiz Maluendas, Luis E., *De la hacienda pública clásica a la hacienda pública funcional o moderna*, Bogotá, Publicaciones del Fondo Rotario del Ministerio de Justicia, 1978, p. 392).

9. Por la conclusión del control: ¿Aprobar o desechar?

La finalización o terminación del procedimiento de control por parte del Congreso se realizará a través de un acto de *control* por el cual se *apruebe*

o *deseche* (poco feliz ha sido la denominación dada al rechazo o desestimación de la cuenta de inversión) la cuenta de inversión (art. 67 inc. 7, C.N.). (Bielsa, Rafael, *Derecho constitucional*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1952, ps. 582-585).

Pero el *aprobar*, o por su parte, el *desechar* la cuenta de inversión supone efectos jurídicos y políticos muy diferentes que vamos a analizar.

a) *Aprobación de la cuenta*. La *aprobación* consiste, a nuestro juicio, en la finalización o conclusión *normal* del procedimiento. Con ella se ha verificado que la Administración pública ha dado debido uso y destino a los fondos públicos, y que su actuar se ha ajustado en un todo a la legalidad financiera objetiva.

b) *Rechazo de la cuenta*. Muy por el contrario, se plantea la cuestión cuando el Congreso *desecha* la cuenta de inversión.

Ahora bien, en cuanto al *rechazo* o desestimación de la cuenta de inversión, deben plantearse dos supuestos: *rechazo parcial* y *rechazo total*.

En cuanto al primero, es decir al *rechazo parcial*, tiene lugar cuando el Congreso desestime algunas partidas o ítems contenidos en la rendición de cuentas. En el segundo caso, como supuesto de máxima, el *rechazo total* tiene lugar cuando el Congreso desestima la *totalidad* del balance presentado.

1) *Rechazo parcial*: en el caso del *rechazo parcial*, creemos que es posible que el Congreso reenvíe al Poder Ejecutivo aquellas partes del balance que fueran *deficientes* o que a juicio del órgano legislativo resulten *insuficientes* para demostrar el debido manejo de los fondos. La documentación se reenvía para que se *subsanen los errores* o se demuestre documentalmente el destino y uso de los recursos por parte del Poder Ejecutivo. En una palabra, para que se proceda a ajustarlo conforme a las pautas normativas legales y técnico-contables.

2) *Rechazo total*: en el segundo supuesto como caso máximo o supuesto institucional extremo de *rechazo total*, opinamos que resultaría imposible que el Congreso reenvíe al Poder Ejecutivo la cuenta general desestimada para su corrección, revisión y saneamiento, pues supondría volver a poner en marcha todo el "circuito de control", lo que es jurídica y políticamente inadmisibles. Por lo que en este caso sólo cabe la sanción de la ley que contenga el actual control —"desechar"— y su posterior envío al Poder Ejecutivo para la promulgación.

3) *¿Veto a la ley de rechazo total?*: En caso de rechazo total cabe preguntarse, ¿es posible que el Poder Ejecutivo use de su facultad de *veto*, observando el proyecto de ley que desecha la cuenta anual del ejercicio?

Opinamos que *no* es posible el veto por las consideraciones siguientes: 1) el *veto* es un modo de *control* de un órgano sobre otro (Bidart Campos, *Manual de Derecho constitucional argentino*, Buenos Aires, Ediar, 1972, p. 654; Bielsa, Rafael, *Derecho constitucional*, 3ª ed. aumentada, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1959, ps. 543-545), es decir que el Poder Ejecutivo examina el proyecto de ley que le envía el Congreso, frenando tal proyecto. En este caso se está en presencia de un recurso de *revisión* (González Calderón, *Derecho constitucional*, t. III, Buenos Aires, 1926). Es decir que en el caso de *vetarse* el proyecto de ley de *rechazo*, se estaría dando la circunstancia de “control” del “acto de control”, lo que generaría un *conflicto de competencia* (¿quién controla a quién?) (Dromi, Roberto, *Derecho administrativo económico*, t. II, Buenos Aires, Ed. Astrea, p. 209 y ss.); 2) el *veto* del acto de *control* supondría que el Poder Ejecutivo desconoce la facultad de *fiscalización* del Congreso, *cuestionando el equilibrio institucional* que deben guardar los tres órganos del poder; 3) el *veto* sólo es procedente tratándose de *actos legislativos* que material o sustancialmente se consideran *ley*, no así los actos legislativos que sólo son formal o procedimentalmente *ley* (Bidart Campos, Germán, *Manual de Derecho constitucional argentino*, ob. cit., p. 654). Si bien es cierto que el constituyente no estableció distinción alguna entre *ley* formal y *ley* material y en su consecuencia no definió qué acto podía ser *vetable* o no; sin embargo la doctrina ha entendido que la diferencia existe y que por lo tanto sólo será susceptible de veto la *ley* en sentido material o sustancial y las *llamadas leyes formales* —en nuestra opinión— lo serán sólo en el caso que no sean *actos de control*, vgr., una *ley* que confiera una jubilación graciable a persona determinada, es *ley* formal susceptible de ser *vetada*.

Por lo que en nuestra opinión, el acto por el cual el Congreso *desecha* la cuenta de inversión no es susceptible de *veto* en tanto que no es una *ley* en sentido material, sino un *acto administrativo de control*, con forma de “*ley*”, aunque técnicamente debería serlo con forma jurídica de “*resolución*” y bajo el régimen jurídico del acto administrativo.

Pero pese a lo expuesto, puede ocurrir que el Poder Ejecutivo *vete* la *ley* —acto de control—; ante este supuesto cabe la solución dada por la Constitución en el sentido de que si el proyecto es rechazado por el Ejecutivo, vuelve al Congreso y éste puede *insistir*, aprobando con una mayoría de dos tercios el

proyecto y convirtiéndolo en ley, con lo cual el Poder Ejecutivo debe proceder a promulgarlo.

10. *Por los efectos del rechazo: ¿Veto, impugnabilidad administrativa, responsabilidad pública?*

Como tenemos dicho, el *rechazo* de la cuenta de inversión es un *acto administrativo de control*, con forma de ley, aunque técnicamente es una *resolución* administrativa bajo el régimen jurídico del acto administrativo. Por lo cual a partir de este supuesto debemos aplicar la teoría general del acto administrativo, al *acto de rechazo*; y analizar diversas hipótesis.

1) El Poder Ejecutivo puede aprobarlo procediendo a su *promulgación*, con lo cual da su *consentimiento*. Ahora bien, ¿una vez promulgado, puede el Poder Ejecutivo *impugnarlo*? No creemos que una vez dado el consentimiento a través de la *promulgación*, pudiera el Ejecutivo rechazarlo, pues no hay viabilidad jurídica, una vez *consentido* el acto, el que está firme, sin remedios para impugnarlo.

2) El acto *administrativo* de control produce efectos jurídicos, desde el momento en que el Poder Ejecutivo recibe el proyecto; por tratarse de un acto administrativo su *eficacia* deviene a partir del momento en que es *notificado* al Poder Ejecutivo, en tanto que *no* es ley en sentido material, pues no crea derechos, ni contiene normas que deban obedecer o cumplir los administrados y por lo tanto no se requiere su promulgación y publicación. Por lo tanto cuando el proyecto de *ley* es conocido efectivamente por el Ejecutivo, el acto comienza a producir sus efectos jurídicos.

Ahora bien, ¿cuáles son los remedios con que cuenta el Poder Ejecutivo para oponer al *acto* si no lo *veta ni promulga*?

Ahora bien, si no procede a “promulgarlo”, ni a “vetarlo”, por el propio mecanismo constitucional, automáticamente, se opera la “*promulgación tácita*” una vez vencido el plazo de 10 días a que se refiere el art. 70 de la Constitución Nacional.

De cualquier manera, dentro del plazo para la “*promulgación y el veto*” (arts. 70 y 72, C.N. —“10 días”—) el Poder Ejecutivo puede solicitar al Poder Legislativo la “*reconsideración*” de su resolución administrativa de rechazo de la cuenta (L.P.A., decreto reglamentario 1759/72, art. 84).

La impugnación del proyecto de ley por el Poder Ejecutivo *no* supone un veto *encubierto* sino el ejercicio de una *competencia* del órgano institucional y de un *derecho subjetivo* del Presidente de la República, por haber sido afectada la *investidura institucional del órgano y la persona responsable de su ejercicio*, toda vez que puede engendarle la responsabilidad política que articula la propia Constitución (art. 45, C.N.).

Por todo ello cabe por parte del Poder Ejecutivo, la interposición de los *recursos de "revisión" y de "reconsideración"* contra el acto de control por ante el mismo Congreso Nacional por razones de *legitimidad y oportunidad*, quien podría enmendar, aclarar, sanear, modificar, e incluso revocar su acto de rechazo originario. *No* debemos olvidar que durante el procedimiento llevado a cabo en el Congreso, éste puede requerir todos los *informes* que fueren menester a los organismos administrativos a fin de que se aclaren puntos oscuros, se subsanen deficiencias, de documenten o prueben los gastos, etcétera.

Como vemos, el Poder Ejecutivo puede *impugnar* el acto de control ante el mismo Congreso. Si el Poder Legislativo insiste en el rechazo, por tratarse de dos órganos, tiene que acudir el Poder Ejecutivo ante la Corte Suprema de la Nación, conforme al art. 100 de la Constitución Nacional para que dirima el conflicto por tratarse de "*una causa que versa sobre puntos regidos por la Constitución...*" (art. 67 inc. 7, y art. 86 inc. 13).

La impugnación del acto de control del Congreso, por parte del Poder Ejecutivo, genera un "conflicto inter-poderes", por lo que es admisible la demanda de *nulidad* interpuesta por el Poder Ejecutivo, contra el acto del Poder Legislativo ante el Poder Judicial —Corte Suprema de la Nación—.

Tal circunstancia y procedimiento no está previsto expresamente en el derecho positivo, pero surge de una razonable interpretación de la normativa constitucional en lo atinente al *procedimiento de formación y sanción de las leyes* (arts. 68-72, C.N.), y a la *técnica de "división de poderes"* (arts. 1, 36, 74, 94 y 100, C.N.) que confiere a la Corte Suprema de la Nación la función de *guardián y custodio de la constitucionalidad de todos los actos de gobierno*" (Cfr. Dromi, Roberto, *El Poder Judicial*, ob. cit., p. 61 y ss.; C.S.N., Fallos, 298:444; 300:819, t. 1).

Ahora bien, con la impugnación judicial el Poder Ejecutivo sólo puede cuestionar la *ilegitimidad* del acto de control pues, en sede judicial sólo puede revisarse la legitimidad, *no* así la *oportunidad*, es decir las distintas valoraciones del interés general. En otros términos, las *razones fundamentalmente po-*

líticas, que hacen al ámbito estricto de la parcela de la *discrecionalidad* que constituye la *oportunidad*, y que escapa a lo preceptuado por las *normas*, quedan excluidas del control jurisdiccional.

De todos modos, está claro que el árbitro final de las razones políticas "stricto sensu", vale decir, de las razones de *oportunidad*, es el propio Poder Ejecutivo, *juez último del destino político* por tener a su cargo la "*Administración General del país*" al ser "*Jefe Supremo de la Nación*" (art. 86 inc. 1º, C.N.).

Por ello, el Poder Legislativo "*puede*" promover, por conducto de la Cámara de Diputados (representante del "pueblo de la Nación") la *causa de responsabilidad* del Presidente de la República, "por mal desempeño o por delito en el ejercicio de sus funciones", vale decir por causas atinentes a la "ilegitimidad" del obrar público (para la distinción entre legitimidad y oportunidad, ver: Dromi, Roberto, *Derecho subjetivo y responsabilidad pública*, Bogotá, Temis, 1980, p. 83 y ss.).

El rechazo de la cuenta de inversión no implica de suyo la promoción obligatoria y automática del juicio político, sino que es la Cámara de Diputados quien deberá evaluar la *gravedad* de las causas que determinaron el rechazo de la cuenta de inversión, y la magnitud de las transgresiones jurídicas (de legitimidad) en que incurrió el Poder Ejecutivo para concluir con la *responsabilidad política* (ver: Bielsa, Rafael, *Estudios de Derecho público*, t. III, Derecho Constitucional, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1952, p. 141 y ss.) que prevén los arts. 45, 51 y 52 de la Constitución Nacional que puede terminar con la "*destitución*" del Presidente de la República y la declaración de su incapacidad para ocupar ningún empleo de honor, de confianza o a sueldo de la Nación. Téngase presente que el *control de legitimidad* que faculta al Congreso comprende las razones jurídicas y políticas que previó la ley de presupuesto, pues las "oportunidades" del destino de los fondos fue prevista anticipadamente por la ley de presupuesto y ello constituye actividad reglada inexorable para el Poder Ejecutivo. Si hubieren variantes en las razones políticas o de oportunidad, por las cuales lo "previsto" como oportunidad en la ley de presupuesto no fue cumplido total o parcialmente, sino sustituidas por otras, por parte del Poder Ejecutivo, el Congreso debe verificar la legitimidad de las variantes controlando los límites jurídicos de ese quehacer discrecional del Poder Ejecutivo, y a ese efecto debe fiscalizar si el obrar discrecional de las "nuevas oportunidades" resguardó los *principios de razonabilidad*,

buena fe y no desviación de poder. La transgresión a estos principios lesiona *la legitimidad*, y en su consecuencia, habilita a la promoción del juicio político si así lo valorara la Cámara de Diputados a tenor de la gravedad de la transgresión. En suma, la oportunidad como zona de reserva del Poder Ejecutivo queda reducida a aquellas decisiones que cumplieron los *límites reglados* por la ley de presupuesto y los *límites jurídicos de la discrecionalidad*.

LA CUENTA GENERAL EN LA LEGISLACION POSITIVA ARGENTINA Y EN LA PRACTICA

Víctor Darío POBLETE *

Esquema

- A) Contenido de la cuenta general desde el punto de vista legal y en la práctica**
 - 1) Características principales de las Leyes de Contabilidad en lo referente a la Cuenta General (se acompaña esquema).
 - 2) Estados presentados en la Cuenta General del Ejercicio (se acompaña esquema).
- B) Confección de la cuenta**
- C) Dictamen o aprobación o informe del organismo de control**
- D) Tratamiento en la faz legislativa**

Desarrollo

Esta disertación tiene por objeto ilustrar a Uds. sobre la Cuenta General del Ejercicio o Cuenta de Inversión.

Para ello trataremos los puntos principales, en primer término lo referente al derecho positivo de la Cuenta General del Ejercicio, tomando en consideración la mayor parte de las legislaciones Provinciales y de la Nación.

Luego analizaré de un punto de vista práctico que contienen los ejemplares de las Cuentas Generales que han remitido las Contadurías Generales, agradeciéndoles este importante material que me ha servido de base para elaborar las conclusiones sobre el tema.

* Contador Público Nacional. Sub Contador General de la Provincia de San Juan desde 1977.

Centraré la exposición en los tópicos considerados de mayor importancia, a saber:

- a) Contenido de la Cuenta General de un punto de vista legal y en la práctica.
- b) Confección de la Cuenta.
- c) Dictamen o aprobación o informe del organismo de control.
- d) Tratamiento en la faz legislativa.

A) Contenido de la Cuenta General desde el punto de vista legal y en la práctica

El contenido de la Cuenta General está dispuesto en las leyes que exigen cierto estado, que son los siguientes y que se presentan en la mayoría de las legislaciones de las Provincias:

1º) La ejecución del Presupuesto de Gastos indicando el monto del crédito, o crédito autorizado, de las modificaciones introducidas durante el ejercicio, el monto definitivo al cierre del ejercicio; los compromisos contraídos, los saldos no utilizados; los compromisos con libramientos de pago, o mandado a pagar; los residuos pasivos. Algunas cuentas exigen lo pagado como en el caso de las Provincias de San Juan, Santa Fe, Chubut, y la Nación, Misiones, Jujuy y Tucumán.

2º) De la Ejecución del Cálculo de Recursos determinando el monto de lo calculado, el monto de lo efectivamente recaudado por cada rubro y la diferencia entre ambos.

3º) De la aplicación de los recursos afectados de cuentas especiales.

4º) De las autorizaciones concedidas para comprometer ejercicios futuros en los casos de obras públicas, operaciones de créditos, locación de inmueble.

5º) Del movimiento de las cuentas en atención de trabajos o servicios prestados a terceros u otros organismos nacionales, provinciales, o municipales o sea el movimiento de las cuentas de terceros y también para el cumplimiento de donación y legados.

6º) Del resultado financiero por comparaciones entre los compromisos contraídos y las sumas efectivamente recaudadas para su financiación.

7º) Del movimiento de fondos y valores operados durante el ejercicio.

8º) De la evolución de los residuos pasivos correspondientes a ejercicios anteriores.

9º) De la situación del Tesoro indicando valores activos y pasivos y el saldo.

10º) De la Deuda Pública clasificada en consolidado y flotante al comienzo y al cierre del ejercicio.

11º) De la situación de los bienes del Estado indicando las existencias al iniciarse el ejercicio las variaciones producidas durante el mismo y las existencias al cierre del ejercicio.

Este esquema se manifiesta claramente en las leyes de la Provincia de Buenos Aires, Corrientes, Mendoza, Neuquén y Salta.

La Ley de Contabilidad de la Nación también determina claramente su contenido siendo similar a las expuestas y en especial establece las cuentas del Tesoro que reflejan los anticipos de fondos y cuentas de orden.

A continuación pondré en relieve las situaciones especiales que tienen las Leyes Provinciales, en ese aspecto la Provincia de Misiones por Ley 3566 en su art. 84 determina bien claro que el contenido de la cuenta está dividida en dos partes; la primera, la ejecución presupuestaria determinando los créditos autorizados, lo comprometido y pagos. El cálculo de recursos, lo recaudado, el cuadro que refleja déficit o superávit del ejercicio financiero y de caja del ejercicio. La segunda parte determina el balance general y dice que contiene el movimiento de fondo, la deuda pública, los residuos pasivos, la evolución de los residuos pasivos anteriores, la situación financiera al cierre del ejercicio, la gestión de los bienes y el movimiento de cargos de responsables; es preciso el instrumento legal a determinar por un lado la presentación del resultado presupuestario y le llama ejecución de presupuesto y por otro lado el balance general donde se reúne en un sólo estado el total de los bienes de la hacienda.

La Ley de la Provincia de Santa Fe si bien la denomina cuenta de inversión y en su texto podemos apreciar también un definido concepto de la división de la ejecución presupuestaria de recursos, gastos, balance financiero, y luego en otros incisos establece el estado del movimiento de fondos,

las cuentas de orden, de terceros y el estado de la deuda pública, consolidada y no consolidada.

En el caso de la Provincia de San Juan tiene como exigencia agregar un compendio de las observaciones legales realizadas, atento que Contaduría General es el órgano de control y además debe informar la cuenta.

Un aspecto no contenido en las otras leyes analizadas en el que tiene la Ley de la Provincia de San Luis que establece la determinación del resultado económico del ejercicio y también el resultado financiero del ejercicio. Aclaro que este último es la comparación de los créditos comprometidos y los recursos recaudados, en consecuencia ésta es una bondad y muy novedosa que pretende determinar globalmente la eficiencia del gasto público o por lo menos el incremento real o pérdidas del patrimonio del Estado.

Otro requisito de las cuentas es que deben incorporarse los monto de los organismos descentralizados y autárquicos.

A continuación enfocaré en los aspectos prácticos referidos al tema del contenido de las distintas cuentas generales que he tenido la oportunidad de analizar; también de esto se les ha entregado una síntesis de los principales estados que contiene.

Es indudable que el desarrollo de la ejecución presupuestaria se ha constituido en principal exponente de las cuentas generales. Es así que vemos que se ha seguido en casi todas la presentación de partidas de primer grado de imputación hasta su integración de consolidados generales que se demuestran primero por unidad de organización, luego de jurisdicción, el total de la Administración Central, Administración Descentralizada y total de las Provincias o de la Nación.

En este punto podemos señalar que con los medios electrónicos que se procesan los datos se ha logrado la clasificación que permite conocer desde distintos puntos de vista los gastos y recursos del estado, a saber: clasificación institucional, económica, por objeto del gasto, por finalidad y función.

En general todas las cuentas tratan especialmente de presentar la ejecución presupuestaria como punto principal y con una tendencia acentuada a la utilización de medios electrónicos para su análisis de los distintos puntos de vista tanto para gastos como recursos, cumpliéndose los preceptos de la Ley sin problemas.

Otro de los puntos exigidos que se encuentran bien desarrollados lo constituye el movimiento de fondos y valores y en la práctica su presentación es

similar, en todos los casos que he visto, el saldo inicial de caja, los ingresos del ejercicio, los pagos considerados de acuerdo al ejercicio que corresponda, las salidas extrapresupuestaria y el saldo final de caja.

Este cuadro es similar al origen y aplicación de fondos de la actividad privada.

En la Provincia de San Juan presenta un estado que la denomina origen y aplicación de fondos.

Otro estado que ocupa una importancia en la cuenta lo constituye el referente al Tesoro, que tiene por finalidad mostrar los activos líquidos y créditos en el debe y luego el pasivo a corto plazo y a largo plazo, que demuestran la situación de la posición del Tesoro.

El estado de resultado financiero se encuentra presente en casi todas las cuentas y es lo que determina el resultado de la ejecución del presupuesto. Las leyes son muy claras, en este concepto determinan qué es la comparación entre los gastos comprometidos conforme a la Ley y los ingresos realmente recaudados; acá es donde se presenta la mayor disparidad de criterio ya que no todos tenemos el mismo concepto del compromiso.

En las generalidades de la cuenta se presenta el estado del resultado financiero haciendo la comparación del total de lo recaudado, tanto los ingresos corrientes, como ingresos de capital y financiamiento positivo con el total de compromisos realizados y obtenidos del resultado de déficit a superávit financiero.

La Provincia de San Juan, como las Provincias de Salta, Santa Fe y Corrientes presenta el esquema de ahorro inversión en el cual se comparan los recursos corrientes, con las erogaciones corrientes, obteniendo el ahorro neto, luego compara los recursos de capital con las erogaciones de capital para obtener la inversión la suma algebraica con el financiamiento se obtiene el resultado del ejercicio demostrando en los pasos intermedios el ahorro y la inversión.

En el estado de ahorro e inversión de la Provincia de San Juan se observa que se desafectan los recursos afectados, con el objeto de dar el resultado de rentas generales del presupuesto.

En la Cuenta de la Provincia de Misiones existe el cuadro relativo al resultado financiero como se ha expuesto anteriormente y se obtiene el resultado de caja como su ley se lo exige, tomando los recursos recaudados, menos

las erogaciones pagadas más el financiamiento neto, se obtiene el déficit o superávit de caja que es distinto del resultado financiero.

El estado de la deuda flotante y consolidada es presentado en algunas cuentas en forma global y otra discriminada por acreedores con sus respectivos vencimientos.

La información respecto a los bienes del estado en todas las cuentas se hace en forma simple, se informan los saldos iniciales, el movimiento habido y los saldos finales en una forma global, con precio o costos de épocas distintas, que no permite apreciar en forma clara la situación de los bienes del Estado.

El cuadro correspondiente a los residuos pasivos de ejercicios anteriores es presentado en muchos casos a similitud de la ejecución presupuestaria, los saldos iniciales, lo mandado a pagar en el ejercicio, y su saldo final.

El estado de residuos pasivos del ejercicio es presentado por cuenta y a veces discriminado por acreedor o por la partida que corresponda.

Estos serían los estados comunes presentados a las Cuentas Generales que nos dan idea de un balance por un sistema contable de partida doble, en donde se demuestra en el momento de cierre los aspectos financieros, patrimoniales y el resultado de la hacienda en forma clara y precisa.

La Cuenta General de la Provincia de Buenos Aires del año 1981 se expone el resultado financiero que es la comparación del total de compromisos y el total que sus recaudaciones obteniendo un resultado de déficit, que está concatenado con el estado financiero del ejercicio que se demuestra incluyendo en el activo los dineros disponibles, los créditos por cargo que deben ser reintegrados, los pasivos cancelados de ejercicios anteriores y el déficit de ejecución del presupuesto, y como pasivo se presenta el pasivo presupuestario, las letras en circulación, el uso del crédito, quedando perfectamente señalado la correspondencia contable de la ejecución del presupuesto del estado con el manejo financiero del mismo.

La Provincia de Mendoza presenta en su Cuenta General un estado de situación patrimonial de cierre de balance, éste es mucho más completo que el anterior en donde se incluyen todos los bienes del activo del Estado, efectivo, créditos contra reparticiones descentralizadas, los bienes de consumo del Estado, las inversiones del Estado en aportes, tales como Bodegas Giol, Banco de Mendoza, Banco de Previsión Social de Mendoza y también los bienes de

uso del Estado en inmuebles, muebles y semovientes, determinándose el total del activo y por otro lado se presenta el pasivo del Estado teniendo en cuenta los residuos pasivos generados, los fondos de terceros, la deuda determinada con los proveedores, los aportes que se deben al Gobierno Nacional, es decir todo el pasivo del Estado, y también lo más importante es que se demuestra el resultado del ejercicio, que agregado al patrimonio anterior constituye el nuevo patrimonio, se exponen también las cuentas de orden.

La Provincia de Santa Fe presenta el Estado General analítico, en el activo corriente considera disponibilidad, inversiones, cuentas a cobrar, y activo diferido, activo no corriente, inversiones, cuenta a cobrar y cargos diferidos, pasivos, pasivos corrientes, deudas, pasivos no corrientes, deudas y pasivos y compensa con el déficit del ejercicio.

En este esquema lo importante es que se pueden apreciar todos los tópicos financieros y patrimoniales, utilizando todos los principios contables aceptados universales de la partida doble.

En este sentido la cuenta de la Provincia de Misiones, siguiendo los preceptos de su ley, ubica la parte presupuestaria en un sector y en otro el balance general que contienen el activo corriente para decir así, el activo fijo los responsables y también los activos transitorios, si bien los denomina distinto a la Provincia de Mendoza, se encuentran todos incluidos hasta cuenta de terceros y al pasivo, pasivo corriente en Tesorería, los residuos pasivos, la deuda consolidada, la cuenta de terceros y recursos de afectación especial, luego el pasivo transitorio, y por último el patrimonio del Estado determinando el resultado de rentas generales, las cuentas especiales, que agregado al patrimonio y a sus resultados anteriores, el patrimonio a fecha de cierre del ejercicio.

Podemos decir que la Provincia de Misiones al denominar sus grupos de cuentas lo hace con más sentido de hacienda pública que la de Mendoza que directamente en el ejemplar que nosotros poseemos es de actividad privada.

En cuanto a la información que se agrega de la Cuenta General de los organismos descentralizados, se observa que por lo general es la ejecución presupuestaria, el estado de activo y pasivo del organismo, como también el resultado financiero y el estado del Tesoro. Toda esta información se consolida en el ítem de Organismos Descentralizados.

B) Confección de la cuenta

La confección está a cargo de Contaduría General tanto de la Nación como de las Provincias, pero no lo hace con datos propios de las imputaciones que se realizan de cada gasto. En este aspecto los servicios administrativos o centralizados dependientes son los que suministran los datos para la administración centralizada en lo referente a la ejecución presupuestaria, y la demás información la obtiene la Contaduría General por los movimientos de fondos de la Tesorería General. A esto debe agregarse las cuentas de los organismos descentralizados para obtener el consolidado general de la administración. En algunos casos que conozco como la Provincia de Mendoza que realiza la imputación y luego las procesan por sistemas electrónicos de datos la obtiene directamente.

En la Provincia de San Juan a pesar que nuestra ley también determina el procedimiento de que los registros analíticos deben ser elevados por las Contadurías de reparticiones, por el sistema de información que se ha impuesto actualmente agregado al procedimiento electrónico, permiten determinarlo directamente en Contaduría General.

C) Dictamen o aprobación o información del organismo de control

Excepto el caso de la Provincia de San Juan, donde la Contaduría General es el único organismo de control, en todas las demás Provincias y en la Nación, la Cuenta General confeccionada por Contaduría General es sometida al Tribunal de Cuentas, o el caso de la Provincia de Río Negro que posee la contraloría, quien estudiará esa documentación e informará sobre los aspectos legales y contables. El Tribunal de Cuentas debe agregar un estado de saldo de las cuentas de los responsables, al comienzo y al fin de cada ejercicio, indicando los casos de incumplimiento de los responsables y también un compendio de todas las observaciones formuladas durante el ejercicio.

En la parte práctica, podemos decir que en el informe de la cuenta de la Provincia de Buenos Aires, se habla de aprobar la Cuenta General y luego se hacen las salvedades; en el mismo sentido, la Provincia de Chaco, y Misiones; en cambio las Provincias de Formosa, y Chubut informan la Cuenta General, dando los guarismos que ella arroja, como asimismo la Provincia de Corrientes adopta el informe producido por uno de sus miembros.

En cambio, el Tribunal de Cuentas de la Nación dictamina sobre la cuenta del ejercicio y en ese dictamen hace constar las observaciones.

Estas expresiones de dictaminar, informar y aprobar tiene un sentido distinto en la práctica por profesionales de Ciencias Económicas, y por ende tienen un sentido para quien debe tratarlo en segundo término.

La Provincia de San Juan además de confeccionar la cuenta tiene la obligación de informarla. El contenido del informe generalmente consta del visto, en donde se expone y se consideran las situaciones contenidas en las cuentas, para luego expedirse el Tribunal, bien sea como dictamen, aprobación de la cuenta o que se tome como el informe del cuerpo a los efectos legales.

D) Tratamiento en la faz legislativa

El tratamiento de la cuenta en la faz legislativa luego de ser informada por el Tribunal de Cuentas, pasa a examen de una comisión bicameral que tiene facultades para requerir de las oficinas de la administración los informes necesarios. Si pasado el tiempo que establece la ley esa comisión no ha producido el dictamen, el Congreso toma como despacho el informe del Tribunal de Cuentas a fin de su pronunciamiento.

Todas las leyes prevén la aprobación automática, si pasado un cierto número de períodos de sesiones ordinarias no hay pronunciamiento.

La Provincia de Corrientes establece un año, como Río Negro, dos años Tucumán, tres Jujuy, cinco la Nación, Salta, San Juan y Santa Fe.

En cuanto a la práctica el tratamiento en la faz legislativa ha sido un fracaso en los últimos años y en el caso especial de San Juan desconocemos desde cuándo no trata una cuenta nuestra Legislatura.

Respecto a la Nación podemos decir que la última cuenta aprobada es por Ley 20.653, que corresponde al año 1965, de acuerdo con un folleto de la Dirección de Información Parlamentaria que he tenido a la vista.

Con esto he querido darles un panorama sobre la Cuenta General del Ejercicio o Cuenta de Inversión, habiendo preparado para los señores participantes y comisiones de trabajo en el hall de este recinto un stand con los ejemplares de las Leyes de Contabilidad y los ejemplares de las Cuentas remitidas por las distintas Provincias, con los informes de los Tribunales de Cuentas para su consulta.

A N E X O S

CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DE LAS LEYES DE CONTABILIDAD EN LO REFERENTE A LA CUENTA GENERAL

REFERENCIAS:

- 0 - Textos idénticos
- 1 - Ejecución de Presupuesto de Gastos
- 2 - Ejecución de Presupuesto de Recursos
- 3 - Ejecución de Recursos con afectación especial
- 4 - Créditos presupuestarios que afectan ejercicios futuros
- 5 - Movimiento de Cuentas de Terceros
- 6 - Resultado Financiero del Ejercicio
- 7 - Movimientos de Fondos y Valores
- 8 - Evolución de Residuos Pasivos de ejercicios anteriores
- 9 - Situación del Tesoro
- 10 - Deuda Pública consolidada y flotante
- 11 - Situación de Bienes del Estado
- 12 - Situación financiera
- 13 - Entidades Descentralizadas incorporadas
- 14 - Listas de Responsables
- 15 - Compendio de observaciones legales
- 16 - Cuadros comparativos con ejercicios anteriores
- 17 - Resultado Económico
- 18 - Informe Cámara por Contadurías
- 19 - Tratamiento Cámara de Senadores
- 20 - Tratamiento Cámara de Diputados
- 21 - Aprobación tácita ejercicio
- 22 - Informe del Tribunal de Cuentas

ESTADO PRESENTADO EN LA CUENTA DEL EJERCICIO

REFERENCIAS:

- 0 - Cuenta considerada del año
- 1 - Ejecución de Gastos
- 2 - Ejecución de Recursos
- 3 - Clasificación Institucional
- 4 - Clasificación por finalidad y función
- 5 - Clasificación Económica y por Objeto del Gasto
- 6 - Ejecución por jurisdicción
- 7 - Ejecución por Unidad de Organización
- 8 - Presupuesto organismos descentralizados
- 9 - Leyes Especiales
- 10 - Movimientos de fondos
- 11 - Estado del Tesoro
- 12 - Resultado financiero
- 13 - Presupuesto consolidado general
- 14 - Cuentas de terceros
- 15 - Deuda pública
- 16 - Donaciones y legados
- 17 - Ejecución de Residuos Pasivos
- 18 - Detalle de deuda en Tesorería
- 19 - Responsables
- 20 - Bienes del Estado
- 21 - Balance General
- 22 - Cuentas de Orden

UN PROYECTO DE CUENTA GENERAL DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LAS CONTADURIAS GENERALES

Raúl Miguel OLAZABAL *

A — E s q u e m a

I. Introducción

II. Necesidad y conveniencia de nuevo proyecto

1. *Algunas causas de la intrascendencia de la Cuenta General*

- a) Poca disposición a evaluar lo planeado
- b) Causas directamente relacionadas en la Cuenta General
 - Preparación
 - Contenido
 - Forma de presentación
 - Tiempo de presentación

2. *Necesidad de una revisión de nuestro quehacer*

3. *Evolucionar nuestras ideas*

4. *Nuestra responsabilidad*

III. Un proyecto de Cuenta General

1. *Nombre*

2. *Destinatarios*

* Contador Público Nacional, Contador General de la Provincia de San Juan desde 1961. Autor de trabajos, en colaboración, presentados a los Congresos Nacionales de Contadurías Generales, entre los cuales uno sobre "La Cuenta General del Ejercicio" (Salta, 1978).

- a) Comunidad Social
 - b) Poder Legislativo
 - Legisladores en general
 - Comisión de Hacienda y Presupuesto
 - c) Estudiosos e investigadores
3. *Resultado a determinar*
- a) Fundamentos en orden al fin del Estado
 - b) Financiero
4. *Clasificación de los gastos*
- a) Lograr mayor precisión para que quede más clara la demostración del cumplimiento del fin del Estado
 - b) Redactar mejor el clasificador de gastos
 - c) Conseguir mayor pulcritud en las imputaciones
5. *Qué y cómo mostrar las Cuentas*
- a) A la comunidad social
 - b) Al Poder Legislativo
 - A los legisladores en general
 - A la Comisión de Hacienda y Presupuesto
 - Ejecución del Presupuesto
 - Resultado
 - Situaciones diversas
 - Empresas del Estado
 - c) A los estudiosos e investigadores
6. *Complementar con Memoria de la labor realizada en orden al fin*

IV. Conclusiones

B - Desarrollo

I. Introducción

Siempre ha sido mi preocupación el tema "Cuenta General", pues reconozco su enorme importancia dentro del quehacer de nuestras Contadurías Generales.

Ya en 1961 cuando me nombraron en el cargo de Contador General de la Provincia de San Juan empecé a preocuparme y logré un cambio sobre lo que se venía haciendo. Luego, en 1962, el cambio fue mayor, casi sustancial.

Así seguí a través de los años, pensando, modificando, tratando de mejorarla. Siempre recuerdo a un Contador de un organismo descentralizado que me decía: "¿hasta cuándo va a haber cambios en la Cuenta?". Le contestaba: "todos los años, pues si así no fuera habríamos llegado a la perfección, lo que no se da en lo humano, pero sí se debe dar la tendencia hacia ella".

La causa de los cambios era que pensaba y volvía a pensar, meditaba para ver si lograba algo mejor, una superación. No importaba que humanamente no me lo exigieran, era mi responsabilidad ante Dios y ante la sociedad lo que me inquietaba, y me sigue inquietando en éste y otros temas que hacen a mis funciones.

Cuando Salta convocó al Primer Congreso de Contadurías Generales, presenté en colaboración un trabajo sobre el tema.

También en Salta, al intervenir en un papel de Contadores Generales, en las Primeras Jornadas de Presupuesto y Control, en 1983, uno de los capítulos de mi exposición fue sobre la Cuenta General.

Allí dije, entre otras cosas, que deberíamos examinar nuestras conciencias, para ver incluso por qué hacemos la Cuenta General. Responder "porque lo exige la ley" es una respuesta simplista y evasiva. Somos profesionales universitarios y debemos meditar sobre el por qué y el para qué de las realizaciones; porque si llegamos a la conclusión de que la Cuenta General, tal como la hacemos, en la práctica tiene poca utilidad, debemos cuestionarnos profundamente sobre el porqué de nuestro trabajo, meditar sobre ella y hacer esfuerzos para transformarla realmente en el elemento más importante que ayude a transformar el presupuesto en un efectivo instrumento de control global de la realización del plan de gobierno.

II. Necesidad y conveniencia de nuevo proyecto

Ya el Dr. Víctor Darío Poblete nos trazó, en la conferencia anterior, un panorama muy claro sobre nuestras legislaciones nacional y provinciales sobre Cuenta General y lo que en la práctica se da en forma concreta como cumplimiento de esas normas. En resumen, hemos confirmado tal vez lo que teníamos en mente, pero un estudio detallado y muy bien analizado como el efectuado, nos reafirmó.

Surge de ello que en general casi todas las legislaciones son similares, como también las mismas Cuentas Generales.

Ahora bien, si la situación legislativa y práctica es la descrita y no hay mayores variantes, es decir, todos hemos estado de acuerdo hasta el presente sobre qué exigencias legales debe tener el Poder Ejecutivo y hemos establecido formas bastante uniformes de concretarlas, ¿tiene sentido que hablemos de proyecto de Cuenta General en estas Jornadas?

¿No deberíamos limitarnos exclusivamente a ahondar sobre lo hecho, que a primera vista pareciera fuera lo correcto, ya que es la forma adoptada casi unánimemente?

¿Es conveniente hablar de un "proyecto de Cuenta General del Ejercicio desde el punto de vista de las Contadurías Generales"? Pienso que sí, porque si analizamos el problema desde su utilidad, tal como lo planteé en la Introducción, estoy seguro llegaremos a la conclusión de que no sirve a los fines.

1. *Algunas causas de la intrascendencia de la Cuenta General*

Reflexionemos sobre este punto vital para el tema que vamos a desarrollar. Analicemos la realidad tal como se da y extraigamos conclusiones.

Planteemos la o las causas por las cuales el examen global y particular del plan del gobierno, del andar del administrador y de los esfuerzos para lograr el fin, no se hace generalmente, o no es suficiente claro y explicativo cuando se realiza. A esa actitud posiblemente nos acostumbramos todos. Diría que es un mal típicamente argentino, aunque tiene raíces en nuestra misma naturaleza humana.

a) *Poca disposición a evaluar lo planeado*

Planeamos con lujo de detalles, sofisticadamente, diría, y pareciera que ahí agotamos gran parte de nuestras energías. Luego, la ejecución nos da la impresión de que no tuviera importancia y por eso no evaluamos a fin de ver desvíos, los errores y sus responsables.

Cuesta hacer un examen de nuestras actitudes y rectificarnos si es necesario, reconociendo errores. Nuestro orgullo nos pierde y creemos que somos menos si los reconocemos. Si queremos realmente avanzar, debemos autocriticarnos y, si hay necesidad, rectificar rumbos en vista al mejor logro del fin.

Hagamos que en nuestros espíritus se haga carne este aspecto que ayudará a cumplimentar nuestra responsabilidad.

Si en forma individual nos convencemos, será posible que lo logremos en el ámbito social, y entonces la rendición de cuentas se convertirá en un instrumento de primera línea, contribuyendo eficazmente a la consecución del bien de la comunidad.

Esta actitud argentina se plasma también en los medios de comunicación social. Hay siempre profusidad de noticias relativas al presupuesto, como estudios del Poder Ejecutivo y ahora también del Legislativo a través de sus comisiones de Hacienda y Presupuesto, aparte de las generalmente varias sesiones para su tratamiento. Todo esto está muy bien.

Para el examen de las cuentas finales de ese presupuesto, me atrevería a decir que no se realiza ni un cinco por ciento de aquel esfuerzo, en su análisis, y divulgación por dichos medios de comunicación.

Tratemos de ver la causa de ese efecto. Para ello, no hagamos lo que generalmente hacemos los seres humanos que es buscar culpables, los que siempre son los otros y no nosotros.

b) *Causas directamente relacionadas con la Cuenta General*

La causa expresada en el punto anterior nos toca en general a todos los argentinos. Ahora trataremos de analizar causas de las que somos directos y a veces únicos responsables en nuestra calidad de constructores de la Cuenta General y que hacen directamente a su logro.

— Preparación

Creo que no le damos suficiente importancia a este instrumento, y en cierta medida lo "sufrimos" como algo que por obligación lo debemos hacer; que arrastramos y no lo realizamos con alegría, con amor.

En esa tesitura, derivamos su preparación, sin preocuparnos —como responsables principales— de su mejor realización.

Siempre digo que la Cuenta General es la vidriera de nuestra profesión en la esfera pública, la condensación de todos nuestros afanes como Contadurías Generales; pero cuidado, la cuenta no tiene un fin en sí ni tampoco debe ser para nuestra vanagloria, sino que es para ayudar a cumplir mejor el objetivo social del bien común.

- Contenido

Esa preparación de que hablamos está ligada siempre al contenido. Y si no le damos importancia a su preparación, generalmente tampoco se la damos a su contenido. Dejamos en otras manos la interpretación de los diversos puntos exigidos por la ley y que la hagan según su leal saber, entender y disposición.

Muchas veces ni siquiera revisamos los cuadros que hacemos. En este aspecto recuerdo que cuando recién ingresé a nuestra Contaduría General, se agregaban en la cuenta los estados correspondientes a los organismos descentralizados tal cual eran presentados sin examinarlos, no obstante que ya se tenía la función de Tribunal de Cuentas.

En este aspecto del contenido, atiborramos la cuenta de cuadros y estados contables, tal vez en exceso.

No se puede transformar la Cuenta en un simple y grueso agregado de cuadros contables y tal vez algunos estadísticos y gráficos, en una profusión tan impresionante, que el legislador o quien quiera que la tome para analizarla, se pierda.

Creo que si esto hacemos, es sin meditar en sus consecuencias y no por un afán de tecnócratas o de querer complicar.

Además, cumplimos con la ley, pero nunca nos detuvimos a meditar si hay o habría otros elementos que, aunque no estén exigidos, sería conveniente agregar en razón del fin de la cuenta.

- Forma de Presentación

Por otra parte está la presentación, de gran importancia, ya que tiene efecto psicológico sobre la persona y lo puede predisponer o no para conocerla.

Creo que no ponemos mucho cuidado en ello no digo que no haya Cuentas Generales primorosamente impresas, mejor encuadernadas, con tapas soberbias, lo que me parece muy bien, pero la estructura, ¿está bien presentada? ¿Ayuda a mejor conocer el contenido? Esto es muy importante pues un buen trabajo depende de su estructura, la que debe ser lógica y por la cual me debo guiar. Esta estructura se visualiza rápidamente en el índice. ¿O es que no consultamos primero el índice cuando queremos saber de qué trata determinado libro?

De otro modo creo que tendríamos que hacer una separata para explicar cómo se leen nuestras Cuentas Generales y qué queremos mostrar y demostrar.

No nos engañemos. Si a nosotros, profesionales en la materia, nos cuesta, al ver una Cuenta General, ubicarnos, leerla, comprenderla, cómo será el hombre común, al legislador incluso.

Hagamos una propuesta para tratar de mejorar este aspecto. La Cámara Argentina de Sociedades Anónimas organiza entre sus empresas adheridas concursos anuales sobre presentación de Memorias y Balances. Pienso que tal vez sería interesante que lo hagamos en la esfera pública. Confío que sería un buen aliciente directo para esforzarnos en una superación beneficiosa. Dejo en manos de los integrantes del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina, de la Mesa Coordinadora de Contadurías Generales o tal vez del Consejo Federal de Inversiones o de A.S.A.P. (Asociación Argentina de Presupuesto Público) esa inquietud.

- Tiempo de Presentación

Otro de los tópicos, es el tiempo y oportunidad de presentación. Con el uso de las computadoras podemos reducirlo, para que sea más eficaz su logro. Claro está, debemos ser sinceros, será difícil, ya que con los continuos ajustes debidos a aumentos salariales, déficit de Organismos Descentralizados, etc., no podemos cerrar definitivamente la ejecución de un ejercicio si no ya pasado bastante tiempo del nuevo. No obstante ello debemos trabajar por el acortamiento de plazos.

2. Necesidad de una revisión de nuestro quehacer

Este recuento efectuado nos hará meditar y aceptar con grandeza de espíritu nuestra parte de culpa. No digo que no haya otros que también las tengan. Carguemos con las nuestras, mejoremos, y cuando nos hayamos superado tendremos autoridad moral para señalar otros culpables, y estaremos trabajando para el bien de la sociedad frente a la cual hemos contraído una obligación de servicio como funcionarios públicos.

Pues bien, ante estas causas que generan lo que hemos llamado intrascendencia de la Cuenta General, nuestra actitud debe ser no quedarnos en revisar lo que hacemos, sacarle un poco el polvo, enderezar algunas cosas o modificar ciertas otras, sino provocar una evolución en nuestras ideas a fin de que este instrumento vital de cualquier forma de gobierno y aún más de nuestro sistema republicano, como bien lo demostró ayer el Dr. José Roberto Drómi con la maestría que lo caracteriza, adquiera el lugar que debe tener.

3. *Evolucionar nuestras ideas*

Si eso no ocurre, debemos "evolucionar" nuestros pensamientos a fin de replantearnos lo que es recto y correcto en el orden de la misión y de los objetivos. Si ponemos nuestras inteligencias a revisar lo que hace nuestra voluntad, en su tendencia a la verdad aquélla descubrirá lo que ésta debe hacer buscando el bien y entonces no dudamos saldrá algo nuevo y bueno.

Como se dice comúnmente en estos tiempos, "debemos poner en crisis nuestras ideas".

Diría mejor, insistiendo en lo que siempre he opinado, que nosotros los hombres de la práctica, debemos darnos tiempo para meditar sobre lo que hacemos, a fin de que sepamos el motivo de nuestra tarea, si ella cumple o no sus objetivos, para que busquemos adecuar lo que hacemos a los fines. Si no lo concretamos, ¿qué diferencia tendríamos con los autómatas?

Hay muchas tareas que realizar en nuestras Contadurías Generales, pero si no nos damos tiempo para meditar, para autoanalizarnos en lo que hacemos, nos convertimos cada día más en rutinarios y nuestra patria necesita hombres intrépidos, de pensamiento lúcido, que pongan todas sus capacidades al servicio de todos, del bien de la comunidad.

4. *Nuestra responsabilidad*

Quisiera hacer una comparación. Por nuestros ejercicios profesionales o por nuestros estudios universitarios, conocemos el desarrollo de la ciencia contable en la actividad privada. En ella, conocemos y apreciamos el valor de las memorias y balances generales, que son estimados, solicitados y conocidos por los ejecutivos de las empresas, aportantes de capital, dadores de créditos, proveedores, estudiosos y muchas veces por el público en general, aunque sea por mera curiosidad. Muchos son los que quieren saber y lo antes posible, el resultado obtenido en la gestión de las empresas, aunque ese resultado unos lo consideren desde un punto de vista social y otros desde un punto de vista personal egoísta. Todo empresario quiere saber y está inquieto por ello, el resultado de su actividad, generalmente medido en un período de un año.

¿Y en la actividad pública? Es mucho más importante y necesario que hagamos las cuentas y mostremos el resultado a todos los "accionistas" o "socios" de esta sociedad que para expresarse democráticamente confía el análisis pormenorizado a sus representantes directos, los legisladores.

He dicho y lo repito que las Contadurías Generales son las primeras y fundamentales responsables de que esto ocurra.

No descarguemos nuestras responsabilidades en el sector político. Somos los técnicos del quehacer contable los que debemos mostrar qué hizo el poder administrador en un año, si cumplió o no con los objetivos marcados a través del presupuesto.

Debemos ser los que constantemente estemos produciendo, ofreciendo y posibilitando información que esté al día, para usar en la función política de administrar el bien de la comunidad.

Nuestra responsabilidad no depende, en su eficiencia, de lo que hace o deja de hacer el sector político. Por la Cuenta General debe trascender hacia la comunidad la labor desarrollada por la Contaduría General a lo largo de un ejercicio. A través de ella nos mostramos, por tanto, tengamos cuidado de lo que hacemos para que el juicio de nuestros conciudadanos sea aprobatorio. Y así planteadas las cosas y extrayendo como conclusión que debemos revisar nuestros quehaceres en orden a la llamada Cuenta General, entremos a considerar la revisión de nuestras ideas.

III. Un proyecto de Cuenta General

Teniendo en cuenta lo expresado en el tópico anterior, el análisis realizado sobre la conveniencia y necesidad de nuevo proyecto, es que en este capítulo hemos de tratar de esbozar uno, volcando en él la experiencia recogida a través de muchos años de ejercicio profesional en Contaduría General.

Agregamos adjunto a este trabajo una estructura básica posible de Cuenta General, donde expresamos lo que debe comprender y el esquema de su contenido conforme a las personas o grupos a los que vaya dirigida. En la destinada a todos los miembros de la comunidad social, se agregó un modelo desarrollado donde tratamos de interpretar lo que debe saber el hombre común sobre el destino que tienen los dineros que él aporta, además de otros datos de interés, todo con la mayor simplicidad posible.

1. *Nombre*

En nuestra Constitución Nacional se habla de "Cuenta de Inversión". En nuestras Leyes de Contabilidad, ya lo dijo el Dr. Poblete, expositor anterior, se la titula "Cuenta General del Ejercicio".

El resultado de la gestión de las empresas privadas se da a conocer a través de un documento que se conoce comúnmente como "Memoria y Balance General". En el Estado, la Memoria es expresada por el Ejecutivo en su Mensaje anual al Legislativo.

Lo similar a Balance General en la esfera pública, es lo que estamos tratando, que debe ser titulado de distinta forma para ser más claro.

La palabra inversión tiene un contenido que considero no coincide con lo que debe ser la demostración de la ejecución del plan de gobierno y sus diversas situaciones financiero-patrimoniales, que interesa conocer.

Me inclino por el nombre de "Cuenta General" ya que verdaderamente pretendemos y deberemos mostrar las cuentas totales, en toda su amplitud vertical y horizontal del Estado de que se trate. Vertical en cuanto debe abarcar todos los organismos que sean del Estado, que maneje éste de alguna forma o que tenga participación en su capital, ya sean incluso de las llamadas empresas o sociedades del Estado. Horizontal en el sentido que debe integrar no sólo la ejecución del presupuesto sino también las situaciones financieras, patrimoniales y de responsables dadas.

Realmente no comprendo el por qué se ha institucionalizado en su nombre lo "del Ejercicio". Ya es lugar común que las cuentas tanto en lo privado como en lo público se muestran al finalizar el ejercicio y por las acciones de todo él, ya sea que abarque un año o más, sea año calendario o no. Por ello considero que el nombre que deberíamos usar es simplemente "Cuenta General", que así lo distinguiríamos claramente de la actividad privada, y además le daríamos un claro contenido.

El Profesor Juan Bayetto, en sus Apuntes de Contabilidad Pública, dice que la denominación "Cuenta de Inversión" "convendría reemplazarla por la de "Cuenta General" y en nota al pie expresa: "Tal lo hicimos en nuestro ante-proyecto de Nueva Ley de Contabilidad Pública" (Fascículo IX - Parte 8ª - Edic. UNBA, 1936).

2. *Destinatarios*

Según las Constituciones y las leyes de Contabilidad, el único destinatario obligatorio a quien en plazos determinados debe el poder administrador remitir la Cuenta General, es el Poder Legislativo.

Los legisladores, como representantes del pueblo, son los únicos responsables de señalar el plan de gobierno y de analizar su ejecución.

Teóricamente eso es correcto, aparte de legal. Si hubiera en nuestras Legislatura una dedicación y una transparencia en el análisis citado, transparencia que es posible sobre todo a través de los medios de comunicación social, no existirían problemas de conocimiento por parte de la sociedad.

Vayamos a lo práctico, a lo que ocurre comúnmente. Lo dijo ya el Dr. José Roberto Dromi, en su conferencia de apertura de estas jornadas, y lo reafirmó el Dr. Poblete, que las aprobaciones de Cuentas Generales —por las Legislaturas— son mínimas o casi nulas, recurriéndose a un arbitrio anticonstitucional como es la aprobación automática de las cuentas transcurridos cinco años. El ciudadano común, las instituciones intermedias de todo tipo de nuestra sociedad, deben conocer resultados de la ejecución del plan de gobierno de la sociedad. Y no sólo deben sino que seguramente —en su mayoría— quieren, pero en el sistema actual no pueden.

Por todo ello es que señalamos otros destinatarios que los meramente legales.

En la estructura anexa citada expresamos los contenidos según cada destinatario.

a) *Comunidad Social*

Como decíamos, debe y quiere saber qué se ha hecho con la parte de su riqueza que entregó al Estado cómo éste ha cumplido con su fin, el bien común.

En esto se deben involucrar no sólo las personas físicas, sino también las instituciones intermedias que agrupan a las fuerzas económicas, políticas, culturales, etc., como asimismo las empresas, que en general son las vías por donde se canalizan los impuestos o tasas pagadas.

Considero que esto que llamo “difusión masiva” de la Cuenta General debe tener una estructura e información a suministrar lo más simple posible y con datos que satisfagan las inquietudes de los administradores.

En este sentido sería muy interesante hacer una encuesta suficientemente representativa para que de sus resultados podamos obtener con claridad qué información se desea conocer por parte de este sector de destinatarios.

b) *Poder Legislativo*

Ya dijimos que es el único a quien legalmente se le debe remitir la Cuenta General y hasta ahora ha sido también el único destinatario en el que se piensa cuando en las Contadurías Generales las compilan.

Pienso que para el análisis que debe hacer de la Cuenta el Poder Legislativo, debemos distinguir dos situaciones: quienes deben hacerlo detallado, minucioso, y los que deben estar al informe de aquéllos y tener un conocimiento no tan profundo.

— *Legisladores en general*

Son todos los que componen el Poder Legislativo con excepción de los miembros de la Comisión de Hacienda y Presupuesto que es donde se debe analizar detenidamente la Cuenta.

Para ellos es suficiente que se abarquen todos los temas sobre los que se debe informar, pero en forma sintética, reducida, consolidada, con la mayor simpleza.

— *Comisión de Hacienda y Presupuesto*

Si son quienes deben analizarla para informar a sus pares, es necesario que se les suministre una Cuenta con todo el análisis que sea posible a objeto de poder cumplir su obligación de la mejor manera.

Deben estar por supuesto los estados consolidados, pero también los analíticos a último nivel abarcando toda la amplitud del Estado. Hay que agregar asimismo una Memoria que sintetice el mensaje del Poder Ejecutivo, pero lo sea en orden al cumplimiento de los fines.

a) *Estudiosos e Investigadores*

Son los que considero el tercer grupo a quienes es necesario y conveniente vaya destinada la Cuenta.

Actualmente, aunque no se los tiene en consideración, en general, en nuestras Contadurías Generales, de distinto modo se las ingenian para recabar datos, solicitando información adicional, consiguiendo un ejemplar de la Cuenta General, etc.

Muchas veces los vemos mendigar datos frente a una resistencia más o menos fuerte de nuestra parte pues nos agregan un trabajo que no está en nuestros esquemas, que tal vez no comprendemos ni conocemos su utilidad.

Los organizadores de estas Jornadas han incluido un tema especial que apunta a una solución en este sentido. Un funcionario del Banco Central de

la República Argentina nos dirá qué aporte puede hacer la Cuenta General al sistema de Cuentas Nacionales, a fin de que en adelante podamos, sabiendo su utilidad, obtener y mostrar en las Cuentas todos los datos que ellos necesitan para elaborar sus investigaciones.

Todo lo que mostramos a los sectores anteriores ha de ser parte importante y necesaria para los estudiosos e investigadores. Además, por supuesto, habrá que agregar lo que necesitan quienes están en la compilación de Cuentas Nacionales, investigaciones, etc., y según nos vayan mostrando en qué forma se les puede entregar a través de la Cuenta.

3. *Resultado a determinar*

Es ésta una cuestión básica que es necesario dejar claro en este momento.

¿Qué y cómo muestro el resultado? En este punto se plantea un problema intrincado para dilucidar.

Los dos últimos Congresos de Contadurías Generales tuvieron de una forma u otra, en una de sus comisiones, que tratar ese tema. Creo que aún no nos pusimos de acuerdo.

El motivo ha sido las normas dadas por la Nación y extendidas a las Provincias, relativas a la conformación del presupuesto y a la determinación del resultado de su ejecución. Ello se abonó con trabajos presentados por Contaduría General de la Nación, relativos a Contabilidad Integrada del Estado, que también fueron elemento de estudio por parte de nuestras Contadurías Generales.

Después de haber leído, escuchado opiniones y teniendo en cuenta mi formación anterior, me puse a meditar a fin de ver qué aspecto tenía que cambiar y qué idea debía refirmar.

Hoy se habla de resultado económico, de ahorro, de desahorro, de inversión neta, de desinversión, de necesidad de financiamiento, financiamiento neto, de uso neto del crédito, de esquema de ahorro-inversión-financiamiento, de financiamiento de contratistas y proveedores, etc.

Vamos al meollo del asunto. El resultado de cualquier gestión que realice un ente o persona debe estar conforme al fin de la misma. La gestión en sí, que será un fin particular, debe ir ensamblada al fin general o total del sujeto.

Ello es así pues debo confrontar a través de las acciones en qué medida cumplo o me desví del fin.

a) *Fundamentos en orden al fin del Estado*

Traslademos esto al Estado. ¿Cuál es su fin? El bien común, el bien de la comunidad. ¿Y de dónde deriva ese fin? No quisiera entrar en disgregaciones filosóficas pero es necesario conocer, aunque sea someramente, los porqué de las cosas y de los actos humanos y para ello no tenemos otro camino que penetrar en el campo de las ideas fundamentales y nutrirnos en la filosofía.

El hombre al ser creado por Dios, en razón de su naturaleza que es imperfecta, de su necesidad de la colaboración de los otros hombres para su desarrollo, pone en acto voluntario libre, su instinto social natural. Así crea la sociedad que es un todo orgánico, no de orden meramente ideal ni material, pero si real, que se apoya en un orden físico y se eleva por el fin a un orden moral.

Esos hombres crean la sociedad, que no es suma de individuos, sino que como dice Aristóteles en su *Ética* a Nicómaco, "este todo que es la muchedumbre civil, o la familiar, posee solo unidad de orden, de acuerdo a la cual no es algo que pueda considerarse propiamente uno". En ello podemos basar la independencia de las personas con relación a la sociedad y por ende la libertad.

Las personas que desean integrar una comunidad determinada, crean un ente que es el que la debe regir. El mismo debe estar fuera de lo que debe regularse a fin de poder establecer la paz y el orden necesarios para vivir y progresar en sociedad.

Este ente no es la sociedad misma, sino quien ayuda a los hombres a conseguir sus fines asegurando para ello su paz, que es la "tranquilidad en el orden" según Santo Tomás de Aquino, y propiciando las maneras de ayudarlos en el desarrollo de todos los aspectos de su persona. La sociedad en suma está formada por todos los individuos, seres físicos, y el Estado, ente regulador, ser moral.

Dicho ente moral, lo sabemos todos, tiene como finalidad el bien de la comunidad, o mejor conocido el bien común. ¿Y qué es el bien común? Pío XI dice: "El fin de la sociedad civil, el bien común de orden temporal, consiste en la paz y la seguridad de las que disfrutan las familias y los ciudadanos en el ejercicio de sus derechos, y al mismo tiempo en el mayor bienestar espiritual y material posible en la vida presente, mediante la unión y la coordinación de la actividad de todos. Doble es, pues, la función de la autoridad

civil que reside en el Estado; proteger y promover y no absorber a la familia y al individuo, o suplantarlos”.

Si este es el fin del Estado y decíamos que los resultados deben estar conformes al fin, ya tenemos el fundamento básico para poder tener claridad en la exposición del mismo en la ejecución del plan de gobierno que es el presupuesto.

b) *Financiero*

Para ello considero —en el aspecto contable— que debemos mostrar el resultado financiero, con la mayor simplicidad, es decir por diferencia entre recursos recaudados y gastos comprometidos.

¿Por qué el resultado financiero y no el económico? Pues creo que lo que debemos señalar es si los recursos obtenidos de la comunidad, la parte de la riqueza producida y transferida por ésta ha sido suficiente para solventar todos los compromisos que por la ejecución del plan trazado por el gobierno, a fin de satisfacer el bien común, éste ha tomado. Es lo que primero le interesa saber al hombre común que forma la sociedad: si la parte de su riqueza ahorrada que él tenía producida de antes, o de la producida en ese año, ha sido suficiente o es que debe pensar que en el futuro inmediato o mediano le van a requerir una contribución proporcionalmente mayor y en qué medida.

El resultado económico no interesa en suma. Pues, ¿qué agregamos con saber que el Estado ahorró o el Estado aumentó su patrimonio si ello puede dar números brillantes y, sin embargo, no se cumplió ni medianamente con el fin de bien común?

Sí debe interesar lo que aportó, a qué se lo dedicó, si deberá aportar aún más y qué objetivo han tenido las prestaciones de ese servicio para alcanzar el bien común.

Por otra parte, el presupuesto es la expresión financiera de un plan de acción (fines) para el que se previó un financiamiento (medios).

4. *Clasificación de los gastos*

A través del gasto público el Estado consigue los medios humanos y materiales necesarios para cumplir con su fin, el bien de la comunidad.

De ello se deriva la importancia que tiene la mejor demostración posible de cuáles han sido los gastos realizados.

a) *Lograr mayor precisión para que quede más clara la demostración del cumplimiento del fin del Estado*

Para ello clasificamos los gastos ya sea en forma económica, por objeto, institucional y por finalidad y funciones. Todas ayudan en mayor o menor medida a la demostración del manejo de los dineros públicos, pero tenemos que encontrar la forma de mostrar y demostrar mejor lo que hemos expresado.

Para ello nos inclinamos por mostrar el gasto público clasificado en finalidades y funciones.

Es cierto que en la Cuenta General legal, es decir, la que debe ir al Poder Legislativo, debemos mostrar el gasto en todas sus diversas clasificaciones, incluso combinadas entre ellas, pero a la comunidad social es más lógico mostrar exclusivamente por finalidad y función. Es lo más conveniente, pues expresa los objetivos que ha tenido el ente administrador en cuanto a proteger y promover el bien de la comunidad.

Se podría decir muy bien que sería mejor en este sentido el presupuesto por programas. Es cierto, pero seamos realistas. ¿Cuántas jurisdicciones políticas en la Argentina estructuran el presupuesto en forma programática? Muy pocas o tal vez ninguna.

Para ello —vuelvo a repetir— me inclino por la clasificación por finalidades y funciones pues cumplen las funciones antedichas con solvencia, en cuanto a demostrar el fin del Estado.

b) *Redactar mejor el clasificador de gastos*

Lo considero muy importante en orden a una mejor demostración de las cuentas del Estado.

Determinar con claridad el clasificador de los gastos, es vital para el mejor manejo contable y la exhibición adecuada y correcta de la destinación de los dineros públicos.

En este sentido quiero dejar una vez más expresada la disconformidad de los hombres que constituimos las Contadurías Generales. Sé que los presupuestos se confeccionan en general a través de las Direcciones de Finanzas o de Presupuestos y que los clasificadores de los gastos son en cierta medida adjuntos, pero no puede ser que los mismos vengán impuestos de la Nación y no se consulte a los hombres que estamos en contacto directo con el manejo

de las imputaciones, que es donde se plantean los problemas con relación a los clasificadores de gastos.

No es admisible que la determinación del plan de cuentas, que no otra cosa es el clasificador de gastos, los hombres del manejo contable y del control, no tengamos la más mínima injerencia. Sigo pensando que es un contrasentido.

No es que debamos ser "preciosistas" pero es nuestra obligación manejar con pulcritud la riqueza de todos y rendir cuenta de ello esmeradamente para que el hombre que pone su esfuerzo en el logro de las riquezas que debe transferir al Estado, sepa con la mayor claridad y exactitud posible cómo se ha manejado esa riqueza.

c) *Conseguir mayor pulcritud en las imputaciones*

El tercer tema a plantear es el que se refiere a la imputación. Y en esto es una responsabilidad exclusiva de los hombres que realizamos nuestros quehaceres en las Contadurías Generales y sectoriales. Ello en primer término, y en segundo término de aquellos que realizan el control, ya sea interno o externo.

¿Que es más importante para el hombre común: si la partida tenía crédito o si el gasto fue bien computado en aquella finalidad que correspondía? No dudo, por supuesto, que esta última. Claro está que el que imputa y más aún el que controla, deben hacer que ambas cosas se cumplan.

Por mi experiencia en San Juan, y que pienso será también de las otras provincias e incluso de la Nación, la clasificación que más plantea problemas en este sentido, es justamente la que se refiere a "finalidades y funciones".

El problema comienza en la concesión del crédito por parte de los organismos técnicos y sigue en los contables y de control. Cuando tenemos dudas lo más fácil es imputar a una finalidad y función general.

Insisto que debemos ser pulcros en este sentido. Esta debe ser nuestra manera de servir a esa sociedad que con su esfuerzo hace posible, incluso nuestra subsistencia. Nuestra responsabilidad profesional y el código de ética también debemos tenerlo en cuenta en éste, que parece, pequeño aspecto.

Si tenemos buenos planes de cuentas y si imputamos debidamente va a surgir necesariamente una cuenta que en el uso en todos los niveles va a ser

fiel reflejo de lo ocurrido, la medida de la forma en que el Poder Ejecutivo ha cumplido con el plan de gobierno y con su misión de bien común.

5. *Qué y cómo mostrar las Cuentas*

Ya determinado a quienes se les debe mostrar las Cuentas del Estado, es necesario aclarar qué debemos mostrar y cómo.

Para ello en el Anexo damos una estructura básica que deja en claro este tema. En este punto esbozaremos algunas razones de la misma.

En principio repetimos la posición de que la Cuenta General debe comprender la totalidad del Estado o sea que además de lo que comúnmente se agrega que es Administración Central, Organismos Descentralizados y Cuentas Especiales, debe también incluirse las empresas o sociedades del Estado, o como se les llame. Es Cuenta General y no particular.

En dicho Anexo se agrega a continuación el esquema de los contenidos según cada destinatario, además de un "Modelo de Cuenta General para la Comunidad Social".

a) *A la Comunidad Social*

Como estos destinatarios no entran en el esquema legal actual, considerando la importancia de la "rendición de cuentas" a los mismos, la necesidad de claridad y simplicidad y para que se tenga un conocimiento masivo, figura en el Anexo, como antes expresamos, un "Modelo de Cuenta General para la Comunidad Social".

Tratamos de hacerla lo más clara, simple y sencilla posible pero a la vez que no pierda la eficacia en cuanto a la información que el ciudadano común, la empresa, las asociaciones intermedias, quisieran conocer.

En el primer cuadro se determina el resultado tal como lo fundamentamos. Expuesto lo más simple posible. Se lo relaciona con un detalle de gastos y recursos.

Los gastos ocupan el lugar superior del cuadro en razón de que son fines y los recursos, como son medios, el sector inferior.

Como dijimos, se muestra en cuanto a gastos su distribución según finalidad y función. En cada finalidad se hace referencia a un cuadro numerado

que van agregados y donde se explicitan los que se estiman datos necesarios de mostrar, según cada función.

Además se incluye un resumen del personal ocupado, dividido por grandes grupos y comparado con el cierre del ejercicio anterior, con el objeto de apreciar las variaciones.

En lo que respecta a Recursos, se distinguen en principio los genuinos de los de uso del crédito y dentro de los primeros los que tienen origen en la comunidad provincial de los nacionales coparticipados. Se hace la misma referencia a cuadros, donde se analiza cada recurso recaudado y se trata de mostrar la eficiencia recaudadora del Estado, que se puede aplicar en algunos impuestos con facilidad, en Provincias y Municipalidades.

También van las situaciones del Tesoro y de Deudas, tratando de mostrar claramente en esse último estado qué montos estarán gravando los ejercicios futuros.

b) *Al Poder Legislativo*

Habíamos dicho que el segundo grupo a quienes debemos hacerles conocer las cuentas del Estado, es al Poder Legislativo. Ya en esto la exigencia es constitucional y se ha explicitado en nuestras leyes de contabilidad. No es que deberíamos o es conveniente, sino que hay obligación de rendir cuenta a dicho Poder.

En una forma de gobierno democrática esta exigencia la considero más importante que la del mismo presupuesto. Esto en el orden de los fines.

Repito que en cuanto a las normas legales actuales, no nos deben atar en cuanto al esfuerzo por conseguir el instrumento que más se acerque a lo que debe ser.

Nuevamente es necesario plantearnos qué es lo que deberían o quisieran conocer nuestros legisladores. Obtenida esa respuesta, saber cómo mostrar las cuentas para que se cumpla con el objetivo del conocimiento, del análisis, del control.

- A los Legisladores en general

Propongo que la Cuenta General del Ejercicio en lo que respecta al Poder Legislativo sea a su vez subdividida en dos partes. Una más sintética y otra que además de abarcar lo sintético comprenda también lo analítico.

La primera, de cuadros consolidados, tendrá como destinatarios todos los legisladores que componen nuestras Cámaras. Ellos no son los que la analizarán en profundidad y para esto será suficiente la Cuenta propuesta para este sector.

— *A la Comisión de Hacienda y Presupuesto*

Estos legisladores tienen sobre sí la responsabilidad del examen detallado de la Cuenta.

Por ello, además de lo sintético, de lo consolidado, agregamos otras partes que tratan en forma analítica y separada por caracteres, las distintas situaciones que se dan en orden al manejo de la hacienda pública en un ejercicio, y en especial en lo que hace a la ejecución del presupuesto.

En el Anexo se da una más clara explicación, al agregar la estructura básica de lo que comprende para estos destinatarios la Cuenta, base para el juicio posterior de los representantes del pueblo, a través del informe de la citada Comisión legislativa.

• *Ejecución del presupuesto*

En cuanto a querer conocer, lo primero, por orden de importancia, debe ser la forma en que se ha ejecutado el presupuesto. Cómo se ha cumplido con el plan de gobierno, con esa institución fundamental de la República, que al decir del Dr. Cayetano Licciardo "permite gobernar en orden, mediante un sistema de previsión en el empleo de los medios, que sea susceptible de ser controlado".

Para cumplir con lo que debe ser el análisis del presupuesto, el control de su ejecución, debemos mostrar al Poder Legislativo qué modificaciones ha introducido el Poder Ejecutivo en las autorizaciones para gastar. Incluso ver globalmente cómo ha quedado ese plan gubernativo con la incorporación de las modificaciones promulgadas por leyes que modifican el presupuesto original.

Esto debe darse a niveles globales para el rápido conocimiento de todos los legisladores y a niveles analíticos para el trabajo de la comisión encargada de la revisión y control de la Cuenta.

Lo mismo ocurre en cuanto al uso de las autorizaciones para gastar dadas, o sea, lo que comúnmente llamamos compromisos de los créditos. Deberá también hacerse en forma analítica y sintética.

De la confrontación de las autorizaciones para gastar y de lo comprometido, surge lo que conocemos como saldo no comprometido.

Considero que para que sea más demostrativo en lugar de agregarlo en cifras absolutas debería serlo en cifras relativas, porcentajes.

Aquí, para mostrar la ejecución considero conveniente rever lo que hacemos hoy en cuanto a cuadros contables.

En los estados analíticos de ejecución de presupuesto, a último nivel de partida, se agregan siete columnas atiborradas de números, que sinceramente marean a cualquiera. Tres, para créditos autorizados (original, modificaciones y definitivo) y cuatro, para su ejecución (compromisos, saldo no comprometido, mandado a pagar y residuos pasivos).

Veamos si todo es necesario y si no podríamos reducirlas para hacer estos cuadros realmente mucho más ágiles.

Me pregunto si por ejemplo en la parte de crédito autorizado habría problemas si elimino la columna de "modificaciones". Estimo ninguno. Esta columna se adiciona o resta de la del crédito original. Lo que más interesa al legislador, creo el crédito que dio original y el que tiene al final del ejercicio. Para el hipotético caso de querer saber la cantidad de las modificaciones, sería cuestión de una simple diferencia. Por otra parte, en los registros contables quedan estas modificaciones analizadas con lujos de detalles.

Sigamos. De la columna "saldo no comprometido" ya esbozamos antes la idea y para los casos de excesos de compromisos son rápidamente ubicables y medibles en términos absolutos. Además si hubiere partidas así excedidas, las mismas deben constar con el informe respectivo de la Cuenta, como observación.

El mandado a pagar y los residuos pasivos no responden a la ejecución del presupuesto, que es lo que se quiere demostrar.

¿Tiene alguna significación, incluso para nosotros, saber que de todos los compromisos del año se mandó a pagar una determinada cifra en la partida "Productos químicos y medicinales" y que, por supuesto, la diferencia de ellos con los compromisos son el monto de los residuos pasivos? Considero que ninguna, a los efectos del análisis de cualquier tipo que se quiera realizar sobre los datos proporcionados por la Cuenta.

Meditemos. Confieso que a mí me costó mucho convencerme que se debía eliminar la columna del "Pagado" en la ejecución.

Es que cuando tenemos ciertas costumbres y modos de ser y pensar arraigados por efectos del tiempo, nos cuesta cambios.

El "Mandado a Pagar" y el "Residuo Pasivo" no integran el sistema contable de la ejecución de presupuesto.

No confundamos. En nuestras Contadurías, en sus registraciones contables es necesario que se anote el mandado a pagar.

En nuestro sistema computarizado encadenamos el compromiso con el mandado a pagar y aún con el pagado, pero ello a los efectos de control y de que estemos mandando a pagar gastos comprometidos. Si queremos saber la historia de cada gasto es cuestión de que nuestros registros contables o computadoras nos lo den.

Así simplificaremos nuestra tarea y al dejar lo necesario, se podrá realizar un mejor y más detenido análisis pues no nos distraeremos o agobiaremos con un montón casi "infernial" de números.

Lo mandado a pagar y los residuos pasivos se podrán detectar como corresponde en el sistema de Deudas.

Además, repito, está el respaldo de los registros contables que tienen sus controles establecidos y a donde podemos recurrir si queremos mayores datos.

Tres columnas de números en la ejecución de presupuesto nos permitirán simplificar. Todo esto debe ser expuesto teniendo en cuenta las distintas clasificaciones que en lo sintético es necesario combinar de a dos y en lo analítico las podemos concretar en un solo cuadro.

Por otra parte, tanto lo sintético como lo analítico debe serlo en los tres distintos planos que para su manejo se ha dividido la administración pública y que llamamos caracteres.

Lo mismo en cuanto a recursos y su ejecución. Considero que aquí es más conveniente aún señalar los desvíos a través de cifras relativas expresadas en porcentajes de lo recaudado sobre lo calculado. De igual forma vale lo sintético y lo analítico, lo individual y lo consolidado, de los tres caracteres, o sea, administración central, organismos descentralizados y cuentas especiales, como la eliminación de la columna modificaciones del cálculo autorizado.

• *Resultado*

Ya quedó fundamentado cuál es el resultado que se debe mostrar.

También por supuesto debemos incluir el esquema ahorro-inversión como contribución a los datos necesarios para las cuentas nacionales. No le agrego financiamiento pues no estoy de acuerdo. Hoy hablamos de necesidades de financiamiento y es como si partiéramos el presupuesto, en dos y así lo esbozamos en la ley respectiva. Y esa necesidad se cubre con el financiamiento neto.

Los gastos que debe realizar el Estado para cumplir sus fines los financia con recursos que serán genuinos o del crédito y la diferencia será el resultado de la gestión.

Por otra parte, actualmente a nivel provincial se incluyen, por imposición de funcionarios nacionales, ciertos recursos dentro del financiamiento neto, que no son tales. ¿El Fondo de Desarrollo Regional no es coparticipar la parte que por distribución primaria de conformidad a la Ley 20.221 corresponde al mismo? ¿El FO.NA.VI. no es coparticipar el impuesto a las remuneraciones? ¿Los Aportes del Tesoro Nacional no es coparticipar acaso el "impuesto a la inflación"? Problemas de nuestro "federalismo unitarista".

También se debe demostrar a través del Estado respectivo la variación que ha habido en el patrimonio del Estado, que conforme a lo ya expresado no debemos tomarlo como resultado económico. Es importante citar aquí lo expresado por el Dr. Cayetano Licciardo en el Tercer Congreso de Contadurías Generales en Santa Fe: "El Estado es ente de productividad social y no productividad económica" (Memorias, pág. 470).

• *Situaciones diversas*

Prosigamos con lo que debe contener la Cuenta General. Por supuesto que las distintas situaciones tanto financieras como de bienes, deuda, responsable y patrimonial.

Todo esto consolidado por carácter, salvo para responsables que estimo no es necesario el conocimiento consolidado para todos los legisladores y sí para la Comisión que analice.

De la situación financiera mostramos los movimientos de fondos y valores en forma sintética, si ya están detallados en otros estados, y el resto analítico. Por supuesto que debe agregar la situación del Tesoro.

Además los bienes, su situación y sus variaciones de altas y bajas, sobre todo referida a la responsabilidad en el uso de los mismos, que es lo que

más debe interesar, ya que la valuación de los bienes de uso tiene muy poca o ninguna trascendencia.

De la situación de Deuda agregamos lo que se refiere a Deuda Pública Consolidada y Flotante y a Residuos Pasivos.

En lo que hace a Consolidada, en el analítico por carácter se lo detalla por acreedor, al igual que para libramientos impagos con el agregado de la antigüedad de la deuda. Para éstos se da también por códigos de presupuesto de caja y contable.

De residuos pasivos se expresa la situación y las variaciones según cada ejercicio y clasificación institucional.

Responsables, la situación por cada uno de ellos, clasificados por antigüedad del cargo y detectando los vencidos.

En cuanto a la situación patrimonial, el estado respectivo y el de que hablamos que demuestra su variación.

• *Empresas del Estado*

Nos quedaría considerar la posición con relación a las empresas del Estado. No es que debamos analizar desde el punto de vista de filosofía política la dimensión del Estado, la razón o no de sus sociedades o empresas.

Al ser parte del Estado y sobre todo si se dedican a prestar servicios públicos, evidentemente que sí, pues realizan parte del objetivo del bien común.

Actualmente, en especial en el orden nacional, hay tantas y de tan diversos objetivos. No obstante ello, el Estado es un solo ente y debe mostrar sus cuentas en forma total y completa.

¿Qué es lo que deberíamos conocer? El resultado. ¿Cuánto es lo que ganó o perdió? No. Un ente de este tipo que se ha dado en llamar empresa no tiene como objetivo, como fin, la consecución de utilidad. Su objetivo es producir bienes y servicios para poner a disposición de la comunidad.

Debe sí obtener superávit para poder realimentarse y mantener el nivel de activo fijo necesario para la mejor prestación de servicio o producción de cosas.

También será necesario mostrar las cuentas que hagan dar una idea de la evolución habida, de los costos, inversiones, estado patrimonial, etc. En suma, los estados contables que actualmente le son exigidos.

c) *Estudiosos e investigadores*

Todo este grupo está formado sobre todo por nuestros profesores universitarios de Contabilidad Pública y Finanzas Públicas o materias afines, como también por quienes determinan las cuentas nacionales, hacen investigaciones, etcétera.

Ellos deben tener acceso y les están dedicadas todas las partes de que hablamos que son para los anteriores destinatarios.

Pienso que tanto el desarrollo sintético como analítico, los consolidados, la parte de la determinación de objetivos y sus acciones y costos dan el material necesario para este sector.

6. *Complementar con Memoria de la labor realizada en orden al fin*

Hasta aquí se dieron los esquemas y explicaron los contenidos de la Cuenta General, que es el objetivo señalado de dar un proyecto desde el punto de vista de las Contadurías Generales.

No obstante, ello es conveniente que la misma se complemente con una Memoria de la labor realizada en orden al fin del Estado, ya que por la Cuenta General en forma exclusiva no se agota la demostración del resultado de que se habló y fundamentó en el punto respectivo de este capítulo.

Para ejecutar sus acciones, su plan de gobierno, el poder administrador necesita de elementos humanos y materiales, ya que para prestar su función de servicio es imprescindible la necesaria combinación de ambos.

En la exposición del resultado contable hay que tener en cuenta que es imposible cuantificar y cualificar las acciones tendientes a proteger y promover los individuos, las familias y las sociedades intermedias.

Considero que ello es posible sólo a través de una combinación de las Cuentas con una relación de objetivos a lograr y acciones desarrolladas a través del año, por parte del Mensaje del Poder Ejecutivo al Poder Legislativo.

Los fríos números que en nuestra ciencia contable elaboramos, no son suficientes para interpretar todo lo que el hombre común quisiera saber en cuanto al cumplimiento del resultado de la gestión del Estado, en orden a su fin. Es necesario e imprescindible hacer esa combinación.

Se nos plantea así la cuestión de cómo lo hacemos. Si a todo el Mensaje del Poder Ejecutivo y las Cámaras, que de por sí es bastante voluminoso,

le agregamos nuestras Cuentas Generales como las hemos concebido hasta ahora, seguiremos en la misma situación de tener un instrumento de difícil lectura y por ello intrascendente.

Y si en la democracia decimos que ésta debe ser participativa, no entiendo cómo en base a lo descrito podemos colaborar.

Los hombres de números tenemos que hacer que la rendición de este resultado de la gestión de gobierno en un año, tenga trascendencia, utilidad, conocimiento, inste a la participación y a que todos se preocupen por el bien de la comunidad que es un bien más abarcador que el individual.

Considero que se debería extractar en puntos convenientes y sintéticos el Mensaje del Poder Ejecutivo, atendiendo a exponer los objetivos políticos, tanto generales como particulares con sus respectivas acciones concretas y para el costo de ellas, todo referido a los distintos fines particulares. Para expresarlo es el cuadro que agregamos al final del modelo para la Comunidad Social.

IV. Conclusiones

Este es el humilde aporte que hago a ustedes, mis colegas, y a todos los que han respondido a la convocatoria de los organizadores de estas Jornadas.

Quiera Dios que sirva para crear inquietudes de superación, de mejoramiento, de perfección.

Es necesario que los hombres pongamos toda nuestra creatividad, nuestras virtudes y nuestros dones al servicio de la consecución de un instrumento que, como el que estamos tratando, no dudo redundará en beneficio de la comunidad.

Esa actitud de servicio debe caracterizar nuestra tarea en la función pública.

Insisto que debemos darnos tiempo para meditar a fin de que nuestras acciones tengan sentido y podamos elaborar cosas trascendentes. No nos dejemos atrapar por los cantos de sirena de la técnica en esta era de la computación. Tengamos claro y así obremos que los enormes beneficios que podemos lograr por ella son a causa de la inteligencia del hombre, imagen de Dios y que, por lo tanto, deben estar a nuestro servicio.

Al respecto debemos recordar lo que nos decía el Dr. Licciardo en Santa Fe en ocasión del Tercer Congreso de Contadurías Generales: "Ojalá descu-

bramos el tiempo suficiente como para reaccionar que aquel que se entrega en brazos de la técnica termina por ser esclavo de la técnica. El que vale es el sabio y no el científico ni el experto. En buena hora todo el adelanto técnico en cuanto seamos capaces para a través de él hacer las cosas mejor. Pero siempre que estemos seguros, que al fin del día nos hemos nosotros servido de la técnica y no hemos quedado al servicio de la misma" (Memorias, pág. 490).

En este momento histórico en que hemos vuelto al orden constitucional el tema que nos ocupa es trascendente.

Así como en 1810 y 1816 los hombres de esta nueva Argentina respondieron hasta con sus vidas para formar el ser nacional, hoy nos toca a nosotros aportar con las armas de nuestras inteligencias y voluntades y ponerlas al servicio de la verdad y del bien para que nuestra Patria pueda volver a ocupar el lugar que nuestros patriotas soñaron, siguiendo fieles a nuestra tradición humana y cristiana.

C - A n e x o s

ESTRUCTURA BASICA DE LA "CUENTA GENERAL"

Comprende: Administración Central
Organismos Descentralizados
Cuentas Especiales
Empresas y Sociedades del Estado

ESQUEMA DE LOS CONTENIDOS SEGUN DESTINATARIOS

Comunidad Social

- I. Estados contables e informativos
 1. Resultado del ejercicio
 2. Gastos - Análisis según finalidad y función
 3. Recursos - Estados analíticos varios
 4. Situación del Tesoro
 5. Situación de la Deuda

- II. Memoria en orden al cumplimiento del fin

Poder Legislativo

Legisladores en general

Estados consolidados

- I. Ejecución Presupuesto
 1. Resultado
 2. Gastos
 - a) Institucional y con evolución créditos y su ejecución
 - b) Finalidad y función con económico y por objeto del gasto
 - c) Finalidad y función con institucional
 - d) Institucional con económico y por objeto del gasto
 3. Recursos
 - a) Ejecución con cálculo original y definitivo

II. Situación Financiera

1. Situación del Tesoro

III. Bienes

1. Estado de Variaciones y Situación Bienes

IV. Deudas

1. Estado de Variaciones y Situación Deudas

2. Estado de Variaciones y Situación Residuos Pasivos

V. Situación Patrimonial

1. Estado Patrimonial

2. Estado demostrativo de la variación patrimonial

VI. Cuadros y gráficos estadísticos

(Agregar libremente los que se consideren convenientes para un mejor análisis. Asimismo cuadros comparativos a moneda constante)

VII. Memoria en orden al cumplimiento del fin

(Similar a la agregada en el modelo de "Cuenta General" para la Comunidad Social, pero con mayor análisis).

Comisión de Hacienda y Presupuesto

A — Estados Consolidados

(esta parte es la misma que la Cuenta General destinada a los legisladores en general).

B — Estados Analíticos, Desagregados por carácter

Anexo 1: Administración Central

Parte 1ª: Ejecución Presupuesto - Rentas Generales

1. Resultado

2. Gastos

Sintéticos según clasificaciones combinadas:

a) Institucional y con evolución créditos y su ejecución

b) Finalidad y función con económico y por objeto del gasto

c) Finalidad y función con institucional

- d) Institucional con económico y por objeto del gasto
- e) Finalidad y función con económico

Analíticos institucionales con todas las clasificaciones combinadas:

- a) Jurisdicciones con Unidades de Organización a nivel partida principal
- b) Unidades de Organización a último nivel de partida de gasto
- c) Jurisdicciones con Unidades de Organización a último nivel de partida, gastos de ejercicios anteriores.

3. Recursos

- a) Ejecución con cálculo y su evolución

Parte 2ª: *Cuentas Especiales*

I. Ejecución Presupuesto

1. Resultado

2. Gastos

Consolidados según clasificaciones combinadas

- a) Institucional y con evolución crédito y su ejecución
- b) Finalidad y función con económico y por objeto del gasto
- c) Finalidad y función con institucional
- d) Institucional con económico y por objeto del gasto
- e) Finalidad y función con económico

Analíticos por cada cuenta especial, con todas las clasificaciones combinadas, a último nivel de partida de gasto, indicando por separado los que sean de ejercicios anteriores

3. Recursos

- a) Ejecución con cálculo y su evolución - Consolidado
- b) Ejecución con cálculo y su evolución por cada cuenta especial

II. Situación Financiera

1. Movimiento de Fondos (por cada cuenta especial, tabulado, con totales generales)
2. Movimiento de Valores (ídem)
3. Situación del Tesoro (ídem)

III. Deudas

1. Estado de situación libramientos impagos, según clasificación de presupuesto de caja y por cada cuenta especial
2. Estado de las variaciones y situación de los residuos pasivos por cada cuenta especial y por ejercicio.

Parte 3ª: *Situaciones varias de la Administración*

I. Situación Financiera

1. Movimiento de Fondos de Tesorería General
2. Movimiento de Valores
3. Situación del Tesoro

II. Situación Bienes

1. Estado Variaciones y Situación Bienes
 - a) Consolidado
 - b) Por unidad de organización y jurisdicción

III. Situación Deudas

1. Consolidado
 - a) Estado Variaciones y Situación - Analítico
2. Libramientos impagos
 - a) Estado analítico por acreedor, por orden de pago y por antigüedad de la deuda
 - b) Estado por presupuesto de caja
 - c) Estado por código contable.
3. Resultados pasivos
 - a) Estado Variaciones y Situación, por ejercicio y clasificación institucional.

IV. Situación Responsables

1. Estado de situación por responsable, clasificado por antigüedad del cargo

V. Situación Patrimonial

1. Estado Patrimonial
2. Estado demostrativo de la variación patrimonial

Anexo 2: *Organismos Descentralizados*

Estados Consolidados

I. Ejecución Presupuesto (por carácter e institucional)

1. Resultado
2. Gastos
 - a) Institucional y con evolución de créditos y su ejecución
 - b) Finalidad y función con económico y por objeto del gasto
 - c) Finalidad y función e institucional
 - d) Institucional con económica y por objeto del gasto
 - e) Finalidad y función con económica.
3. Recursos
 - a) Institucional y con evolución cálculo y su ejecución
 - b) Institucional y económico

II. Situación Financiera

1. Situación del Tesoro con clasificación institucional.

III. Bienes

1. Estado Variaciones y Situación Bienes (a nivel de grupos y cuentas) con clasificación institucional.

IV. Deudas

1. Consolidada
 - a) Estado Variaciones y Situación con clasificación institucional

2. Libramientos impagos

- a) Estado por presupuesto de caja con clasificación institucional

3. Residuos Pasivos

- a) Estado Situación y Variaciones por ejercicio y con clasificación institucional.

Estados Analíticos (por unidad de organización)

I. Ejecución Presupuesto

1. Rentas Generales

- a) Resultado
b) Gastos (con partida a último nivel)
c) Recursos

2. Cuentas Especiales

(igual apertura que lo anterior)

II. Situación Financiera

1. Movimiento de Fondos
2. Movimiento de Valores
3. Situación del Tesoro

III. Situación Bienes

1. Estado Variaciones y Situación

IV. Situación deuda

1. Estado Variaciones y Situación Deuda Consolidada
2. Estado situación libramientos impagos, con clasificación por presupuesto de caja
3. Estado Variaciones y Situación Residuos Pasivos, por ejercicios.

V. Situación Responsables

1. Estado de situación por responsable, clasificado por antigüedad del cargo

VI. Situación Patrimonial

1. Estado Situación Patrimonial
2. Estado demostrativo de la **variación patrimonial.**

Anexo 3: Empresas del Estado

Estados Consolidados

I. Ejecución Presupuesto

1. Cuenta Corriente

- a) Usos
- b) Fuentes
- c) Resultado

2. Cuenta Capital

- a) Usos
- b) Fuentes
- c) Resultado

3. Cuenta Capital Circulante

- a) Usos
- b) Fuentes
- c) Resultado

4. Inversión real (análisis).

II. Situación Financiera

III. Situación Bienes

IV. Situación Deudas

V. Situación Responsables

VI. Situación Patrimonial

Estados Analíticos (con el mismo esquema anterior a nivel de cada empresa)

MODELO DE "CUENTA GENERAL" PARA LA COMUNIDAD SOCIAL

Resultado Ejecución Presupuesto

GASTOS (Fines)

Administración General	Cuadro N° 1	300
Seguridad	Cuadro N° 2	150
Salud	Cuadro N° 3	150
Bienestar Social	Cuadro N° 4	100
Cultura y Educación	Cuadro N° 5	200
Ciencia y Técnica	Cuadro N° 6	50
Desarrollo de la Economía	Cuadro N° 7	200
Deuda Pública	Cuadro N° 8	50
TOTAL		1.200

- Administr. Central
- Cuentas Especiales
- Org. Descentraliz.
- Empresas y Soc.
del Estado

Gastos Comprometidos	1.200
Recursos Recaudados	1.100
Déficit Financiero	100

Gravamen
sobre Ejer.
Futuro

RECURSOS (Medios)

Genuínos

Extraídos de n/comunidad provincial por:

Impuestos	Cuadro N° 9	200	
Tasas	Cuadro N° 9	90	
Contribuciones	Cuadro N° 9	30	
Prestación de servicios	Cuadro N° 10	20	
Intereses colocaciones financieras ..	Cuadro N° 10	50	
Residuos pasivos perimidos	Cuadro N° 10	10	400

Extraídos de la comunidad nacional por:

Impuestos coparticipados	Cuadro N° 11	500	
Venta de bienes de uso	Cuadro N° 12	50	
Cobro de préstamos	Cuadro N° 12	50	1.000
Uso del Crédito	Cuadro N° 13		100
TOTAL			1.100

Finalidad: ADMINISTRACION GENERAL

	<i>Cantidad</i>	<i>Importe</i>
1 - Función: <i>Administración Fiscal</i>		
Personal:		
Superior		
Profesional		
Administrativo		
Maestranza		
Servicios		
TOTALES		
Bienes y Servicios No Personales		
Equipamiento		
TOTAL GASTADO		
Costo Total Servicios de Recaudación de Impuestos por Dirección General de Rentas		
Según esquema similar, se sigue con las demás funciones:		
2 - Función: <i>Control Fiscal</i>		
3 - Función: <i>Legislación</i> (Detallar número de leyes dictadas)		
4 - Función: <i>Justicia</i> (Detallar número de juicios iniciados y resueltos)		
5 - Función: <i>Culto</i>		
6 - Función: <i>Apoyo a Gobiernos Municipales o Comunales</i> (Detallar montos por cada Municipalidad y destino de los principales apoyos)		
7 - Función: <i>Administración General sin Discriminar</i>		
Totales Generales: Personal Ocupado		
Monto Gastado		300.-

CUADRO Nº 2

Finalidad: SEGURIDAD

1 - Función: Policía Interior

	<i>Cantidad</i>	<i>Importe</i>
Personal:		
Superior Jerárquico		
Oficiales		
Suboficiales		
Agentes		
Administrativos		
Totales		
Alimentación		
Vestimenta		
Otros Bienes y Servicios No Personales		
Equipamiento		
Trabajos Públicos		
Construcción Comisaría Nº 3 (Angaco)		
Total Gastado		

2 - Función: Reclusión y Corrección

Personal:		
Superior Jerárquico		
Oficiales		
Suboficiales		
Agentes		
Administrativos		
Totales		
Equipamiento		
Alimentación		
Vestimenta		
Otros Bienes y Servicios No Personales		
Trabajos Públicos		
Construcción: Oficinas		
Comedor Reclusos		
Total gastado		

	<i>Cantidad</i>	<i>Importe</i>
Total Personas por Día Recluidas		<u> </u>
Costo Promedio Persona/Día Recluida:		
Alimentación		
Vestimenta		<u> </u>
<i>Totales</i>		<u> </u>
3 - Función: Seguridad sin Discriminar		
Personal:		
Superior		
Administrativo		
Obrero, Maestranza y Servicios		<u> </u>
<i>Totales</i>		<u> </u>
Bienes y Servicios No Personales		
Equipamiento		<u> </u>
<i>Total</i>		<u> </u>
Totales Generales: Personal Ocupado		<u> </u>
Monto Gastado		<u> </u>
		150.--

CUADRO Nº 3

Finalidad: S A L U D

	<i>Cantidad</i>	<i>Importe</i>
1 - Función: Atención Médica		
Personal:		
Afectado a Dirección y Administración		
Superior		
Profesional		
Administrativo		
Servicio		
<i>Totales</i>		
Afectado a Servicio Hospitalario		
Superior		
Profesional		
Administrativo		
Obrero		
Maestranza		
Servicio		
<i>Totales</i>		
Alimentación		
Medicamentos		
Otros Bienes y Servicios No Personales		
Equipamiento		
Trabajos Públicos:		
Construcción Sala Cirugía Hosp. Rawson		
Refacción Integral Sala Primeros Auxilios		
de Albardón		
<i>Totales Generales</i>		
Total Personas por Día Internadas		
Total Personas por Día Atendidas en Consultorios		
Externos		

Cantidad *Importe*

Costo Promedio Persona por Día:
Alimentación Internados
Medicamentos: Internados

Atendidos consultorios

Total (Valorando 3 veces más promedio
de internados)

2 - Función: Saneamiento Ambiental

Detallar personal ocupado y gastos, de igual forma.
Determinar campañas efectuadas con sus costos totales y promedios (Debe relacionarse con la memoria en cuanto a objetivos y acciones).

Además incluirse expresamente en forma claramente detallada, aunque el servicio se preste por cualquier forma jurídica, los costos de Obras Sanitarias, determinando también: 1) cantidad de usuarios, según división que se use; 2) litros consumidos; 3) consumo promedio por usuario al año; 4) costo por litro; 5) relación costo-facturación y costo-ingreso real.

3 - Función: Salud sin Discriminar

Dentro de lo posible, hacer los mismos detalles anteriores.

Totales Generales: Personal Ocupado

Monto Gastado

150.-

Finalidad: BIENESTAR SOCIAL

1 - Función: Seguridad Social

	<i>Cantidad</i>	<i>Importe</i>
Personal:		
Superior		
Profesional		
Administrativo		
Maestranza y Servicio		
<i>Totales</i>		
Bienes y Servicios No Personales		
Equipamiento		
<i>Total. Gastos Funcionamiento</i>		
Jubilados:		
Comunes		
Leyes Especiales		
Personal Seguridad (Policía e Instituto..		
Personal Seguridad		
(Policía e Instituto Penal)		
Varios		
Pensionados: (igual apertura)		
<i>Totales</i>		
<i>Menos:</i> Aportes Activos		
Personal Seguridad		
Personal Resto Administración		
Contribución Patronal Proporcional		
Remuneraciones		
Seguridad		
Resto Administración Pública		
<i>Déficit. Financiado con Aportes</i>		
<i>de Rentas Generales</i>		
Promedios:		
Monto Jubilación		
Monto Pensión		
Aportes Jubilados y Pensionados, para solventar		
gastos de funcionamiento		
Cantidad de Jubilados en el Año		

2- Función Vivienda

	<i>Cantidad</i>	<i>Importe</i>
Personal:		
Superior		
Profesional		
Administrativo y Técnico		
Obrero		
Maestranza		
Servicio		
<i>Totales</i>		
Bienes y Servicios No Personales		
Equipamiento		
Trabajos Públicos		
Barrios Terminados:		
Los Sauces - 100 casas		
Barrios en Construcción:		
General San Martín - 150 casas		
<i>Total Gastado</i>		
Viviendas Adjudicadas en el Año		
Costo Total Actualizado a Precios Promedio 1983, de las Casas Adjudicadas		
Monto Recibido del Fondo Nac. de la Vivienda (FO.NA.VI.)		
Monto Cobrado por Cuotas por Casas Entregadas (sin actualizaciones, recargos o intereses)		
Monto que Debíó Cobrarse		
Cobrado por Actualizaciones ,recargos o intereses		
Número de Casas Correspondientes a las Cuotas Mensuales a Cobrar		
Cuotas Mensuales Promedio		

Así sigue detallando personal ocupado y gastos en las otras finalidades y destacando los hechos más importantes, costos, promedio, etc.

3 - Función: Asistencia Social (detallar los subsidios

Cantidad

Importe

acordados según actividad: deportiva, artística, religiosa, de bien público, beneficencia, educativa, etc., como asimismo las ayudas personales con grupos de motivos, por ejemplo: salud, vivienda, alimentos, educación, etc., atención a la niñez desvalida, discapacitada, ancianos, rehabilitación, presos, etc.).

4 - Función: Deportes y Recreación (sintetizar las promociones directas e indirectas, en qué deporte, turismo social atendido, etc.).

5 - Función: Promoción Social (incluir por grupos las labores hechas, subsidios, préstamos y grupos hacia los cuales se canalizó; datos sobre la obra social para empleados públicos, etc.

6 - Función: Bienestar Social sin Discriminar (agregar todos los datos que se consideren convenientes).

Totales Generales: Personal Ocupado

Monto Gastado

100.-

Finalidad: EDUCACION Y CULTURA

1 - Funcion: Educación Primaria			
		<i>Cantidad</i>	<i>Importe</i>
Personal:			
	Autoridades Superiores (proporcional)		
	Administrativo		
	Docente		
	Maestranza		
	<i>Totales</i>		
	Bienes y Servicios No Personales		
	Equipamiento		
	<i>Total Gastado</i>		
	Alumnos Atendidos		
	Costo por Alumno		
	Número de Alumnos por Docente ,		
2 - Función: Educación Média y Técnica			
Personal:			
	Autoridades Superiores (proporcional)		
	Administrativo		
	Docente		
	Maestranza		
	<i>Totales</i>		
	Bienes y Servicios No Personales		
	Equipamiento		
	<i>Total Gastado</i>		
	Alumnos Atendidos		
	Costo por Alumno		
	Número de Alumnos por Docente		
	Número de Alumnos Egresados		

	<i>Cantidad</i>	<i>Importe</i>
3 – Función: Educación Superior y Universitaria Idem a las anteriores Igual discriminación en gastos y personal ocupado, para las otras funciones.		
4 – Función: Cultura (discriminar también sintética- mente distintas actividades culturales y sus costos).		
5 – Función: Cultura y Educación sin Discriminar (agregar además todos los datos que se consideren convenientes).		
<i>Total General: Personal Ocupado</i>		_____
Monto Gastado		_____

CUADRO Nº 6

Finalidad: CIENCIA Y TECNICA

	<i>Cantidad</i>	<i>Importe</i>
Se discrimina como en las anteriores finalidades, por cada función, el personal ocupado y gastos, para:		
1 – Función: Capacitación y Promoción Científica- Técnica.		
2 – Función: Investigación y Desarrollo.		
3 – Función: Ciencia y Técnica sin Discriminar.		
Se deberá dejar constancia en lo posible de costos y promedios y cualquier dato de interés.		
<i>Totales Generales: Personal Ocupado</i>		_____
Monto Gastado		50.- _____

CUADRO Nº 7

Finalidad: DESARROLLO DE LA ECONOMIA

Cantidad *Importe*

Como en las demás finalidades se determinará por cada función el personal ocupado y gastos, en forma discriminada:

- 1 - Función: Suelo, Riego, Desagüe y Drenaje.
- 2 - Función: Agricultura, Ganadería y Recursos Naturales Renovables
- 3 - Función: Energía y Combustibles
- 4 - Función: Canteras y Minas
- 5 - Función: Industrias
- 6 - Función: Turismo
- 7 - Función: Transporte Vial
- 8 - Función: Transporte por Agua
- 9 - Función: Transporte Aéreo
- 10 - Función: Comunicaciones
- 11 - Función: Comercio y Almacenaje
- 12 - Función: Seguros y Finanzas
- 13 - Función: Desarrollo de la Economía sin Discriminar

Se deberá incluir los hechos más importantes, costos promedios y cualquier dato de interés, separando lo que sea promoción, de directa intervención.

En la función de Energía y Combustibles se incluirá el servicio de producción de electricidad, aunque se realice bajo la figura jurídica de sociedad o empresa del Estado. Se determinarán los costos en forma detallada, se compararán con los ingresos por venta, además de expresarse las inversiones. También se incluirán las facturaciones por unidad (Kw) y según destinatarios. En usuarios residencial se agregará su número y el consumo promedio por cada uno al año, costo de producción por Kw.

Totales Generales: Personal Ocupado

Monto Gastado

200.-

CUADRO Nº 8

Finalidad: DEUDA PUBLICA

ACREEDOR	Motivo <i>Préstamo</i>	Cuota Nº	M O N T O P A G A D O S			
			<i>Capital Original</i>	<i>Actualiz.</i>	<i>Intereses</i>	<i>TOTAL</i>
<i>Totales Generales</i>						50.-

PERSONAL OCUPADO

RESUMEN

<i>DETALLE</i>	<i>Al 31-1282</i>	<i>Al 31-1283</i>
1 - Autoridades Superiores		
2 - Administrativo y Técnico		
3 - Gabinetes		
4 - Magistratura		
5 - Docente		
6 - Seguridad		
7 - Investigación Científica		
8 - Clero		
9 - Profesional Universitario		
10 - Obrero y Maestranza		
11 - Servicio		
<i>Totales</i>		

Debe incluirse el Permanente y Transitorio.

RECURSOS EXTRAIDOS DE NUESTRA COMUNIDAD PROVINCIAL
Eficiencia recaudadora del Estado

DETALLE	Monto Boletas Emitidas	R E C A U D A D O				
		Boletas Originales	%	Boletas Originales Ejerc. Ant.	Actualizaciones	Totales
Impuestos: Inmobiliarios Automotores Tasas: Obras Sanitarias Riego Electricidad Contribuciones: Mejoras						
<i>Totales</i>						

	Monto Calculado Recaudar	R E C A U D A D O			
		Monto Original	Actualizaciones	TOTALES	
				Cifras Absolutas	%
Impuestos: Ingresos Brutos Ejerc. Actual Ejerc. Anterior Sellos: Fiscales Judiciales					
<i>Totales</i>					

Resumen

Impuestos	200.—
Tasas	90.—
Contribuciones	30.—
<i>Total General</i>	<u>320.—</u>

CUADRO Nº 10

PRESTACIONES DE SERVICIOS

Alquiler Hotel N.N.	10
Alquiler Vasijas Vinarias	5
Servicio Centro de Datos	5
<i>Total</i>	<u>20</u>

INTERESES POR COLOCACIONES FINANCIERAS

Intereses por depósitos a plazo fijo en Banco San Juan por colocaciones de fondos de Tesorería General o del Fondo Unificado de Cuentas Oficiales	<u>50</u>
---	-----------

REINTEGRO EJERCICIOS ANTERIORES

Residuos Pasivos Perimidos	
Gastos comprometidos en el ejercicio 1981 que al 31-12-83 no se había provisto la mercadería o prestado el servicio	<u>10</u>

COPARTICIPACION FEDERAL DE IMPUESTOS

Recaudación de la Comunidad Nacional

Impuesto a las Ganancias		15.100
Impuesto a los Capitales		5.900
Impuesto al Valor Agregado		20.237
	<i>Total</i>	<u>41.237</u>

Corresponde a:

Nación	48,5 %	20.000
Conjunto de Provincias	48,5 %	20.000
Fondo Desarrollo Regional	3,0 %	1.237
	<i>Total</i>	<u>41.237</u>

Del conjunto de provincias corresponde a San Juan el 2,5762 %

<i>Total</i>	<u>500</u>
--------------	------------

VENTA BIENES DE USO

Se vendieron: 1) en remate público: automotores, motos, etc., en desuso de la Policía de la Provincia	20
Máquinas en desuso de la Dirección Pro- vincial de Vialidad	10
2) por venta directa según Ley 5429 (Promo- ción industrial en Parque Industrial)	
3 lotes 3 Has. a XX (Industria transforma- dores eléctricos)	15
1 lote 1 Ha. a N.N. (industria del cuero)	5
<i>Total</i>	<u>50</u>

COBRO PRESTAMO

Municipalidad X.X.	25
Club Atlético San Juan	10
Cooperativa Tamberos Unidos	15
<i>Total</i>	<u>50</u>

USO DE CREDITO

Caja Nacional de Ahorro y Seguro

Vto.: 1 año a partir de

Destino: Pavimento Caminos Vecinales 50

Banco Nacional de Desarrollo

Vto.: 5 cuotas anuales a partir de

Destino: Equipamiento Parque Industrial 50

Total 100

SITUACION DEL TESORO

D E T A L L E	31-12-1982	31-12-1983
<i>Activo</i>		
Disponibilidades		
Banco Cta. Cte.		
Créditos		
Deudas por Anticipos		
Inversiones		
Depósitos Plazo Fijo		
<i>Pasivo</i>		
Libramientos Impagos		
Libram. Res. Pasivos Impagos		
Residuos Pasivos		
Uso del Crédito		
Saldo Pasivo		
Déficit del Ejercicio 1983		
(aumento deuda flotante)		
<i>Sumas Iguales</i>		

MEMORIA LABOR REALIZADA EJERCICIO 1983

F I N E S	OBJETIVOS POLITICOS		ACCIONES CONCRETAS	COSTO
	GENERALES	PARICULARES		
Se detalla por cada Finalidad		Se discrimina, en lo posible, por cada Función		

Se debe tratar de compatibilizar con lo detallado en los distintos cuadros de gastos por finalidades y funciones.
 Se podrá hacer más detalles incluyendo función específica dentro del fin y además Programa y Unidad Ejecutora.

RESIDUOS PASIVOS

Compromisos que se asumirán, gravitando sobre el Tesoro y que aún no se han convertido en obligaciones al 31-12-83

Ejercicio 1982 - Saldo al 31-12-83

Ejercicio 1983

Total

PROYECTO DE CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LOS TRIBUNALES DE CUENTAS

Dr. Carlos Alberto ILLA *

Esquema

- I. Introducción:**
Diferencias conceptuales técnico-doctrinarias.
- II. Régimen Jurídico:**
Reseña histórico-jurídica hasta llegar a la actual ley de contabilidad; Reglamento de 1811 a Decreto-Ley N° 3453/58.
- III. Contenido actual:**
Integración, presentación, características de los estados contables componentes: síntesis, comentarios.
- IV. Informe de los Tribunales de Cuentas:**
Dictamen, contenido, aportes.
- V. Conclusiones:**
Sugerencias.

Desarrollo

I. — Introducción

Es necesario y también conveniente establecer brevemente en el comienzo de este ensayo, en esta introducción al tema, qué entiendo, y generalizando,

* Doctor en Ciencias Económicas. Presidente del Tribunal de Cuentas de la Nación. Profesor Ayudante de Contabilidad Pública en la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Lomas de Zamora, 1980-81.

qué se interpreta cuando se habla de cuenta general del ejercicio. Se puede decir que es el documento final que demuestra la gestión hacendal del Estado, concibiendo como tal el Gobierno Central, en un ejercicio determinado y por un período definido preestablecido.

Amplíe este concepto diciendo que es el despacho que sintetiza lo acontecido entre los recursos y los gastos previstos en la Ley de Presupuesto General, en un período determinado, demostrándose contablemente un resultado: positivo o negativo o de superávit. Debo aclarar que entiendo de Déficit o de Equilibrio sólo desde el punto de vista presupuestario y financiero, no económico; pues para que abarque este último concepto deberán intervenir otros guarismos que la cuenta no contempla, como ser las amortizaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes que la componen, las desvalorizaciones o revaluaciones y la falta de tratamiento en materia de costos, entre otros conceptos que más adelante citaré.

Dije del Gobierno Central porque no se incluye la gestión Provincial ni Municipal, de cumplirse ello entonces sí podríamos hablar con propiedad del "Balance Nacional" o "Cuenta General Nacional".

Con lo expresado apunto a dejar citado que la cuenta general del ejercicio responde a la exigencia de informar qué pasó con el movimiento presupuestario en un período definido.

Estoy hablando entonces de cuenta general del ejercicio como acertadamente lo menciona la actual ley de contabilidad pues, ya lo veremos más adelante cuando aborde los antecedentes legales y regímenes jurídicos, es fácilmente confundido el tema con la vieja mención de cuenta de inversión.

Los especialistas actuales en la materia hacen el distingo entre esta última y la cuenta general. Es insuficiente llamarla cuenta de inversión; porque ésta en rigor informa solamente sobre la ejecución del presupuesto en lo concerniente a recursos y gastos, sea en su exclusiva faz financiera. La causa de ello explican los autores, se debía principalmente a los términos del artículo 67, inciso 7º de la Carta Magna —nuestra Constitución Nacional—, cuando glossaba: "corresponde al Congreso... aprobar o desechar la cuenta de inversión".

El artículo 37 de la actual Ley Nacional de Contabilidad dispone y así lo menciona taxativamente, la composición de estados que integran la conformación de la cuenta general del ejercicio.

II. — Régimen jurídico histórico

Si nos remontamos a los antecedentes históricos y legales, es decir tomando en cuenta el régimen jurídico histórico, se puede establecer que el artículo 18 del proyecto de Constitución para las Provincias Unidas del Río de la Plata hablaba de "cuentas de inversión de los caudales públicos", y el artículo 24 de ese mismo proyecto agregaba ... "se publicará una relación o cuenta exacta de los recibos y gastos del Tesoro público".

El artículo 22 del Estatuto Provisional del año 1815 hablaba de "una prolija razón que demuestre por clases y ramos los ingresos, las inversiones y las existencias".

El artículo 46 de la Constitución del año 1826 menciona "cuenta de inversión de los fondos públicos"; de igual manera la designa como "cuenta de inversión" la Constitución de 1853.

La ley N° 217 dictada en la época de la Confederación el 26 de setiembre de 1859 hace referencia en el artículo 8° estableciendo que "la Contaduría Nacional pasará anualmente al Congreso, acompañadas como anexos a la memoria del Ministerio de Hacienda, la cuenta de inversión del ejercicio, de los presupuestos de los cinco Departamentos de Gobierno, correspondiente al año anterior a la Memoria, y una cuenta circunstanciada de todos los decretos de pago que según lo dispuesto en el artículo 4° hubiere observado durante el transcurso del año". Y el artículo 9° establecía: "Cada Ministerio pasará anualmente al Congreso como anexos a su memoria los documentos siguientes:

1) Cuenta de Inversión del presupuesto de su ramo (correspondiente al ejercicio anterior al año de dicha memoria).

2) Relación circunstanciada de los decretos de pago que hubiesen sido observados por la Contaduría Nacional, y que sin embargo hubiesen sido insistidos en mandar a pagar.

3) Estado comparativo y razonado entre el presupuesto de su ramo para el ejercicio del año que corriere y el que propusiere para el año siguiente."

Vale decir que ya, desde tan larga data, existieron en nuestro país normas precisas sobre la gestión administrativa de estas decisiones del Estado.

Esta ley rigió hasta el advenimiento de la ley N° 428 del 13 de octubre de 1870, promulgada bajo la presidencia de don Domingo Faustino Sarmiento,

reconociéndosele la autoría del proyecto al senador Frías, quien lo presentó a la Cámara de origen el 22 de setiembre de 1865, siendo girada posteriormente a la Cámara de Diputados, donde fue estudiado por diversas comisiones hasta que logrado su despacho final fue tratado en setiembre de 1870, sancionándose el 26 de ese mes, habiéndose promulgado el 13 del mes siguiente.

Mantuvo su vigencia esta excelente ley durante 77 años, es decir hasta la sanción de una nueva ley que la reemplazó, y que fue la N° 12.961.

Similares previsiones contenía esta ley que le sucedió en su vigencia. También la ley N° 14.179 en su artículo 5º, sancionada en 1952, mencionaba la cuenta de inversión, y decía en su artículo 1º: Créase la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de Administración, la que tendrá a su cargo el examen y estudio de la cuenta de inversión, a que se refieren el inciso 7º del artículo 67 de la Constitución Nacional y la ley 12.961, de contabilidad.

Así llegamos a la actual Ley de Contabilidad Nacional y que como sabemos rige desde el comienzo de 1957 bajo el N° 23.354/56, modificado por el Decreto-Ley N° 3453 del 21 de marzo de 1958, ambos ratificados por la ley N° 14.467.

Esta norma llamada "Ley de Contabilidad y Organización del Tribunal de Cuentas de la Nación y de la Contaduría General", integra en su contenido a una de las instituciones más trascendentes del control de la hacienda del Estado; o sea, junto con el control interno administrativo a cargo de la Contaduría General de la Nación como órgano dependiente del Poder Ejecutivo Nacional aparece otro, externo, independiente, a cargo del Tribunal de Cuentas de la Nación, con autonomía funcional operativa respecto de los tres poderes: Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

A los dos órganos de fiscalización mencionados le sigue el de control del pueblo a través del Congreso y que no podría soslayarse por ser una atribución constitucional expresa.

El artículo 38 de esa actual ley de contabilidad fija la misión del Tribunal de Cuentas en esa materia, que consiste en informar sobre "los aspectos legales y contables de la cuenta general del ejercicio", revistiendo trascendencia especial por cuanto representa la mejor fuente de asesoramiento para el Honorable Congreso, quien deberá dar el pronunciamiento final.

Igual contenido que el señalado para el nivel nacional se establece en la mayoría de los casos para niveles provinciales. La cláusula sobre remisión

directa de la cuenta general al órgano de control externo es índice de la gravitación dada por los tribunales de cuentas y a sus funciones dentro de los procedimientos regimentados por la ley.

¿Por qué hago expresa mención de estos tres órganos de control?

Precisamente porque son los que tienen a su cargo la formulación, consideración y juzgamiento, sea aprobación o rechazo, de la cuenta general del ejercicio. ¡Qué importantes funciones!

Analizando muy rápidamente ahora la ley vigente, veremos que es un tanto más minuciosa al detallar cuáles son los estados que conformarán la cuenta general del ejercicio.

Debo aclarar que así se la comienza a denominar a partir de esta norma legal, aún cuando en el artículo 83 se habla de la cuenta general de inversión, con un dejo entonces de la vieja terminología.

Estos estados son los siguientes, de acuerdo al artículo 37 del Decreto-Ley 3453/58 que establece que la cuenta general del ejercicio será preparada por la Contaduría General.

a) De la ejecución del presupuesto general que deberá reflejar lo autorizado por cada crédito y lo comprometido con cargo a los mismos, es decir son aquellas afectaciones a los créditos que practiquen en el momento que por un acto de autoridad competente se dé origen a una obligación de pagar una suma determinada de dinero referible por su importe y concepto a esos créditos.

b) De cada una de las cuentas de que trata el artículo 26, es decir de cuentas del Tesoro, cuentas de terceros, cuentas especiales y cuentas de orden.

c) De lo calculado y efectivamente ingresado, es decir, lo denominado presupuesto de caja, en el ejercicio, por cada ramo de entrada.

d) De lo recaudado y pagado en cuanto esos ingresos se relacionen con el presupuesto general del ejercicio.

e) De los residuos pasivos. O sea aquello que se comprometió y no se incluyó en libramientos.

f) De la evolución de esos residuos pasivos. La ley dice de ejercicios anteriores, pero ahora es sólo del ejercicio anterior según la modificación introducida por la ley 18.881 presupuesto de 1971.

g) Del movimiento de fondos, títulos y valores operados durante el ejercicio.

h) Del activo y pasivo del Tesoro al cierre del ejercicio.

i) De la situación financiera al cierre del ejercicio.

j) De la cuenta patrimonial que deberá reflejar las existencias al iniciarse el ejercicio, las variaciones producidas durante el mismo como resultado de la ejecución del presupuesto general, o por otras causas, y la situación al cierre, ya que los organismos deben informar periódicamente de las incorporaciones de los bienes físicos en concordancia con la utilización de las partidas de inversión.

k) De la deuda pública al comienzo y al final del ejercicio.

La terminología de la actual ley de contabilidad resulta, en mi opinión, correcta; la inversión sólo guarda atención o relación con la aplicación de fondos y corresponde a los principios muy tradicionales del control parlamentario-financiero que examinaba especialmente el destino dado a las autorizaciones de gastos.

La cuenta general refleja no sólo ese limitado campo sino además los recursos, crédito, patrimonio, ejecución del presupuesto, estado de cuentas de los responsables y situación de la deuda pública, es decir que su ámbito se amplía además del financiero al económico.

Por otra parte, frente a las técnicas económico-funcional y programática en materia de presupuesto parece obvio que fuera de las inversiones —en sentido lato— se acompañen los antecedentes e informes que justifiquen la administración cumplida y resultados logrados.

La cuenta general a que se refiere la ley se sostiene registralmente en las ramas contables que ella misma instituye y establece.

Lateralmente el Estado mantiene otras actividades que no se reflejan en forma directa en las previsiones presupuestarias o movimientos del Tesoro.

Ello justifica que se incorporen los estados de resultado de las entidades descentralizadas, consignando expresamente que también debe incluirse a los bancos oficiales como descentralizados, pues la autarquía que ellos representan es una forma dentro de la descentralización y en este sentido lo ha fijado en reiterados pronunciamientos el Tribunal de Cuentas de la Nación y la Procuración del Tesoro. Un aspecto, considero, a tenerse en cuenta.

Decía y hacía mención de la incorporación de entidades descentralizadas, entre las que se deben contar además de los citados precedentemente, con arreglo a lo dispuesto por el artículo 4º de la ley de contabilidad, a las empresas del Estado. Otro aspecto también a tenerse en cuenta.

Todo ello lleva entonces a pensar en la necesidad de aplicar el principio de "universalidad".

III. — Contenido actual

La cuenta general debe informar qué ha pasado con el mandato presupuestario; cómo se ha cumplido o dejado de cumplir.

Y todo debe surgir de la contabilidad del Estado a cargo registral de las contadurías generales y de las contadurías jurisdiccionales.

Al analizar una cuenta se verá que responde en general a los cuadros de la estructura del presupuesto general, con sus clasificaciones, codificaciones, nomenclaturas, etcétera.

Es el único documento que debe instruir con certeza qué aconteció en el transcurso de un ejercicio.

Corresponde entonces que la cuenta del ejercicio contenga toda la información que, de un modo u otro, se relacione con la gestión financiera-económica y con la gestión patrimonial desplegada por el Poder Administrador durante el término del ejercicio.

Su estructura y contenido depende entonces de lo que exige la ley de contabilidad y de la conformación del Presupuesto General.

Interesa entonces saber qué contiene la cuenta, cuál es la información que provee. A este respecto es positivo leer la publicación del artículo cuya autoría pertenece al doctor Raúl D. Griguoli.

Siguiendo el ordenamiento actual que presenta este trascendente documento se encuentra un primer cuadro de fondo que muestra el resultado del ejercicio.

Este resultado surge de la comparación entre los compromisos contraídos (erogaciones) y los recursos recaudados (ingresos).

El siguiente cuadro de fondo que presenta la cuenta general es el denominado Cuadro de Resultado Consolidado del Ejercicio.

Este estado se apoya en el criterio sustentado por la técnica presupuestaria que persigue la desagregación de las erogaciones figurativas y las contribuciones entre Organismos de la Administración Nacional de modo que muestren la situación consolidada, compensando los recursos y los gastos entre los organismos de modo que no incidan dos veces sobre el presupuesto.

Un tercer cuadro de fondo que muestra la situación financiera del Tesoro Nacional, es el activo y pasivo del Tesoro Nacional.

No se incluyen aquí ni las cuentas especiales ni los organismos descentralizados; pues el resultado de estos entes se informa en cuadros separados a través del Estado de Activo y Pasivo de los Organismos Descentralizados y de las Cuentas Especiales, que conforman el capítulo denominado "Ejecución del presupuesto general y disposiciones complementarias autoritativas de gastos".

A partir de estos cuadros, que muestran en síntesis cómo se comportaron los recursos frente a los gastos, comienza el desarrollo de todo los cuadros analíticos.

Otro de los capítulos de la cuenta del ejercicio es el referido a la Cuenta patrimonial.

Este estado de situación informa sobre la existencia de bienes ingresados al patrimonio del Estado, tomando por ello a la Administración Pública Nacional y refleja la existencia al comienzo del ejercicio, las variaciones ocurridas en el transcurso del mismo como consecuencia de la ejecución del presupuesto de erogaciones de capital y la situación al cierre.

Un último capítulo a considerar es el de la deuda pública.

Está formada:

- Por la Deuda Pública Eterna Consolidada: por tipo de cambio de fecha vigente y de fecha de emisión.
- Por la Deuda Pública Interna Consolidada: por tipo de amortización, por tipo de renta.
- Por la Deuda Pública No Consolidada (pasivo del Tesoro Uso del Crédito Externo e Interno).

Esta es en síntesis, la metodología empleada en la formulación doctrinaria de la cuenta del ejercicio; su permanencia nos ilustrará sobre el principio de "uniformidad".

La preparación de la misma debe brindar una oportunidad propicia para relacionar los resultados de la actividad económica-financiera del ente público, con la que desarrollan los factores económicos particulares, los doctores Atchaiban y Massier también lo han expresado. Esto es tanto más necesario cuanto mayores son las participaciones del accionar estatal con la actividad económico-financiera privada mayor también la parte de la renta nacional que absorbe el Estado en forma de recursos que demanda para atender la prestación de servicios que satisfagan necesidades colectivas.

Este último hecho deriva en el incremento incesante de conocer con el más alto grado de exactitud posible los datos del producto nacional, que en cada caso pueden hacer admisible o desechar tal desarrollo. Otro concepto a tenerse en cuenta.

La ley de contabilidad vigente en el orden nacional, y las que rigen en estados provinciales, así como las leyes orgánicas de los Tribunales de Cuentas de provincias, contienen disposiciones que se relacionan con la preparación y presentación de la cuenta general del ejercicio —también erróneamente llamada cuenta de inversión— que el Poder Ejecutivo debe elevar anualmente al Congreso o Legislatura respectiva para su examen y aprobación.

Tales disposiciones deberían, es de desear, contener claridad y razonabilidad en su exposición.

Resulta evidente que las pautas señaladas en la aludida norma legal, cualquiera sea su ubicación —dentro del texto legal de la Ley de Contabilidad o de la Ley Orgánica de los Tribunales de Cuentas— están básicamente relacionadas con los “aspectos legales y contables” de la ejecución presupuestaria y manejo de las finanzas públicas, como está explícitamente expresado, aun en cuanto se refiere al aspecto de los saldos de las cuentas de los responsables que pudiera ser a lo sumo un indicativo del cumplimiento de éstos en la presentación de sus estados y del propio organismo de control sobre el ejercicio de su función fiscalizadora; y en el compendio de las observaciones legales formuladas, que han sido comunicadas a los cuerpos legislativos en cada oportunidad en que tuvieron lugar, de haber mediado decreto de insistencia; y agrega la citada norma legal: así como “toda otra información que estime conveniente”. A ese respecto luego efectuaré algunos comentarios extraídos del 5º Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas.

La función de control, en su concepción correcta, lleva implícita la necesidad de desarrollar tareas de análisis y de evaluación de los resultados,

su comparación con las metas prefijadas, la explicación de los desvíos y muy especialmente, la generación de una acción correctiva oportuna.

Cuando mencioné hace algún momento atrás, que los Tribunales de Cuentas debían agregar a su información de la cuenta del ejercicio, "toda otra información que estime conveniente" hice referencia al 5º Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas realizado en la ciudad de Posadas —Misiones— en setiembre de 1974.

Este Congreso recomendó muy acertadamente que los organismos de fiscalización superior de la Hacienda Pública cuyas leyes orgánicas u otras disposiciones legales complementarias o las leyes de contabilidad lo permitan, incluyan en sus informes anuales al Poder Legislativo sobre la cuenta general del ejercicio y/o las Memorias Anuales de su gestión, observaciones y comentarios sobre cuestiones que superan la mera legalidad y aspectos contables de la gestión del Poder Administrador en el manejo de la Hacienda del Estado, que dichas observaciones y comentarios se refieran explícitamente a aspectos relacionados con la legalidad, economía y eficiencia en la aplicación de fondos públicos de manera de dar al Parlamento una visión amplia de la marcha de la Administración y el manejo de la cosa pública que, ambos dentro de sus respectivas esferas de atribuciones, tienen la obligación y el derecho de controlar; por último que esto se entienda como un intento de promover, en términos generales a través del control externo independiente, la eficiencia de la administración y el buen uso de los dineros públicos".

Con las recomendaciones señaladas por el citado 5º Congreso podemos entonces entrar a señalar las NECESIDADES ACTUALES que deberán satisfacer las informaciones que se producen a través del contenido de la cuenta general del ejercicio.

Creo así firmemente que la disposición de efectuar un replanteo en la conformación de los estados que integran la cuenta del ejercicio, puede dar para mucho más en el sentido de extender los objetivos y alcances de los cuadros y así también el informe del Tribunal de Cuentas más allá de los patrones legales y contables, a los que hasta ahora se ha ceñido y servir precisamente, al menos por el momento y hasta tanto se cuente con pronunciamientos legales más expresos, si es que se consideran necesarios, para dar cabida a informaciones y relaciones estadísticas sobre cuestiones que hagan a otros aspectos tanto o más fundamentales que aquellos en el manejo de la hacienda pública, basándose en la tríade: *Legalidad, economía y eficiencia*. Como pueden ser los que se relacionen con la economicidad, los costos y rendimientos de ser-

vicios, de los insumos, de la mano de obra y de los materiales utilizados por la Administración en la prestación de sus servicios y en la ejecución de las obras públicas, aplicación de recursos, evaluación de programas, amortizaciones, así está recomendado en un trabajo sobre "El informe del Tribunal de Cuentas sobre la cuenta general del ejercicio", cuya autoría pertenece al distinguido tratadista Dr. Rubén Cardón; conceptos que podrían complementarse, según mi parecer, con ajustes por inflación.

La cuenta general se integra con un detalle de la obra pública a nivel de partidas presupuestarias; cabe informar entonces con un estado que indique la "Ejecución real de obras", que no signifique solamente lo pagado por crédito de obra, mayores costos, etc., sino por avance técnico-financiero real evaluado con ajuste a valor moneda constante.

Deberá ensignarse también un estado real del pagado, pues la información suministrada actual se refiere a la etapa del mandado a pagar.

Deberá tenerse en cuenta además sobre la practicidad de reflejar estados por créditos incobrables (deudores por anticipos, operaciones pendientes, etc.).

Un elemento de significativa importancia y actualidad que deberá agregarse a la cuenta general es aquel que se refiere al ajuste de los estados contables por inflación.

La comparación de los distintos estados, de ejercicios o de períodos dentro de los ejercicios, es realizada tomando medidas heterogéneas y, por lo tanto haciendo disminuir, si no inutilizar, el valor de la información.

Consultadas bibliografías específicas sobre el particular no surgen, por lo menos no he encontrado referencia alguna con la aplicación de recomendaciones, normas o técnicas o principios que reflejen los efectos de la variación del poder adquisitivo de la moneda en los estados contables presupuestarios, financieros y patrimoniales de la gestión hacendal pública.

Las relaciones a través del tiempo con valores no estables hace que en la contabilidad del Estado y en su consecuencia la cuenta general del ejercicio se utilicen medidas heterogéneas, medidas diversas que atentan contra los principios básicos de la contabilidad moderna.

De manera entonces que los distintos estados que la componen, según sea la naturaleza de los resultados y valores que representan, no reflejan la realidad comparada para distintos ejercicios y no servirían entonces para la toma de decisiones ni para medidas correctoras que quisieran adoptarse.

En razón del origen constitucional del Estado como ente jurídico de carácter público creado para satisfacer necesidades de origen común o colectivo que los individuos no podrían satisfacer aisladamente, su hacienda pública de erogación y consumo, reviste características especiales que las difiere de las haciendas comerciales e industriales, así lo mencionó el fallecido tratadista Juan Angel Re, en uno de sus artículos.

Estas haciendas de producción persiguen primordialmente la rentabilidad de sus capitales y la salvaguarda e incremento de su solvencia financiera, patrimonial y económica; gestión que se refleja en sus estados contables constituidos por el balance general y el cuadro de resultados.

Las finalidades del Estado son otras, siendo su objetivo primordial y principal la satisfacción de necesidades públicas que los individuos no pueden obtener por sí o por lo menos en principio.

Tal objetivo es cumplido a través de la gestión hacendal presupuestaria, financiera y patrimonial, sin ser meta perseguir finalidades de lucro.

En consecuencia, la cuenta general del ejercicio, que refleja el resultado presupuestario y los estados económico-financieros y patrimoniales de la gestión anual de la Hacienda Pública, difiere en su estructura y contenido del balance general y del cuadro de resultados de las haciendas que se comprenden en el campo operativo comercial e industrial.

Es indudable que las diferencias de fondo y forma hacen dificultoso aplicar al análisis de la cuenta del ejercicio la metodología que la profesión en ciencias económicas ha estudiado y profundizado con miras a su aplicación en las haciendas comerciales e industriales.

No obstante ello, ante la falta de otra fuente de origen se podría seguir transitoriamente, así lo propuso el doctor Re, los lineamientos generales que se aconsejan en el procedimiento de ajuste que contiene el informe N° 1, "Despacho de la Mayoría del Consejo del Instituto Técnico de Contadores" que originara la Recomendación N° 2, aprobada por la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas en su reunión del día 5 de junio de 1971, en Azul, provincia de Buenos Aires, y las actualizaciones que a posteriori se han efectuado.

Otra información que debiera suministrar la cuenta general es aquella que se refiere a las incidencias presentes y de futuro de créditos fundamentalmente destinados a inversiones.

Conveniente sería contar con información relacionada con el logro de las metas que el Estado se propuso. Para cumplir con ese cometido es necesario incorporar un informe donde se relacionen los objetivos y metas para cada programa y subprograma y la forma o grado de cumplimiento que tuvieron en el ejercicio.

Una serie de aspectos en suma, que, superando la mera legalidad y aspectos contables, den al administrador y al Parlamento, una visión amplia de la marcha de la Administración y del manejo de la cosa pública que, ambos dentro de sus respectivas esferas de atribuciones y jurisdicciones, tienen la obligación y el derecho de controlar: el administrador, como ejecutor y jefe de la Administración, y el Parlamento, como fiscalizador supremo de la actividad desplegada por aquél.

El problema que se presenta con estados e informes del tipo que se acostumbra entre nosotros, pienso, y en este mismo sentido se han expresado varios autores, es que tiende a carecer de amenidad para sus destinatarios y, en consecuencia, a permanecer ilegibles, excepto dentro de la mayor estrictez que pueda suponer la obligación, llamémosle así, de ser tenidos en cuenta por los entendidos a quienes están destinados, dentro de la más inútil y desaprovechada rutina.

Es finalidad esencial del estudio de la cuenta general del ejercicio aprovechar la experiencia pasada, para utilizarla en mejor ordenamiento de las previsiones presupuestarias futuras.

Si ese estudio no se realiza en tiempo oportuno, no queda satisfecho tal objetivo.

Tomando como referencia a la cuenta del ejercicio y su legislación en otros países veremos que informan sobre estos temas:

En *Alemania Occidental*, sobre economía, eficiencia y regularidad de la administración del presupuesto.

En *Holanda*, sobre supervisión de la eficiencia de la administración y de las políticas adoptadas; vale decir mejoramiento de los servicios y buen uso de los dineros públicos.

En *Inglaterra*, sobre todo gasto presuntamente inútil y antieconómico; sobre el sistema de contrataciones, sobre toda pérdida indebida o ausencia de previsión razonable.

Informar al Congreso y al Ejecutivo haciendo recomendaciones en orden a incrementar la economía y eficiencia en los gastos públicos, en *Estados Unidos*.

En *Israel*, de los principios de economía y eficiencia que merezcan ser incluidos en la misma.

En *Canadá*, sobre los resultados de las transacciones de gastos y recursos.

Es por ello que si bien el esquema tradicional de información todavía subsiste, y tiene vigencia; él ya ha sido superado en los grandes países que integran nuestro mundo occidental.

Así estos estados e informes han ido evolucionando en un documento portador de verdaderos ejemplos sobre gobierno y administración, muchas veces tan ricos en instructiva experiencia que vienen de esta manera a jugar un rol constructivo, en lugar de meramente regulador en la maquinaria gubernamental.

Comprimiendo todo lo expresado y a título de síntesis, podría tentativamente sugerir que la cuenta general del ejercicio debería contener:

- 1) Universalidad en su contenido;
- 2) Uniformidad en su confección;
- 3) Claridad en su exposición;
- 4) Razonabilidad en su presentación;
- 5) Comparabilidad en su información;
- 6) Oportunidad en su estudio;
- 7) Utilidad en su prospectiva, y
- 8) Comprensibilidad en su divulgación.

Quiero finalizar esta exposición, dejando en esta calificadísima audiencia, un pensamiento del filósofo *Chesterton* que dice: "La esperanza es el sueño del hombre despierto".

APORTE DE LA CUENTA GENERAL AL SISTEMA DE CUENTAS NACIONALES

Dr. José C. CALVAR *

Esquema

I. El Sistema de Cuentas Nacionales

1. Utilización del SCN a nivel internacional.
2. Responsabilidad funcional del BCRA.
3. Relaciones Económicas básicas.
4. Valuaciones; periodicidad de los cálculos y bases metodológicas.
5. Experiencias a nivel provincial.
6. Utilización de los resultados.
7. Periodicidad de los cálculos.

II. Identificación del sector público en el SCN

1. Funciones del Estado.
2. Alcance institucional en el SCN.
3. Efectos directos e indirectos del quehacer estatal; posibilidades de cuantificación.
4. Criterios más usuales para el análisis de las funciones públicas en el proceso económico.
5. Enfoques para la evaluación de las actividades públicas en el SCN.
6. Participación del sector público en la economía. Comparación con otros países.

III. Utilización de la contabilidad pública en la elaboración del SCN

1. Modalidad de presentación de los resultados contables; valuaciones y fuentes de información.
2. Alcance de la cobertura institucional actual en el SCN.
3. Consideraciones finales.

* Jefe Principal del Departamento de la Gerencia de Investigaciones y Estadísticas Económicas del Banco Central de la República Argentina desde 1982. Trabajos y conferencias varias sobre "Cuentas Nacionales en el sector público".

Desarrollo

I. El Sistema de Cuentas Nacionales

I. Utilización del SCN a nivel internacional

Como miembro de las Naciones Unidas, la Argentina participa en la Comisión de Estadísticas de dicho Organismo; una de las tareas de la Comisión es propiciar la utilización de un sistema de cuentas que sirva para comparar internacionalmente distintos aspectos del quehacer económico de los países.

El sistema de cuentas implementado se basa, fundamentalmente, en experiencias de países desarrollados que, en principio, se hallan en mejores condiciones informativas para integrar ese sistema de cuentas. La posibilidad de aplicarlo a nivel internacional hizo que la Argentina, como otros países latinoamericanos en vía de desarrollo, se interesara en seguir esas recomendaciones de Naciones Unidas y en tal sentido la Argentina ha tratado y continúa tratando de apartar sus estadísticas y la presentación de sus informaciones con esos criterios. El grado de avance difiere en cada país, fundamentalmente, en función de las disponibilidades en materia de estadísticas básicas. El sistema trata de integrar diversos esquemas de cuentas que comprenden desde las estimaciones de la evolución real de la economía, pasando por tablas de insumo-producto, balance de pagos, flujos financieros y balances de riqueza.

En respuesta a esos esquemas, la Argentina está ubicada en una situación intermedia. Hemos avanzado y quizás podríamos haberlo hecho en mayor medida, pero distintas circunstancias lo han impedido; una de ellas es la falta de información estadística básica adecuada.

2. Responsabilidad funcional del BCRA

De acuerdo con lo establecido en su Carta Orgánica el BCRA tiene asignada, entre otras funciones, la de elaborar y publicar las principales estadísticas sobre las cuentas nacionales; en forma sistemática estas tareas se vienen desarrollando desde mediados de la década del 40.

En los últimos años el BCRA integró, por primera vez, un sistema de producto e ingreso —de partida doble— que describió la economía en seis Cuentas principales, a saber: 1. Producto interno; 2. Ingreso nacional; 3. Ingresos y gastos corrientes de las familias; 4. Ingresos y gastos corrientes del

Gobierno; 5. Transacciones con el exterior, y 6. Ahorro e inversión.¹ Además, se elaboraron tablas de insumo-producto que permiten analizar la formación de los valores de producción, el destino de esa producción (según los destinatarios de demanda intermedia y final) y los requerimientos de insumos por parte de las respectivas actividades.

Actualmente en el BCRA se trabaja en la implementación de un sistema de transacciones financieras que facilitará el conocimiento, entre otros aspectos, de las modalidades de financiamiento de la actividad económica (global y sectorial).

Complementariamente, a través de la Gerencia de Investigaciones y Estadísticas Económicas se difunden los resultados de los estudios metodológicos y sectoriales que se llevan a cabo y cuya nómina, actualizada a la fecha, figura en el listado anexo.

3. *Relaciones económicas básicas*

El SCN facilita, entre otras cosas, la elaboración para cada actividad económica de un esquema de producto e ingreso, a partir de los valores de producción y de la demanda de insumos de utilización intermedia:

$$\text{VALOR BRUTO DE PRODUCCION} - \text{CONSUMO INTERMEDIO} \\ = \text{PRODUCTO BRUTO INTERNO A PRECIOS DE MERCADO}$$

$$\text{VBP} - \text{CI} = \text{P.B.I. p.m.}$$

La diferencia es el producto o el valor agregado por la actividad, a precios de mercado. Esta es una forma de calcular el producto de un sector, una actividad o una empresa.

Otro enfoque para estimar el producto es a través de la retribución de los factores de la producción; por este método se agrega la retribución del trabajo, del capital, más los impuestos indirectos netos de subsidios que las empresas pagan al gobierno:

PBI. costo factores

$$\text{P.B.I. p.m.} = \overbrace{\text{R.T.} + \text{R.K.}} + (\text{I.I.} - \text{S}_a)$$

¹ Sistema de cuentas del producto e ingreso de la Argentina. Vol. I y II, año 1975.

También por la vía del gasto puede obtenerse la estimación del producto, pero esto sólo es posible para el total de la economía, en razón de que la actividad sectorial normalmente no es la destinataria de su propia producción como usuario intermedio o final:

$$\text{P.B.I. p.m.} = \text{CONSUMO} + \text{INVERSION BRUTA INTERNA} \\ + (\text{EXP.-IMP})$$

De la igualdad anterior, a su vez, se obtiene la oferta y demanda de bienes y servicios. La oferta es igual al producto o valor agregado (libre de duplicaciones) más las importaciones, que equivale al consumo, más la inversión bruta interna, más las exportaciones.

$$\underbrace{\text{PBI pm} + \text{Imp}}_{\text{Oferta Global}} = \underbrace{\text{C} + \text{IBI} + \text{Exp}}_{\text{Demanda Global}}$$

Por el primer procedimiento de cálculo (método de la producción) puede conocerse la estructura de la producción, quiénes producen los bienes y en qué cantidad. El segundo método responde al cálculo de la distribución del ingreso y es el que permite determinar entre quiénes se distribuye el resultado de explotación de las distintas actividades, es decir, la remuneración de los asalariados, del capital y los pagos al gobierno en concepto de impuestos; la evolución de estos tres factores permiten saber en qué medida el trabajo y el capital participaron en el valor agregado y en qué medida lo hizo el gobierno, a través de lo que comúnmente se conoce como presión tributaria. Los resultados obtenidos por aplicación del tercer método (del gasto) ilustran sobre la utilización o destino final de la producción en:

- consumo del sector privado o de las familias y consumo del gobierno por compras de bienes y servicios, agregándose en el caso del gobierno el pago de remuneraciones a su personal; al gobierno se lo considera como consumidor final de su propia producción, dado que prácticamente todo lo que gasta lo destina a la prestación de servicios de carácter comunitario.
- formación de la inversión bruta interna, en la que el gobierno y sus empresas participan junto con el sector privado, mediante la realización de construcciones y compras de bienes de capital (equipamiento).
- exportaciones; como destino final de una parte de la producción total.

Con fines de análisis, algunos de los agrgeados detallados admiten diversas formas de presentación y valuaciones, según se consideren o no los impuestos indirectos netos de subsidios o si se incluyen o no las amortizaciones de capital fijo.

4. *Valuaciones, periodicidad de los cálculos y bases metodológicas*

Las estimaciones de todas las variables que componen las relaciones económicas básicas precedentemente comentadas, se realizan a precios corrientes del período pertinente (año o trimestre) y la mayor parte de ellas también a precios constantes del año 1970.

Como no se poseen datos suficientes como para elaborar cálculos independientes del producto e ingreso en las formas posibles antes citadas, en las estimaciones sectoriales (comprenden 9 grandes agrupamientos de actividades) coexisten los tres procedimientos de cálculo, según las disponibilidades de información estadística básica. Para una comprensión más acabada de los procedimientos de trabajo que se emplean, resultará ilustrativo la consulta de los estudios metodológicos sectoriales publicados por el BCRA.

5. *Experiencias a nivel provincial*

En los últimos años el Consejo Federal de Inversiones, en coordinación con el Instituto Nacional de Estadística y Censos y con el apoyo del BCRA en materia metodológica, llevó a cabo una importante tarea con el propósito de elaborar las principales variables macroeconómicas (a partir del año 1970) correspondiente a cada una de las provincias. Dicha tarea se halla en estos momentos en su etapa final y para su realización se contó con personal especialmente entrenado en el tema y con la colaboración de las oficinas provinciales de estadística.

6. *Utilización de los resultados*

La producción, distribución y el uso de las mercaderías y servicios, involucran una serie de complejos procesos, para cuya comprensión se hace necesaria la compilación de innumerables datos estadísticos y su ordenamiento sistemático, de modo que reflejen en forma coherente la información que se desea conocer sobre la estructura, evolución y características de la economía del país.

La disponibilidad de un esquema integrado de cuentas nacionales permite el análisis de las principales corrientes económicas y facilita el conocimiento

de las relaciones entre esas corrientes, de utilidad para una apropiada coordinación en la formulación de la política económica.

Dado que los datos estadísticos generalmente abarcan una serie cronológica amplia del pasado, las relaciones resultantes constituyen un elemento imprescindible para la elaboración de los programas económicos nacionales y/o regionales. Además, facilitan las observaciones del corto plazo y la formulación de proyecciones para los próximos períodos de la coyuntura, mediante el empleo de pautas o hipótesis de comportamiento de las variables intervinientes.

II. Identificación del sector público en el Sistema de Cuentas Nacionales

I. *Funciones del Estado*

Numerosas son las acciones que lleva a cabo el Estado por intermedio de sus instituciones, cuyos efectos influyen en el comportamiento económico-social del país. De acuerdo con criterios generalmente aceptados, el quehacer de dichas instituciones pueden circunscribirse a dos formas básicas de actuación. Una de ellas agrupa las acciones relacionadas con las transacciones económicas, cuyas principales características se tipifican teniendo en cuenta su vinculación con la oferta y demanda de bienes y servicios (producción, compra y venta), con la función redistributiva de ingresos (recaudación de impuestos, captación y asignación de recursos) y con su intervención en los mercados monetario, financiero y cambiario. La otra forma de actuación del Estado se relaciona con su facultad de dictar medidas de índole administrativa tendientes a la obtención de determinados objetivos de carácter general o sectorial, como por ejemplo, a través de la fijación de las políticas impositiva, tarifaria, salarial, cambiaria, crediticia, monetaria y presupuestaria.

En la esfera de las transacciones económicas, particularmente en relación con la oferta y demanda de bienes y servicios, el Estado proporciona, sobre todo por medio de las empresas, ciertos insumos básicos (combustibles, hierro, acero, carbón, petroquímica, etc.) y suministra algunos servicios importantes (electricidad, gas, comunicaciones, transporte, etc.); como usuario de bienes y servicios, su demanda está constituida por los insumos que utiliza en las actividades de producción mencionadas precedentemente y en la prestación de los servicios gubernamentales que tienden a satisfacer necesidades de carácter comunitario (administración, defensa, educación, salud, asistencia social, seguridad, justicia, etc.). Además, participa en la formación de capital mediante la construcción de edificios y obras de infraestructura y la compra de equipos que emplea para desarrollar sus actividades.

Mediante su función redistributiva de ingresos, el Estado presta servicios a la comunidad en forma prácticamente gratuita o a bajo precio, lo que supone un beneficio para la colectividad en su conjunto; sin embargo, como los costos de estas prestaciones deben financiarse de alguna forma, al no cubrirlos el usuario directo se solventan con recursos fiscales o impuesto inflacionario, con lo que se verifica una transferencia —a través del Gobierno— a los beneficiarios de aquellos servicios. Además de redistribuir ingresos en la forma descrita, el Estado utiliza otros mecanismos con los mismos fines mediante el otorgamiento de exenciones impositivas, subsidios a productores, donaciones y pensiones a familias y entidades de bien público. En materia de política fiscal suelen distinguirse tres categorías de tributación: los impuestos relacionados con la producción, compra, venta y uso de bienes y servicios, que se cargan a los costos de producción (impuestos indirectos); los gravámenes vinculados con los ingresos o el capital de los contribuyentes (impuestos directos) y los aportes previsionales. Los cambios que el Gobierno introduce en la captación de fondos por los medios señalados, generalmente tienden a alcanzar determinados objetivos económico-sociales; lo mismo ocurre con las transferencias de fondos que realiza en sus diversas formas, pues si bien ellas no tienen relación directa con la creación de riqueza por parte del Estado, su aplicación a finalidades de producción-consumo pueden actuar como estímulos de la actividad económica.

Otras transacciones económicas en las que interviene el Gobierno tienen relación con la intermediación financiera y con la regulación del mercado monetario. Su influencia depende de los procedimientos que aplique para tomar dinero en préstamo (ya sea emitiendo bonos, valores, empréstitos, etc.), de las fuentes de origen de los fondos (emisión monetaria, sistema bancario comercial, ahorro público, etc.) y de la utilización que haga de esos fondos (gastos de consumo, de activo fijo, amortización de deudas, formación de capital financiero, transferencias, aportes no reembolsables, etc.). Asimismo, para la formación de las reservas internacionales el Gobierno puede crear dinero para absorber la entrada de moneda extranjera, del mismo modo que lo esteriliza por la reducción de aquéllas. Mediante el manejo de todos estos resortes la autoridad pública influye en la determinación de la masa monetaria y en el costo del dinero (tasa de interés) y, por consiguiente, en el equilibrio de su oferta y demanda.

2. Alcance institucional en el SCN

El sector público se integra con las administraciones públicas (nacional, provinciales y municipales), las empresas y los organismos dependientes.

Las *administraciones públicas* agrupan a todos los organismos centralizados, descentralizados y cuentas especiales cuyas actividades se relacionan, fundamentalmente, con la administración, defensa, seguridad, cultura, educación, salud, justicia y otros servicios de tipo social que no tienen un pago explícito o, si lo tienen, los precios generalmente no cubren el costo de producción. Los regímenes de previsión instituidos o controlados por la autoridad pública se asimilan a esta área gubernamental, así como los órganos de los Poderes Legislativo y Judicial.

También se incluyen las unidades auxiliares productivas de las administraciones públicas (no constituidas en sociedad) que producen bienes y servicios para el propio Gobierno o los venden al público; generalmente, estas unidades, desde el punto de vista económico-financiero, se encuentran integradas a un ente principal de la Administración pública. Por esta última razón, al no disponerse de la información necesaria para tratarlas como sociedades o cuasiosociedades públicas se incluyen dentro de dicha categoría de unidades auxiliares del Gobierno algunos organismos de cierta envergadura operativa (talleres de imprenta y de reparaciones, fábricas y talleres de mantenimiento, etc.) que, en buena medida, proporcionan al público bienes o servicios similares a los que suministran empresas privadas.

En el área de las *empresas públicas* se ubican aquellas sociedades o cuasiosociedades que son de propiedad o están controladas por las administraciones públicas y los bienes y servicios que producen se venden principalmente en el mercado a precios establecidos para solventar los costos de explotación o parte de ellos. En este agrupamiento del accionar gubernamental coexisten diversas formas jurídicas de funcionamiento (empresas del Estado, de capital público, anónimas, mixtas y otros regímenes especiales de control público) que comprenden una amplia gama de actividades, incluido el sistema bancario oficial. Se asimilan también a esta clasificación ciertos organismos descentralizados de las administraciones públicas que producen bienes y servicios en escala importante, no obstante que a los fines de la contabilidad pública funcionan bajo un régimen administrativo distinto.

Se entiende que la autoridad pública ejerce el control efectivo de una empresa cuando tiene una influencia decisiva en todos los aspectos principales de su gestión (dirección, administración, políticas y operaciones), independientemente de la participación accionaria que eventualmente pudiera detentar. Dentro de este marco conceptual de propiedad estatal, se clasifican en el sector público aquellas empresas que, siendo de origen privado, quedaron en manos del Estado

como consecuencia de no haber dado cumplimiento a compromisos emergentes de regímenes especiales de rehabilitación operativa-financiera a los que se habían acogido.

3. *Efectos directos e indirectos del quehacer estatal; posibilidades de cuantificación*

Por la diversidad de funciones que ejerce el Estado, resulta sumamente complicado arribar a una adecuada evaluación estadística de sus repercusiones *directas e indirectas* en el campo económico y social; inclusive, a nivel internacional, no se conocen datos concretos sobre ese tipo de estimaciones, limitándose la información disponible a resultados vinculados con aspectos parciales o específicos de la función gubernamental.

Las posibilidades de cuantificar la influencia del Estado en la economía a través de sus diversas formas de actuación, dependen del grado de disponibilidad informativa sobre el funcionamiento de los numerosos organismos que lo componen, aunque en general sólo aparece como estadísticamente factible esa medición considerando su *participación directa* en las transtracciones; en cambio, el cómputo de los efectos económicos indirectos resultantes del ejercicio de sus facultades de carácter normativo tropieza con importantes obstáculos de orden práctico, si bien para casos y circunstancias específicas o particulares podrían lograrse estimaciones aceptables.

Justamente la multiplicidad de funciones que desarrolla el sector público es lo que justifica el interés por analizar su influencia en la economía, pero los parámetros que corrientemente se emplean no siempre responden al adecuado contexto comparativo, tanto en lo económico como en lo institucional, creando dudas en la interpretación de los resultados.

4. *Criterios más usuales para el análisis de las funciones públicas en el proceso económico*

Habitualmente, para analizar el comportamiento de las funciones públicas en el proceso económico, se utilizan indicadores que se obtienen de relacionar variables representativas de la operativa gubernamental (que pueden o no incluir la actividad de sus empresas), tales como los gastos en bienes y servicios, las erogaciones en bienes de capital, los ingresos tributarios o los sueldos y salarios pagados, etc., con otras variables de carácter global como el producto, el ingreso, el consumo o la inversión. Sin embargo, dichos indicadores —cuyas mag-

nitudes pueden diferir sustancialmente, según el alcance conceptual de los gastos e ingresos involucrados— representan más que nada una expresión monetaria de la gestión del Estado en términos de la variable macroelegida, pero no informa sobre los efectos reales de su intervención en la oferta y demanda interna de bienes y servicios.

Un conocimiento aproximado de tales repercusiones requeriría de la disponibilidad de estadísticas sobre las relaciones intersectoriales que mostraran la participación relativa de los sectores público y privado en el proceso de formación y utilización de la producción a nivel de principales actividades económicas, y tal circunstancia debería darse en el marco de un sistema integrado de contabilidad social; sin embargo, el vigente en nuestro país sólo facilita el conocimiento de dichas participaciones en lo que se refiere a ciertos aspectos vinculados con la oferta y demanda de bienes y servicios, con la distribución del ingreso y con la captación y asignación de los recursos corrientes correspondientes a las administraciones públicas

Como ya se señalara anteriormente, en relación con la oferta de bienes y servicios, el producto bruto o valor agregado correspondiente al sector público proviene de las actividades de producción que realiza a través de sus empresas y de las funciones que lleva a cabo la Administración pública. Como usuario de bienes y servicios, la demanda del sector público se compone de los insumos que utiliza en las actividades empresariales y en la prestación de los servicios gubernamentales, considerándose en este caso al Gobierno como consumidor final de su propia producción; asimismo, se destaca su importancia en la formación de capital fijo, a través de la compra de maquinarias y equipos, y de la construcción de edificios y obras de infraestructura.

5. Enfoque para la evaluación de las actividades públicas en el SCN

Por las características del sistema contable en uso, los resultados de las variables macroeconómicas no se presentan con criterio institucional (público y privado), identificándose —en la generación del producto bruto, en la distribución del ingreso y en la ocupación laboral— sólo las funciones de prestación de servicios de carácter social o comunitario que tienen a su cargo las administraciones públicas, por cuanto las actividades de producción que cumple el Estado por intermedio de sus empresas y organismos se computan dentro de los respectivos sectores económicos en que operan, en forma global, con los demás productores privados. En la composición del gasto o demanda final, la participación del sector público se capta por el consumo de las administraciones pú-

blicas y por los gastos de inversión en construcciones y en equipamiento efectuados por las administraciones públicas y las empresas.

Mediante el aprovechamiento de la información estadística básica que se utiliza habitualmente para el cálculo de las cuentas nacionales, complementada con otros datos sectoriales, resulta posible cuantificar la *participación directa* del sector público en las variables mencionadas. Como ensayo de tal posibilidad, el BCRA oportunamente realizó estudios vinculados con la participación del sector público en la generación del producto bruto interno y en la distribución del ingreso y sobre su participación en la demanda de bienes y servicios disponibles. En la esfera financiera también el Sistema de Cuentas Nacionales proporciona información complementaria sobre los ingresos y gastos corrientes de las administraciones públicas nacional, provincial y municipal y del sistema nacional de previsión; la composición de esos flujos, los alcances metodológicos, conceptuales y de valuación, etc., fueron también motivo de publicación por parte del Banco.

Con lo apuntado no se agotan las posibilidades de análisis de las transacciones reales y financieras de las que participa el sector público, existiendo interés en el B.C.R.A. de continuar avanzando en la aplicación de las recomendaciones metodológicas que establecen un sistema integrado de cuentas nacionales; tal propósito coadyuvará, sin duda, a una mejor interpretación de las relaciones intersectoriales, pues dicho sistema contempla la integración de una serie de cuentas sectoriales complementarias, relacionadas con la producción, consumo, ingreso y gastos, formación de capital y su financiamiento, correspondientes a las administraciones públicas y a sus empresas.

6. *Participación del sector público en la economía* *Comparación con otros países*

Sobre la base de los resultados de estudios sectoriales oportunamente realizados por el BCRA, puede estimarse que la participación del sector público en la formación del producto bruto interno se encuentra en el orden del 25 %; ésta es la verdadera intervención directa del Estado en la generación de riqueza. Dicho porcentaje denota un crecimiento respecto al registro de 1970, que se hallaba en alrededor del 20 %. Considerando la demanda final, el sector público participa como demandante de bienes de consumo e inversión. Del consumo total, aproximadamente el 85 % corresponde al sector privado, mientras el 15 % restante lo absorbe el consumo del Gobierno (excluye las empresas). El consumo gubernamental computa los gastos en personal y en bienes y servicios, más todo el equipamiento de carácter militar. Por convención internacional, se

supone que el equipo militar se destruye con el primer uso y no constituye acervo de producción; este tipo de gasto debe desglosarse de las cuentas de inversión del Gobierno y se pasa de gastos de capital a gastos corrientes. Con respecto a la demanda de inversión por parte del sector público (que incluye las empresas), éste cubre el 40 % del total, correspondiéndole algo más del 40 % de las construcciones y el 35 % de las inversiones en equipo; todo ello, como promedio aproximado del período 1970-82. El resto constituye la demanda del sector privado. Si se considera la participación del sector público en la demanda global total (consumo más inversión bruta), la misma promedia el 21 %, con un pico de máxima en 1980, coincidente con un impulso verificado en ese año en la actividad de la construcción pública. Dicha magnitud se acerca bastante a la que resultó del análisis de su contribución al producto bruto interno, es decir que el sector público genera más producto del que demanda. Como ya se señalara, la mayor parte de la producción del sector público se destina al consumo final: transporte, almacenamiento, comunicaciones, gas y agua, servicios gubernamentales, etc.

En materia de personal, el sector público absorbe aproximadamente el 25 % de la mano de obra total ocupada por la economía.

Una comparación internacional de los coeficientes antes consignados, permite concluir que la Argentina se encuentra ubicada en una posición intermedia respecto de algunos países desarrollados, si bien conviene aclarar que la fría estadística no ilustra adecuadamente sobre aspectos que hacen al grado de eficiencia en la producción de las mercancías o en la prestación de los servicios generados por el sector público. Los datos, en cambio, ayudan para encuadrarnos en un contexto global.

Comparación internacional sobre la participación del sector público en el Producto Bruto Interno Total

	COMO PORCENTAJE DEL PRODUCTO TOTAL		
	Gobierno	Empresas Públicas	Total
Argentina	10,0	13,0	23,0
Inglaterra	17,8	11,4	29,2
Francia	12,2	4,6	16,8
Alemania Occidental	13,2	9,1	22,3
Italia	11,5	7,7	19,2
Australia	15,3	10,9	26,2
Austria	12,9	16,8	29,7

En algunos países como Inglaterra, Canadá, Alemania o EE.UU., la participación en la demanda final está fuertemente influida por los gastos de consumo de Gobierno, pero ello tiene directa relación con la demanda de bienes o elementos destinados a la defensa, que están computados en los gastos de consumo.

**Comparación internacional de la participación del sector público
en la demanda final**

PAISES	COMO PORCENTAJE DE LA DEMANDA FINAL		
	TOTAL	CONSUMO	IBI
Argentina	20,6	11,4	9,2
Estados Unidos	21,3	18,5	2,8
Inglaterra	28,0	21,0	7,1
Canadá	26,9	19,9	7,0
Japón	19,4	9,9	9,5
Francia	20,6	14,9	5,7
Alemania Occidental	26,3	20,1	6,1
Italia	22,1	15,5	6,6
Brasil	19,1	s/d	s/d
México	23,0	s/d	s/d
Perú	18,8	s/d	s/d
Venezuela	29,4	s/d	s/d

III. Utilización de la contabilidad pública en la elaboración del SCN

1. Modalidad de presentación de los resultados contables; valuaciones y fuentes de información

Los diversos órganos de la Administración Pública registran en forma detallada las transacciones que realizan, pero los mecanismos contables están estructurados, primordialmente, para servir a propósitos de control administrativo de la ejecución presupuestaria y eventualmente de la programación económica. Por tal motivo, la información que ofrece el esquema de la contabilidad pública no facilita el adecuado análisis de las transacciones en fun-

ción de los requisitos que exige la integración de las cuentas nacionales referidas al sector gubernamental.

Para armonizar los datos, en muchos casos resulta necesario efectuar elaboraciones minuciosas, desglosando partidas generales y reagrupando los valores con el fin de lograr la cobertura estadística de los agregados que se pretende medir.

En el área de la Administración Nacional se tiene amplio acceso a los estados analíticos de la Cuenta General de Ejercicio que elabora la Contaduría General de la Nación (Sector Contabilidad del Presupuesto) y en la que se registran las operaciones correspondientes a la Administración Central, las Cuentas Especiales y los Organismos Descentralizados.

La posibilidad de disponer de cierto detalle informativo, especialmente en materia de recursos, facilita la captación de gran cantidad de datos no explicitados en la ejecución presupuestaria, que es posible clasificarlos con criterios específicos de cuentas nacionales, ya sea como impuestos indirectos, tasas, multas, rentas, dividendos, excedentes de explotación ,etc.

Para el cálculo de los subsidios otorgados por el Gobierno a las actividades productivas (privadas y públicas) se utilizan datos de la Contaduría General de la Nación y otros derivados de las cuentas de producción de las empresas públicas, cuya elaboración es realizada, en forma independiente, por el BCRA.

En el caso de las administraciones provinciales y municipales se emplean los datos que habitualmente compila el Consejo Federal de Inversiones, referidos a la ejecución presupuestaria anual, por finalidad-función y clasificación económica de los recursos y erogaciones, correspondiente a cada provincia, al Territorio Nacional de Tierra del Fuego y a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Complementariamente, se utilizan informaciones de la Dirección Nacional de Programación Presupuestaria (de la Secretaría de Estado de Hacienda).

En el ámbito municipal, también se dispone, en forma directa, de datos sobre los recursos y erogaciones de la totalidad de los municipios de la Provincia de Buenos Aires y de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Con respecto a los restantes municipios del interior del país, la falta de información centralizada obliga a realizar algunas estimaciones supletorias, criterio que se adopta teniendo en cuenta su menor ponderación en los resultados de las cuentas gubernamentales.

Con respecto a los métodos de valuación utilizados para el registro de las transacciones se computan, en la corriente de ingresos, los montos efectivamente recaudados, en tanto que para la cuantificación de los gastos se adoptan los criterios que, con mayor aproximación, interpretan los requerimientos de cuentas nacionales, es decir, la convergencia del registro contable con el hecho físico de las transacciones.

En el caso del Gobierno Nacional, la valuación de las distintas partidas componentes del gasto se efectúa por el concepto de "mandado a pagar" de la cuenta general del ejercicio, a cuyo monto se adiciona el resultado de la ejecución de los "residuos pasivos" remanentes del ejercicio anterior. Para las jurisdicciones provincial y municipal, las erogaciones se asientan por la valuación presentada habitualmente a través de las respectivas ejecuciones presupuestarias, cuyos valores de imputación no difieren sustancialmente según se considere la etapa de "mandado a pagar", "gastado" o "ejecutado", las que, de todos modos, reflejan la magnitud del gasto realizado en el ejercicio.

La información correspondiente a los distintos sistemas y regímenes de jubilaciones y pensiones establecidas y/o controladas por el Gobierno, se relaciona con los ingresos por aportes personales y contribuciones patronales obligatorias y con las erogaciones por pago de prestaciones. Se computa el movimiento del Sistema Nacional de Previsión, utilizando las estadísticas que elabora la Secretaría de Estado de Seguridad Social, al que se agrega los datos que directamente proveen al BCRA el Instituto de Ayuda Financiera para el Pago de Retiros y Pensiones Militares y la Caja de Retiros, Jubilaciones y Pensiones de la Policía Federal. También, en forma directa, se concreta la captación de los datos referidos al quehacer provincial y municipal en la materia, mediante contactos periódicos con los organismos pertinentes.

Por su parte, las actividades empresarias que desarrolla el Estado, ya sea como productor o usuario de bienes y servicios, se miden utilizando las cuentas de ejecución respectivas, aplicándose criterios uniformes para el análisis y clasificación de las transacciones.

2. Alcance de la cobertura institucional actual en el SCN

Si bien puede considerarse representativa la actual cobertura del sector público en las estimaciones de las cuentas nacionales, la misma debería completarse en las jurisdicciones municipales y en el área de las empresas; tal circunstancia implica cierta subvaluación de las actividades públicas en la

economía. Por ejemplo, en el caso de las municipalidades sólo se dispone de información contable, como ya se ha señalado anteriormente sólo se dispone de Federal y para la Provincia de Buenos Aires. En cuanto a las empresas, es ilustrativo señalar que sobre un total de aproximadamente 300 entidades que el BCRA ha detectado a los fines de la elaboración de las estadísticas bancarias, sólo ha podido considerar hasta ahora, para computar el sector público en el SCN, la información correspondiente a 45 empresas gubernamentales, aunque debe destacarse su elevada ponderación global.

3. *Consideraciones finales*

Teniendo en cuenta todo lo expuesto hasta aquí, resultaría sumamente beneficioso para la Nación en general y para las economías regionales en particular, el conocimiento de la importancia y gravitación del quehacer oficial en la formación de las distintas variables macroeconómicas, en las actividades sectorial de producción y en la apropiación de la riqueza (demanda de consumo e inversión). Ello aportaría, indudablemente, valiosos elementos de juicio para la discusión en la toma de decisiones y para la programación económica.

Un método para lograr dicho objetivo consiste en crear, por aproximaciones sucesivas, las condiciones que faciliten, entre otras cosas, lo siguiente:

- i) la cobertura total del sector público;
- ii) la disponibilidad de las aperturas complementarias de la contabilidad pública (administraciones y empresas jurisdiccionales) necesarias para integrar el SCN;
- iii) uniformar o aproximar los criterios de valuación en la presentación de los estados contables correspondientes a las distintas jurisdicciones gubernamentales, sobre la base de criterios metodológicos homogéneos;
- iv) disponer de información sobre la ejecución presupuestaria con periodicidad trimestral, a efectos de alcanzar la compatibilización, a nivel nacional y regional, de las variables macroeconómicas para su utilización en el análisis de la coyuntura.

Seguramente, la concreción de las propuestas precedentes determinará la necesidad de profundizar en el análisis de su factibilidad, para lo que el BCRA está dispuesto a aportar su esfuerzo en aras del esclarecimiento y difusión de la temática específica desarrollada en esta disertación.

Por lo tanto, queda planteada la inquietud ante las Contadurías Generales del país sobre la importancia de las cuentas nacionales y la conveniencia de preparar la Cuenta General del Ejercicio para que ayude a su elaboración.

ANEXO

Gerencia de Investigaciones y Estadísticas Económicas

SERIE DE TRABAJOS METODOLOGICOS Y SECTORIALES

1. *Estimación del producto bruto a precios constantes del sector entidades financieras* (Junio de 1979). Preparado por el Departamento de Cuentas Nacionales y el Cuerpo de Análisis y Coordinación Estadística, (Ec. 09033).
2. *Nueva metodología para el cálculo trimestral del producto bruto agrícola a precios constantes* (Agosto de 1979). Preparado por los Departamentos de Cuentas Nacionales y de Actividad Agropecuaria (Ec. 09049).
3. *Metodología de estimación del balance cambiario* (Octubre de 1979). Preparado por el Departamento de Cuentas internacionales (Bc. 06753).
4. *Nueva metodología para el cálculo del producto bruto y el valor de la construcción privada y pública a precios constantes* (Noviembre de 1979). Preparado por los Departamentos de Cuentas Nacionales y de Actividad Industrial. (Ec. 09052).
5. *Estimación del P.B.I. mediante series relacionadas. Una propuesta metodológica* (Enero de 1980). Jorge L. Cortigliani (Cuerpo de Análisis y Coordinación Estadística). (Ec. 09065).
6. *Estimaciones trimestrales de la oferta y demanda global a precios de 1960; Metodología y fuentes de información* (Enero de 1980). Preparado por los Departamentos de Cuentas Nacionales, de Actividad Industrial y Actividad Agropecuaria. (Ec. 09077).
7. *Enfoque de la participación del Sector Público en la demanda de bienes y servicios disponible, a precios constantes Período 1970/1978* (Febrero de 1980). Jos éC. Calvar, Norberto P. Sallaberry y Ernesto H. Monteverde. (Departamento de Cuentas Nacionales). (Ec. 09085).
8. *La tabla de insumo-producto* (Agosto de 1980). Trabajo de divulgación preparado por Manuel Alonso Olivera (Funcionario Adscripto a la Gerencia de Investigaciones y Estadísticas Económicas). (Ec. 09102).
9. *Análisis de la tasa de interés por categoría de bancos* (Setiembre de 1980). Martha Blanco de Dieguez y Ernesto V. Feldman (Cuerpo de Análisis y Coordinación Estadística). (Bc. 09823).
10. *Estimación del P.B.I. industrial mediante series relacionadas* (Diciembre de 1980). Jorge L. Cortigliani y Ernesto V. Feldman (Cuerpo de Análisis y Coordinación Estadística). (Ec. 09190).

11. *Estudio para la elección de un nuevo año base de las cuentas nacionales* (Diciembre de 1980). Estela D.S. de Balzano. (Departamento de Cuentas Nacionales). (Ec. 16148).
12. *Estimaciones trimestrales y anuales de la oferta y demanda global a precios de 1970: metodología, fuentes de información y resultados* (Diciembre de 1980). Preparado por: Departamento de Cuentas Nacionales, de Actividad Industrial y de Actividad Agropecuaria. (Ec. 16149)
13. *Metodología para el cálculo trimestral del producto bruto manufacturero a precios constantes* (Enero de 1981). Preparado por: Departamento de Actividad Industrial y Cuerpo de Análisis y Coordinación Estadística. (Ec. 09108).
14. *Cuentas Nacionales. Nociones* (Marzo de 1981). Ernesto H. Monteverde y Norberto P. Sallaberry. (Departamento de Cuentas Nacionales). (Ec. 16222).
15. *Precios y área sembrada de soja* (Abril de 1981). Luis N. Lanteri. (Departamento de Actividad Agropecuaria). (Ec. 09191).
16. *Energía eléctrica* (Julio de 1981). Eduardo A. Zuccotti y Juan I. Basco. (Departamento de Actividad Industrial). (Ec. 09122).
17. *La industria del tractor* (Setiembre de 1981). Juan I. Basco (Departamento de Actividad Industrial). (Ec. 09192).
18. *Encuesta diaria sobre tasas de interés pasivas* (Octubre de 1981). Martha B. de Dieguez (Cuerpo de Análisis y Coordinación Estadística). (Est. 05114).
19. *La función de importaciones* (Mayo de 1982). Hildegart Ahumada. Colaboró Juan I. Basco. (Departamento de Actividad Industrial). (Ec. 09193).
20. *Oferta y demanda global a precios corrientes* (Junio de 1982). Preparado por los Departamentos de Cuentas Nacionales, Actividad Agropecuaria, Actividad Industrial y Cuentas Internacionales. (Ec. 16427).
21. *El sector público en el sistema de cuentas nacionales. Series estadísticas para el período 1970/80.* (Octubre de 1982). Preparado por el Departamento de Cuentas Nacionales. (Ec. 09213).
22. *Agricultura, caza, silvicultura y pesca. Producto bruto a precios corrientes, período 1970-1980* (Diciembre de 1982). Preparado por el Departamento de Actividad Agropecuaria. (Cont. 05038).
23. *Industria manufacturera. Evolución de su actividad y de los precios relativos* (Marzo de 1983). Juan I. Basco e Hildegart Ahumada. Departamento de Actividad Industrial. (E. 09242).
24. *Estimación de un indicador de la producción mensual manufacturera* (Junio de 1983). Martha Blanco de Dieguez, Luis Lanteri, Ana M. Quaglia, Julio Rotman y Hernán A. Steinbrun. (Cuerpo de Análisis y Coordinación Estadística). (Ec. 09266).

25. *Revisión de la metodología para el cálculo trimestral del producto bruto interno agropecuario a precios constantes* (Agosto de 1983). Departamentos de Actividad Agropecuaria y Cuentas Nacionales. (Cont. 05041).

26. *Determinantes del consumo de nafta en la Argentina* (Febrero de 1984). Departamento de Actividad Industrial.

¿QUE ESPERA EL PODER LEGISLATIVO DE LA CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO?

Carlos Alfredo VIDAL *

En primer lugar mi saludo y el agradecimiento de la Comisión de Presupuesto y Hacienda para concurrir a estas Jornadas, que sin duda van a dejar una valiosa contribución a este tema tan importante, como es, el del control de las cuentas de inversión en el ámbito nacional, provincial y municipal.

Yo creo que es bueno decir que mi presencia aquí realmente constituye una verdadera suplencia porque el Dr. Rubén Rabanal, en función de las responsabilidades que asume como presidente de la Comisión de Presupuesto y Hacienda, fundamentalmente frente al envío de esa carta de intención al Fondo Monetario Internacional, no podía dejar de participar en la sesión de hoy en la Cámara de Diputados donde presumiblemente este tema aun cuando sea como una cuestión de privilegios, seguramente será abordado. Me han anunciado como un conferencista y yo realmente lo que voy a hacer es sólo una charla, un poco un mensaje de lo que pensamos los diputados de la Nación frente a este tema: ¿Qué pensamos hacer en el Parlamento con respecto a la Cuenta General del Ejercicio?, y dejar de esta manera expresada nuestra posición.

Si tomamos en cuenta que es de esencia de nuestro sistema republicano de gobierno, la división de los poderes en los tres órganos fundamentales, cada uno con su función específica, vemos que el Poder Ejecutivo tiene, entre otras facultades, la de administrar los dineros de la hacienda pública, es decir, administrar e invertir lo que aportan todos los habitantes de la Nación para el sostenimiento del Gobierno. Si partimos de uno de los basamentos filosóficos del sistema republicano de gobierno, que es esta división de poderes, la Constitución coherentemente con este principio y con el de la representación popular,

* Contador Público Nacional. Diputado Nacional por la Provincia de Neuquén. Secretario de la Comisión de Hacienda y Presupuesto de la Cámara de Diputados de la Nación.

delega en el Poder Legislativo la facultad de imponer cargas, contribuciones, impuestos y le otorga además no sólo la facultad sino el deber de efectuar el control sobre la cuenta de inversión, aprobándola o desechándola. Las facultades que tiene el Congreso Nacional, justamente por el Art. 67, inc. 7º, de nuestra Constitución, son de que cada año debe, en los tiempos fijados, encarar el análisis de este importante instrumento.

Esta facultad es coherente con el principio de la representación del pueblo, dado que será a través de sus representantes que se apruebe en definitiva la sana y correcta inversión de los dineros que a él le pertenecen, por cuanto él es el obligado a contribuirlos para el sostenimiento del Estado .

Surge acá otro principio rector del sistema republicano de gobierno, cual es el de la publicidad de los actos de gobierno.

No debe olvidarse además que las provincias constituyeron y son anteriores al Estado federal y los habitantes de la Nación constituyen asimismo los entes jurídicos-provincia a los cuales también el Estado federal debe rendirles cuenta. En virtud de los principios aludidos, el constituyente le otorgó al Congreso de la Nación, y no sólo a una de sus Cámaras, la facultad-deber de control sobre la cuenta de inversión, es decir, que el constituyente ha compaginado en perfecta armonía los principios que hacen al sistema republicano de gobierno con las pautas básicas que hacen al sistema federal tan particular en nuestra organización de gobierno.

Se ha dicho que es una obligación y no sólo una facultad del Congreso de la Nación la de ejercer el control sobre la inversión y destino de los fondos públicos, dado que si bien es cierto frente al Organo Administrador o Poder Ejecutivo es una facultad, frente a sus representados, es decir, frente al pueblo de la Nación en el caso de los diputados, y frente a las provincias en el caso de los senadores, deben rendir cuentas del correcto ejercicio de sus mandatos, principio básico y esencial del sistema democrático que se encuentra por otra, parte ínsito y es esencia del sistema de gobierno consagrado por nuestra Constitución.

La atribución otorgada al Congreso por el Art. 67, inc. 7º de la Constitución Nacional no es una función típicamente legislativa, como es la de aprobar el Presupuesto de Gastos de la Administración de la Nación, sino que es una atribución político-legislativa; lo que trae aparejado que el control que pueda realizar el Poder Legislativo del Estado Federal se extiende mucho más allá de un mero control de legalidad o de legitimidad, y puede entrar a considerar

el mérito, la oportunidad y la conveniencia de la inversión o gastos que realice el Poder Administrador. Es decir, que las facultades de control son mucho más amplias que las que realizan los Tribunales de Cuentas y por supuesto, además, también mucho más amplias que las que realiza el Organo Jurisdiccional; dado que éste sólo se limitará al caso concreto que plantee un administrado cuando se haya violado un derecho subjetivo o un interés legítimo.

A través del análisis de la Cuenta de Inversión, podrá determinar el correcto empleo de los dineros públicos, y en consecuencia, si la persona que ejerce el cargo de Presidente de la Nación o sus ministros han desempeñado correctamente sus funciones; caso contrario, les serán aplicables las previsiones del Art. 54 de la Constitución Nacional, es decir, el juicio político.

De las manifestaciones precedentes, surge la gran importancia y tremenda responsabilidad de los componentes del Congreso de la Nación, en efectuar el control de la Cuenta de Inversión, y que este Organo del Estado se pronuncie expresamente sobre la aceptación o rechazo de la misma.

Los órganos de control de legalidad sobre la actividad administrativa de la Hacienda Pública, deben dictaminar la Cuenta General del Ejercicio. A efectos de que el dictamen que obligatoriamente debe producir sobre la misma, sea de fácil comprensión para los legisladores que no son técnicos en materia de Contabilidad Pública, el mismo debe ser simple, no limitándose solamente a los aspectos de la legalidad de las inversiones realizadas por el Poder Ejecutivo, sino además informando, opinando sobre temas de mérito, oportunidad y conveniencia, sin que ello implique que el informe que produzcan sea vinculante para el Congreso de la Nación, o que las facultades acordadas a estos organismos se extiendan a un control de mérito, oportunidad o conveniencia.

Un correcto control sobre la Cuenta de Inversión, traerá aparejada la necesaria publicidad de los actos de gobierno del Poder Ejecutivo, y además, la publicidad necesaria en los actos de mera administración que realice el Estado con los dineros que en definitiva han aportado los habitantes de la Nación, a través de sus contribuciones impositivas para que el Estado pueda cumplir con la finalidad del bien común.

Podríamos seguir analizando los fundamentos y los organismos: Contaduría General, Tribunal de Cuentas y aun el Poder Legislativo; con referencia a este tema, que la legislación vigente tiene perfectamente aclarado y determinado; se me ocurre que lo más importante no es volver sobre él, que he visto, de acuerdo al temario de los diferentes conferencistas, ha sido abordado segu-

ramente con una profesionalidad mucho mayor que la que yo pueda traer a este recinto. Lo importante, creo, es realizar algunas reflexiones en los tiempos que nos toca vivir a los argentinos en esta incipiente democracia, en este momento histórico que estamos transitando para decir, qué pensamos, nosotros, los legisladores de la Nación, con respecto al ejercicio de esta facultad-deber que prescribe nuestra Constitución Nacional. La Ley de Contabilidad de la Nación dice en su artículo 40º que las cuentas de inversión cuando hayan pasado cinco ejercicios se tomarán como aprobadas. Creo que éste es un error grave de la ley, porque si bien la facultad está referida a la aprobación o no de la Cuenta, el tratamiento de la misma, es una obligación de la Constitución, que el Congreso de la Nación debe ejercer en plenitud. Debemos comprender que el sostenimiento del sistema democrático exige que los poderes del Estado cumplan acabadamente con todas sus funciones, con todas sus facultades y con todas sus obligaciones.

Es cierto que nosotros hemos tomado el gobierno de la República en condiciones de verdadera excepcionalidad, diría, de grave excepcionalidad y sin beneficio de inventario de lo que pasa en la República, de la realidad que nos toca asumir. Esta realidad, podemos decir frente a algunos perimistas, que si hubiese funcionado el Poder Legislativo *seguramente* no tendríamos que padecer la tragedia de esta tremenda deuda externa, las consecuencias de los tremendos déficits fiscales, las consecuencias de provincias que no reciben ni siquiera los recursos que les corresponden para pagar los sueldos de su Administración, en fin, seguramente nos habríamos ahorrado grandes costos y daños a la República en el presente, en el pasado y fundamentalmente en el porvenir.

Nosotros ahora vamos a comenzar, Dios mediante, en breves días el tratamiento del presupuesto nacional. Tal vez y sin que esto signifique una crítica al Poder Ejecutivo, deberíamos haberlo tenido hace bastante tiempo en nuestras manos, porque ahora se nos va a exigir un tratamiento rápido y apresurado de esta herramienta que es más que la formulación de acuerdos para el gasto. Este presupuesto debe ser la revelación de la política nacional en materia económica, financiera y social. Pretendemos analizar este presupuesto con profundidad. Vamos a consultar a todos los funcionarios y a todos los responsables de la elaboración de este presupuesto para tener certeza de cuáles son los compromisos que se asumen en su ejecución, de modo tal, que luego podamos ejercer efectivamente la función de contralor, para analizar si la gestión ha sido realizada conforme a lo planificado.

El Congreso de la Nación no se va a poner a analizar la legitimidad del gasto, si los comprobantes, si las formas han sido realizadas adecuadamente

y de acuerdo a la ley. Esta es tarea de la Contaduría, del Tribunal de Cuentas. Nosotros vamos a analizar el mérito, la gestión, a ver cuál ha sido la utilidad de este presupuesto para cumplir los objetivos políticos, sociales y económicos que el Poder Legislativo ha determinado al proponer el presupuesto. Para esto debemos partir en la aprobación del mismo, de un exhaustivo análisis, que nos permita visualizar qué clase de política estamos estableciendo para el gobierno de la Nación. Nos proponemos hacerlo en tres o cuatro semanas, tiempo exiguo porque la época del año en que nos encontramos exige que así lo hagamos.

Vamos a exigir que el próximo presupuesto esté el 15 de setiembre como corresponde, para que tengamos tiempo de analizarlo en profundidad y que comience a funcionar el Estado con un presupuesto aprobado y no con las constantes prórrogas del anterior. Tenemos disposición, si el Poder Ejecutivo no lo hace, de comenzar a analizarlo dentro de las pautas que fija la ley, es decir, nos proponemos ejercer en plenitud las facultades y las obligaciones que fija la Constitución al Poder Legislativo de modo tal que el pueblo argentino tenga la seguridad de que sus representantes están cumpliendo acabadamente con su misión y función.

Creemos que no basta con que se analice la legitimidad del gasto, la forma de la percepción de los recursos; sino que tenemos que mirar cuál ha sido la gestión, realizar una verdadera auditoría de gestión. Pienso que tendremos que legislar sobre este tema, en profundidad, y tener como en algunos otros países del mundo organismos de verdadera auditoría de gestión, que nos permita por encima de las cifras en pesos, que se distorsionan tremendamente a través de esta inflación, visualizar la verdadera efectividad de la gestión del presupuesto; para saber si las autorizaciones de gasto que hemos hecho se realizan en tiempo, forma y calidad, con los contenidos que hemos querido darle.

Los hombres políticos con mayor o menor profesionalidad en el tema hemos venido siguiendo a través de todos estos años la gestión de los órganos de contralor. En las provincias, los tribunales de cuentas realizan una importante labor, pero es una labor que no tiene significación popular en la visualización del contralor. Qué importancia tiene analizar las cuentas de un pequeño municipio dos o tres años después de la gestión, si ni siquiera podemos visualizar cuál ha sido la orientación de la misma.

Las denuncias que permanentemente hemos hecho sobre construcciones que se han hecho, que han venido sus rendiciones de cuentas con un lindo moñito, perfectas; pero las paredes están rajadas, los cimientos se hunden, y

entonces ha habido una defraudación al contribuyente que ha aportado su dinero para realizar una obra como corresponde.

Pienso que el Poder Legislativo debe realizar no solamente el contralor de la legalidad del gasto, de las formalidades cumplidas, sino que también tiene que llevar un contralor efectivo y permanente de la gestión, que nos permita visualizar cómo hemos cumplido la voluntad de realización a través de la contribución del pueblo.

Debemos también mirar un poco en profundidad lo que ocurre con la percepción de los recursos, cómo hacemos la distribución de los mismos, cómo vamos a compaginar las facultades que otorga la Constitución con respecto a los convenios que se realizan con las provincias, cómo vamos a rehabilitar los ingresos que tienen que tener las mismas para realizar las funciones que le corresponden, cómo vamos a transformar esta Ley de Coparticipación Federal de Impuestos para que lleve los recursos necesarios a las provincias, a fin de que dejen de deambular los gobernadores y ministros provinciales por los despachos de los secretarios de Estado y directores nacionales, buscando recursos o pidiendo la limosna de un aporte no reintegrable, cuando en realidad lo que deben tener es una determinación legal que les dé el derecho a percibir los recursos necesarios a fin de poder cumplir los planes de gobierno en el ámbito de su jurisdicción. Ustedes saben que allá por el año 1980, cuando se hace una reforma trascendente, se eliminan los aportes del sistema previsional y se generaliza el IVA. Si tomamos una planilla de recaudación nos damos cuenta que luego la recaudación del IVA no alcanzó para cubrir los gastos del sistema y entonces las provincias fueron recibiendo una participación cada vez menor y prácticamente en este momento es inexistente. Al tratar este presupuesto tendremos que ver con anticipación cómo reformamos esta legislación. Tenemos la determinación y estamos estudiando en profundidad la incorporación de la universalidad de los impuestos, entre ellos el más importante de estos tiempos, como es el impuesto sobre los combustible líquidos. También vamos a mirar qué hacemos con la legislación de las regalías petroleras, en una definición que nosotros los radicales, hemos prometido al pueblo de la Nación, de que la propiedad del subsuelo volverá a ser de las provincias y éstas ya no recibirán las regalías, sino la participación que les corresponde dentro del negocio de los hidrocarburos, y además nos tendremos que extender a la generación de hidroelectricidad, de tal modo que todos estos recursos no renovables podamos convertirlos en riqueza.

Tenemos que transformar esta realidad desgraciada de que estamos gastando en gastos corrientes los recursos no renovables que vienen de este sistema,

porque lógicamente hay que cumplir los compromisos, pagar los sueldos, los proveedores, etcétera.

Este es el sentido de que los legisladores queremos darle al análisis de la rendición de cuentas, pero no fuera del contexto de la autorización del Presupuesto, sino siguiéndolo, con un alto contenido y tendremos que reconocer que ha habido por muchísimos años un verdadero vacío republicano. Tengo que contar, fuera de toda presión académica, que hemos encontrado paredes y algunas sillas en el Parlamento argentino. El mismo está absolutamente vacío. No tenemos asesoramiento, ni estructura, ni espacios físicos, y además padecemos el acostumbramiento de un sistema autoritario que piensa que todo pasa, exclusivamente por las manos de un Poder Ejecutivo y que los demás poderes son un poco como los kelpers, de segunda. Este Parlamento pretende ser el poder del Estado con todas las facultades que le otorga la Constitución. Vamos a demostrar seguramente al pueblo argentino que aquí hay un cambio profundo en el sistema institucional, que no va más allá que al cumplimiento de la Constitución, al ejercicio de los derechos que le corresponde. Lo estamos haciendo y si siguen de cerca los acontecimientos legislativos van a poder visualizar cómo transformamos permanentemente los proyectos que envió el Ejecutivo dentro del período extraordinario de sesiones. Lo hemos hecho en materia impositiva cuando tratamos hace poco la ley sobre impuesto a los capitales y al patrimonio neto. Muchas de las cosas que sancionamos, ya tiene media sanción de Diputados, no estaban incorporadas en el mensaje del Poder Ejecutivo y allí le dimos el contenido y el sentido político y social a estas leyes impositivas; ya que desgravamos a las cooperativas y nos embarcamos en la corriente de buscar la capitalización social como elemento imprescindible de políticas de precios, de salarios y de equilibrio, que nos permita tener las posibilidades y las herramientas necesarias para ponernos frente a los oligopolios y monopolios, inclusive a los que ejerce el propio Estado.

La contribución que ustedes hacen estudiando, y las conclusiones de estas Jornadas, espero, las podamos receptor en la Comisión de Presupuesto y Hacienda, para enriquecer nuestros conocimientos y poder volcarlos paulatinamente a la nueva legislación que sobre esta materia tendremos que incorporar.

Debemos reconocer que el autoritarismo ha sido y es uno de los flagelos más importantes, porque saca de la esfera del control todo lo que significa la administración de la hacienda pública y entonces luego vienen las consecuencias.

No sé muy bien cómo ha funcionado en estos años de la dictadura el Tribunal de Cuentas de la Nación. Estamos analizándolo, y además esperamos

que las Cuentas de Inversión de todos estos años también lleguen al Parlamento, porque tendrán que ser analizadas. Esperamos que sean claras y fáciles para su análisis a fin de que podamos realmente tener una visualización lo suficientemente amplia, que nos permita saber qué es lo que ha pasado realmente en estos años. Digo que queremos saber qué ha pasado, porque días atrás nos visitó el ministro de Obras y Servicios Públicos, Ing. Roque Carranza y nos dio algunos datos tremendos, por ejemplo: Entel, hace varios años que no hace balance, o hace nueve meses que no concilia las cuentas bancarias.

Vamos a ver la función de este Tribunal de Cuentas, tendremos que ponernos de acuerdo, ver la legislación para que sea eficiente y para que estas cosas no ocurran.

Habrán escuchado al ministro Grinspun cuando días pasados, en interpe-lación tuvo que revelar que no podía decir cuánto era el monto real de la deuda externa argentina, porque muchos organismos del Estado no podían todavía saber cuánto dinero debían al exterior. ¿Qué clase de contabilidad y qué clase de control se ha realizado en la República, que a seis meses de haber asumido el gobierno todavía no podemos saber de algunas empresas del Estado cuánto dinero deben en el exterior o cuánto dinero deben dentro del país?

Esta es la información que esperamos de los organismos del Estado, de la Contaduría General y del Tribunal de Cuentas. Efectividad en su acción. Buscaremos de proveerle los recursos necesarios para que no se encuentren vacías de capacidades; pero también les exigiremos la puntualidad en el envío de los documentos que tienen que llegar al Parlamento, en tiempo y en forma, que nos permitan realmente ejercitar esta obligación y esta facultad que tiene el Poder Legislativo; caso contrario, tendremos el marco de la Constitución, pero el vacío republicano, seguirá imperando en la Nación y el camino a la dictadura y a las autocracias por el fracaso del funcionamiento del sistema estará nuevamente abierto con las consecuencias que hemos tenido que padecer.

Yo no tengo otro mensaje que darles.

Les agradezco realmente la oportunidad de que esta Comisión haya podido tomar contacto con ustedes, y muchas gracias.

APORTE DE LA UNIVERSIDAD A LA CUENTA GENERAL

Alfredo LE PERA *

Introducción

En las últimas décadas, en nuestro país, ha crecido significativamente el Sector Público. El Estado ha ampliado el marco de referencia de las necesidades consideradas por él como públicas.

Como consecuencia de ello, se ha producido una expansión del Estado, especialmente en el campo de las Empresas Públicas.

No se emite juicio de valor respecto de este crecimiento por exceder los objetivos de esta exposición.

El Sector Público ha asumido la triple responsabilidad de prestar servicios públicos y simultáneamente contribuir a la estabilidad y desarrollo económico.

Ello ha traído como consecuencia la necesidad de adecuar y ampliar la organización del Estado; sus sistemas de planificación y en especial los presupuestos y las normas de gestión, registración y control. Estos temas son objeto de estudio de ambas asignaturas.

Dentro del marco de referencia conceptual abajo indicado, en ambas cátedras se sostiene como tesis, que es necesaria y ya posible la confección de una Cuenta Financiera General del Ejercicio que comprenda a todo el Sector Público Nacional; Administración Nacional y Empresas Públicas Nacionales y Binacionales (parte argentina).

* Doctor en Ciencias Económicas. Profesor de Contabilidad Pública de la Universidad Nacional de Buenos Aires. Profesor de Organización, Gestión y Control de la Hacienda Pública de la Universidad Nacional de Mar del Plata.

Su estudio en la Primera Cátedra de Contabilidad Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Buenos Aires y en la Cátedra de Organización, gestión y control de la Hacienda Pública en la Universidad Nacional de Mar del Plata.

Esta exposición se efectúa a título personal y en ella se trata de volcar la propia experiencia docente universitaria de más de 20 años.

Para demostrarla se utilizan trabajos prácticos, tomando para ello elementos ya disponibles en la Hacienda Pública Nacional.

Se considera que este tipo de tareas de investigación está comprendido en los objetivos propuestos para ambas Cátedras. Estos son: contribuir a

1. La formación del ciudadano profesional en el conocimiento de la Hacienda Pública Argentina, por su responsabilidad como tal.
2. La formación del profesional de manera que pueda servir al Sector Público actual, con eficiencia. El Sector Público efectúa una importante demanda de profesionales en Ciencias Económicas.
3. Despertar o alentar vocaciones de dirigencia del Sector Público con espíritu de servicio.

Estructura de los Presupuestos y la Cuenta General del Ejercicio

Visto el tema principal de esta exposición, la Cuenta General del Ejercicio, es necesario hacer una breve referencia a la estructura de los presupuestos del Sector Público.

Una parte importante del Plan de cuentas de la Contabilidad Pública está determinada por las estructuras de los Presupuestos. La Cuenta General se obtiene por medio de la Contabilidad Pública, en su faz de registro.

En la Administración Nacional, la estructura de su presupuesto anual, es la determinada por cada ley de Presupuesto General.

El tema de la estructura es tratado en la Ley de Contabilidad en su Capítulo I; este texto está vigente desde 1956. En 1963 fue dictado el Decreto Ley 6190/63 ratificado por la Ley 16478/74; sus considerandos explican el alcance trascendental del art. 1º de la parte dispositiva que establece: "El Presupuesto General de la Nación se estructurará en forma económico-funcional y deberá demostrar en términos de servicios, actividades, trabajos e inversiones proyectadas, el costo anual de las funciones, programas y objetivos del Gobierno".

Ambas disposiciones legales tienen influencia en la estructura que se adopta. Pero cabe aclarar que en definitiva, la estructura del Presupuesto General de la Administración Nacional, es la que determina cada año la ley denominada de Presupuesto General. Son incluidos en estas leyes, la Administración Central, las Cuentas Especiales y los Organismos Descentralizados.

La estructura del Presupuesto de la Administración Nacional, ha sido modificada por adecuación y ampliación y no por sustitución. Las crecientes responsabilidades asumidas por el Estado, hicieron necesaria esta transformación.

En las Empresas Públicas también han ocurrido cambios. En la Ley del Régimen de las Empresas del Estado N° 13653/49, se estableció que anualmente el Poder Ejecutivo debía incluir en los anexos jurisdiccionales respectivos del proyecto de presupuesto general de la Nación, el presupuesto de sueldos y gastos de administración de las Empresas del Estado. En 1954, con la sanción de la Ley 14380, lo anterior fue modificado:

“Las Empresas del Estado someterán anualmente al P.E. el plan de acción a desarrollar acompañando una memoria descriptiva de las actividades a desarrollar por la empresa y un presupuesto de explotación que contemple en forma integral y por grandes rubros los recursos y erogaciones que han de realizarse así como la estimación de los probables resultados a obtener. Dichos planes y presupuestos de explotación serán comunicados al Congreso, dentro de los 30 días de su aprobación.”

Posteriormente al hacerse más importante el flujo recíproco de fondos entre Administración Nacional y Empresas Públicas, fue necesario adoptar una estructura de Presupuesto financiero, conocida como Cuenta de Fuentes y Usos de fondos de las Empresas Públicas. La obligatoriedad generalizada de esta forma de presupuesto surge actualmente de la Ley Complementaria Permanente de Presupuesto Ley 11672 y Arts. 34 y 41 de la Ley 22451.

Se transcribe a continuación los dos artículos citados:

Art. 34:

“Las empresas y sociedades de propiedad total o mayoritariamente del Estado cualquiera sea su naturaleza jurídica, deberán suministrar a la Secretaría de Estado de Hacienda, con motivo de la elaboración anual del Presupuesto General de la Administración Nacional, una información completa sobre las fuentes y usos de fondos para el año en curso y sus previsiones para el año siguiente y toda otra información que se considere necesaria, conforme a las normas que al efecto determina dicha Secretaría de Estado.

“Dichas empresas deberán ajustar su gestión financiera de forma de no sobrepasar el límite de Necesidad de Financiamiento que fijará cada año el Poder Ejecutivo.

“La Secretaría de Estado de Hacienda no otorgará avales a las empresas que no cumplan con la información requerida conforme al primer párrafo de este artículo.”

Art. 41:

“Incorpórase a la Ley 11672 (Complementaria Permanente de Presupuesto) el Art. 34 de la presente Ley.

Cuenta general del ejercicio actual de la Administración Nacional

El Capítulo III de la Ley de Contabilidad Nacional se refiere a la Cuenta General del Ejercicio.

Por la importancia del Art. 37 de dicho Capítulo, se lo transcribe:

“La cuenta general del ejercicio será preparada por la Contaduría General de la Nación y estará formada por los siguientes estados:

- 1º De la ejecución del presupuesto general, que deberá reflejar lo autorizado por cada crédito y lo comprometido con cargo a los mismos.
- 2º De cada una de las cuentas de que trata el Art. 26, es decir, del tesoro, de terceros, especiales (legados y donaciones y su cumplimiento) y de orden.
- 3º De lo recaudado y pagado, en cuánto tales ingresos y pagos se relacionen con el presupuesto general del ejercicio.
- 4º De los residuos pasivos a que se refiere el Art. 35 es decir comprometido menos mandado a pagar.
- 5º De la evolución de los residuos pasivos correspondientes al ejercicio anterior.
- 6º Del activo y pasivo del tesoro al cierre del ejercicio.
- 8º De la situación financiera al cierre del ejercicio.
- 9º De la cuenta patrimonial, que deberá reflejar las existencias al iniciar el ejercicio, las variaciones producidas durante el mismo como resultado de la ejecución del presupuesto general y por otras causas y la situación al cierre.
- 10º De la deuda pública al comienzo y al final del ejercicio.

“A la cuenta general del ejercicio se agregarán los estados con los resultados de la gestión de las entidades descentralizadas, a cuyo efecto los términos del ejercicio de éstas se ajustarán al que establece el Art. 1º: 1º de enero al 31 de diciembre.

“No obstante ello el P.E. podrá acordar excepciones a lo dispuesto en el párrafo anterior en cuanto se refiere a los términos del ejercicio respecto de aquellas entidades de carácter comercial o industrial cuando la naturaleza de la explotación requiera un ejercicio económico distinto. En tal caso los resultados de su gestión se incorporarán a la primera cuenta general del ejercicio que el P.E. remita al Congreso.

De la lectura de este artículo puede inferirse que comprende a la Administración Nacional (administración central, cuentas especiales Art. 141 y Organismos Descentralizados). Se estima excluidas a las empresas, visto el artículo 140 que dispone aplicar la ley hasta tanto las entidades descentralizadas que cumplan funciones de carácter comercial o industrial, no hayan sido incorporadas al sistema de la Ley 13653. Esto fue cumplido y luego superado, salvo el caso de las sociedades de economía mixta (Decreto Ley 15349/46 ratificado por ley 12962/47).

La Ley 13653/49 fue modificada por la Ley 14380. Por ella, dentro del plazo que determina el P.E., las empresas elevarán la memoria, balance general y cuenta de ganancias y pérdidas de cada ejercicio económico. El P.E. incluirá esta información en la primera cuenta de inversión que remita al Congreso.

Posteriormente aparecieron otros tipos de empresas públicas:

- Sociedades Anónimas con mayoría estatal, incorporada al Código de Comercio en 1967 como título especial modificada por Decreto Ley 19550/72 en la Sección VI del Régimen de las sociedades comerciales “De la Sociedad Anónima con participación estatal mayoritaria” y por la Ley 22903/83.
- Sociedades del Estado Ley 20705/74.
- Otras Empresas con Estatuto legal propio como p.e. Ferrocarriles.

Un listado actualizado de las Empresas Públicas Nacionales puede obtenerse del Decreto 1610 del 14-6-83 (B.O. 25214), dictado en virtud de la Ley 22790 del 21-4-38 (B.O. 25158).

Reunir información respecto de los resultados de la ejecución de los ejercicios de las demás Empresas del Estado no es tarea sencilla.

La Cuenta de 1981 no incluye información sobre Empresas Públicas, salvo sus aportes a la Administración Nacional y las transferencias y aportes de ésta a aquéllas y un Anexo especial de los Organismos del Sistema Bancario Oficial.

Posibilidad de integrar a todo el Sector Público Nacional en la Cuenta General del Ejercicio

Las actuales estructuras en los Presupuestos de la Administración Nacional y de las Empresas Públicas, parecen diferir. Pero no es así en lo substancial.

Lo demuestra, como ejemplo, el cuadro 15 Anexo al Mensaje de la Ley 22270 de Presupuesto General de la Administración Nacional 1983 (agregado).

Los datos del Presupuesto General más los de las Cuentas de Fuentes y Usos de fondos permiten la elaboración de un cuadro presupuestario consolidado del Sector Público.

Actualmente en la Cuenta General del ejercicio, se encuentra el estado de ejecución del Presupuesto de la Administración Nacional con el enfoque Ahorro-Inversión (ej. Cuadro Nº 4 de la Cuenta General de 1981).

Los estados de ejecución de las cuentas de Fuentes y Usos de las Empresas Públicas pueden poder obtenerse de los registros contables que necesariamente deben éstas llevar.

Por lo tanto, están prácticamente disponibles las informaciones contables necesarias para que la Contaduría General de la Nación pueda presentar la Cuenta General del Ejercicio, de cada Subsector Administrativo Nacional y Empresas Públicas Nacionales (y Binacionales) y del Sector Público Nacional, fruto de la consolidación de esas dos cuentas generales.

Estas informaciones son necesarias para el análisis económico y para contribuir a una más ajustada planificación.

También permitiría al Congreso el pleno ejercicio de la atribución que le confiere la Constitución Nacional en su Art. 6, inc. 7º: "Fijar anualmente el Presupuesto de Gastos de Administración de la Nación y *aprobar o desechar la Cuenta de Inversión.*"

Trabajos que se efectúa en ambas Cátedras relativas a la Cuenta General del Ejercicio del Sector Público Nacional

Hasta 1983, en ambas Cátedras se han desarrollado ejercitaciones prácticas sobre la base del Manual para la enseñanza práctica en las asignaturas "Contabilidad Pública" y "Organización, Gestión y Control de la Hacienda Pública" publicado en 1978. Posteriormente dicho Manual también fue publicado en la Revista Actualidad Administrativa, 1er. Trimestre/1979, editado por la Provincia de Salta y Universidad Nacional de Salta.

Con el Manual, se contribuye a la solución del problema de contabilidad, emergente de la modernización de la estructura presupuestaria y aplicando normas y criterios de Nación y provincias, no siempre coincidentes, en materia de cómputo de gastos e ingresos. El Manual se basa en el Sistema de Contabilidad Integral de la Nación aprobado por Decreto 1181/66.

También se han efectuado trabajos, aplicando la metodología de la Cuenta de Fuentes y Usos de fondos de las Empresas Públicas dispuestas por la Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación, con enunciados preparados por el Profesor Adjunto CP Eduardo Chertkoff, de la Primera Cátedra de Contabilidad Pública, Facultad de Ciencias Económicas, UBA.

En 1984, para demostrar prácticamente la consolidación de cuadros de resultados obtenidos según los métodos de Contabilidad Integral y de Cuenta de Fuentes y Usos de Fondos, se están desarrollando ejercicios como el que se presenta a continuación. Dicha consolidación es posible, si se supone que se aplican normas y criterios de cómputo de gastos e ingresos uniformes en ambos métodos.

Siguen a continuación:

- a) Un modelo de ejercicio práctico referido a la Cuenta de Fuentes y Usos de Fondos de Empresas Públicas. Consiste en un listado de datos hipotéticos que se entrega a los alumnos.
- b) Las Cuentas Corrientes de Capital y Capital Circulante y Resumen de Ingresos, Gastos, Necesidad de financiamiento, y Financiamiento, que deben elaborar los alumnos con los datos de a).
- c) La adaptación de lo anterior a las formas de Cuenta Corriente y Cuenta de Capital, que también debe ser elaborada por los alumnos.

DATOS PARA ELABORAR LA CUENTA DE FUENTES Y USOS DE FONDOS

- Tarea a realizar:* Confeccionar
- 1) Cuenta Corriente
 - 2) Cuenta Capital
 - 3) Cuenta Capital Circulante
 - 4) Resumen de Ingresos - Necesidad de Financiamiento
 - 5) Financiamiento

(En miles de millones de \$a)

Ingreso por ventas	3.000
Remuneraciones	360
Bienes y servicios	840
Impuestos	36
Intereses	80
Otros ingresos corrientes	120
Inversión real	600
Otros ingresos de Capital	36
Anticipos a proveedores y contratistas del Ejer. anterior	70
Anticipos a proveedores y contratistas del Ejercicio	120
Préstamos	—
Amortizaciones de Capital	429
Amortización ajuste de la deuda	420
Saldo de Cta. Capital Circulante (determinar)	—

Datos para la Cta. Capital Circulante

Disponible al inicio	50
Créditos a cobrar del Ejercicio anterior	200
A cobrar del Ejercicio (según diferimientos) (Detalles)	—
Amortización ajuste de la Deuda (según diferimientos)	—
Créditos a obtener (Detallar)	—
Amortización deudas del Ejercicio anterior	100
Créditos a conceder (Detallar)	—
A pagar del Ejercicio (Detallar) (Según diferimientos)	—
Disponible al cierre	80

Porcentajes de Diferimiento (%)

Ingresos por ventas	25
Otros conceptos corrientes	10
Remuneraciones	5
Bienes y Servicios	20
Intereses	10
Impuestos	25
Amortización ajuste de la Deuda	10
Inversión real	20 s/530

A continuación se presenta una síntesis del Esquema de Ahorro-Inversión-Financiamiento Cuadro Anexo 15 al Mensaje de la Ley 22.770 Presupuesto General de la Administración Nacional 1983 en Cuentas Corrientes de Capital y de variación de Caja.

Los estados ya vistos y las cuentas que siguen a continuación están referidos a gastos e ingresos con gravitación económica e incidencia financiera.

Por lo tanto el ahorro-inversión positivo o negativo no equivalen a la variación positiva o negativa del patrimonio neto.

SECTOR PUBLICO

Esquema de Ahorro - Inversión - Financiamiento

— En miles de millones de \$ —

C O N C E P T O	1 9 8 3			
	Adminis- tración Nacional	Provincias y M.C.B.A.	Empresas, Soc. y Entes Bi- nacionales	Total
I. <i>Recursos corrientes</i>	702.727	440.722	619.958	1.763.407
— Tributarios	551.055	379.663	—	930.718
— No Tributarios	151.672	61.059	619.958	832.689
II. <i>Erogaciones corrientes</i>	480.613	366.648	468.935	1.324.196
— Personal	221.519	212.317	111.719	545.555
— Bienes y Servicios no Personales	161.798	45.388	366.795	573.981
— Intereses de Deudas	1.743	81	1.185	3.009
• Internos	485	23	51	559
• Externos	1.258	58	1.134	2.450
— Otras Erogaciones Corrientes	103.553	108.862	— 10.764	201.651
III. <i>Ahorro (I - II)</i>	214.114	74.074	151.023	439.211
IV. <i>Recursos de capital</i>	2.359	5.307	10.814	18.480
V. <i>Erogaciones de capital</i>	182.750	174.634	222.742	580.126
— Inversión Real	155.893	170.092	218.207	544.192
— Otras Erogaciones de Capital	26.857	4.542	4.535	35.934
VI. <i>Financiamiento por remanentes de Ej. anteriores</i>	3.285	—	—	3.285

(Continuación)

CONCEPTO	1 9 8 3			
	Administración Nacional	Provincias y M.C.B.A.	Empresas, Soc. y Entes Binacionales	Total
VII. <i>Financiamiento por contribuciones</i>	280.911	120.416	252.390	653.717
— De Adm. Nacional	230.958	120.416	252.390	603.764
— De Provs. y M.C.B.A.	4.642	—	—	4.642
— De Empresas, Sociedades y Entes Binacionales	45.311	—	—	45.311
VIII. <i>Erogaciones figurativas</i>	603.764	4.642	45.311	653.717
— De Adm. Nacional	603.764	—	—	603.764
— De Provs. y M.C.B.A.	—	4.642	—	4.642
— De Empresas, Sociedades y Entes Binacionales	—	—	45.311	45.311
IX. <i>Necesidad de financiamiento (II + V + VIII — I — IV — VI — VII)</i>	285.845	— 20.521	— 146.174	119.150
X. <i>Financiamiento neto</i>	— 263.347	— 20.521	— 121.581	— 405.449
1. <i>Uso del Crédito</i>	— 245.714	— 20.521	— 121.581	— 387.816
a) <i>Interno</i>	— 99.606	1.928	— 17.943	— 115.621
Uso del Crédito Amortización de Deudas	7.670	4.604	—	12.274
Deudas	107.276	2.676	17.943	127.895
b) <i>Externo</i>	— 146.108	— 22.449	— 103.638	— 272.195
Uso del Crédito Amortizaciones de Deudas	16.675	—	520.799	537.474
Deudas	162.783	22.449	624.437	809.669
2. <i>Uso Neto de los Adelantos</i>	— 17.633	—	—	— 17.633
a) <i>Adelantos otorgados a Proveedores y Contratistas en Ejercicios Anteriores</i>	1.830	—	—	1.830
b) <i>Adelantos a Proveedores y Contratistas</i>	19.463	—	—	19.463
XI. <i>Resultado (IX — X)</i>	— 549.192	—	24.593	— 524.599

Síntesis del Esquema Ahorro; Inversión; Financiamiento del Sector Público
(Administración Nacional; Provincias y Municipalidad de la Ciudad de Buenos
Aires; Empresas, Sociedades y Entes Binacionales) presentada en tres cuentas:
Corriente, Capital y Caja. Cuadro Anexo al Mensaje de la Ley 22770
Presupuesto General

(En miles de millones de \$a)

Debe	C U E N T A C O R R I E N T E		Haber
Erogaciones corrientes	132,4	Recursos corrientes	176,3
Ahorro	43,9		
	<hr/>		
	176,3		<hr/>
			176,3

Debe	C U E N T A C A P I T A L		Haber
Erogaciones de capital	58,0	Recursos de capital	1,8
Uso del crédito y adelantos a proveedores y contratistas (negativos)	40,5	Variación negativa de Caja	52,8
	<hr/>	Inversión	43,9
	98,5		
			<hr/>
			98,5

Debe	C A J A		Haber
Recursos corrientes	176,3	Erogaciones corrientes	132,4
Recursos de capital	1,8	Erogaciones de capital	58,0
Variación negativa	52,8	Uso del crédito y adelantos a proveedores y contratistas (negativos)	40,5
	<hr/>		
	230,9		<hr/>
			230,9

La Cuenta de variaciones de Activos y Pasivos de corto plazo que se obtiene de la Cuenta Capital, es en este caso muy sencilla.

Usos	Fuentes		
Déficit	52,8	Variación negativa de Caja	52,8

Necesidad de Financiamiento

Déficit más uso neto del crédito y adelantos a proveedores y contratistas
 $52,8 - 40,5 = 12,3$

**Cuenta Corriente - Cuenta de Capital - Cuenta de Capital Circulante - Resumen
de Ingresos - Gastos - Necesidad de Financiamiento y Financiamiento**

1)

F	CTA. CTE.	U
Ingresos por Ventas	3.000	Remun. 360
Otros Ing. Ctes.	120	Bienes y Serv. 840
		Impuestos 36
		Intereses 80
		TOTAL 1.316
		Superávit 1.804
TOTAL	3.120	3.120

2)

F	CTA. CAPITAL	U
Otros Ing. de de Capital	36	Inv. Real 600
Déficit	564	
	600	TOTAL 600

3)

F	CUENTA CAPITAL CIRCULANTE	U
A) <i>Del Ejercicio Anterior</i>		A) <i>Del Ejercicio Anterior</i>
Disponible al inicio	50	Amortiz. de Deudas
Crédito a cobrar	200	100
B) <i>Del Ejercicio</i>		B) <i>Del Ejercicio</i>
A cobrar	2.358	Créditos a conceder
Por ventas	2.250	3.120
Otros Ing. Ctes.	108	Por ventas
Créditos a obtener	1.846	3.000
Remuneraciones	360	Otros Ing. Ctes.
Bienes y Servicios	840	120
Impuestos	36	A pagar
Intereses	80	1.915
Inv. Real	530	Remuneraciones
Amort. Ajuste Deuda	420	342
TOTAL	4.874	Bienes y Servicios
Saldo	341	Impuestos
	5.215	27
		Intereses
		72
		Inv. Real
		424
		Amort. Ajuste Deuda
		378
		<i>Disponible al cierre</i>
		80
		TOTAL
		5.215

4) *Resumen de Ingresos - Gastos.*
Necesidad de Financiamiento

<i>Ingresos</i>	3.156
Ingresos por Ventas	3.000
Otros Ing. Ctes.	120
Otros Ing. de Capital	36
<i>Gastos</i>	1.916
Remuneraciones	360
Bienes y Servicios	840
Impuestos	36
Intereses	80
Inversión	600
<i>Necesidad de Financiamiento</i>	<u>1.240</u>

5) *Financiamiento* (1.240)

– Anticipos a a Proveedores	(50)
Del Ej. anterior	70
Menos:	
Del Ejercicio	120
– Saldo Cta. Cap. Circulante	(341)
– Endeudamiento Neto	<u>(849)</u>
Préstamos	–
Menos:	
Amortiz. de Capital	429
Amortiz. Ajuste Deuda	420

La experiencia docente ha llevado al convencimiento que la vía de las ejercitaciones prácticas es la más conveniente para que los alumnos puedan entender y aplicar indistintamente los dos métodos, Contabilidad Integral y Fuentes, y Usos de Fondos a un ente de la Administración Nacional o a una Empresa del Estado.

Presentación de la cuenta de fuentes y usos de fondos anterior, con las formas de Cta. Corriente, Cta. Capital y Caja (Método de Contabilidad Integral)

(En miles de millones de \$a)

C U E N T A C O R R I E N T E

Gastos Corrientes	1.316	Ingresos corrientes	3.120
Ahorro	1.804		
	<u>3.120</u>		<u>3.120</u>

C U E N T A C A P I T A L

Inversión real	600	Otros ingresos de capital	36
Deudores por ventas	750	Deudores de ejercicios anteriores cobrados	200
Otros ingresos corrientes	12	Acreeedores por:	
Amortización deudas de corto plazo	100	Remuneraciones	18
Variación de Caja	30	Bienes y servicios	168
Amortización de Capital	429	Impuestos	9
Amortización ajuste de la deuda	420	Intereses	8
Anticipo a proveedores y contratistas de ejercicios anteriores	50	Inversión real	106
		Amortización ajuste de la deuda	42
		Inversión	1.804
	2.391		2.391

C A J A

Ventas	2.250	Remuneraciones	342
Otros ingresos corrientes	108	Bienes y servicios	672
Otros ingresos capital	36	Impuestos	27
Créditos del ejercicio anterior	200	Intereses	72
		Inversión real	424
		Anticipos a prov. y contratistas	120
		Amortización de capital	429
		Amortización del ajuste de la deuda	378
		Amortización deuda ejerc. ant.	100
		Variación positiva	30
	2.594		2.594

Cuenta de variaciones de activos y pasivos de corto plazo, obtenida de la Cuenta Capital

Deudores por ventas y otros ingresos corrientes	762	Deudores de ejercicios anteriores cobrados	200
Amortiz. deudas de corto plazo	100	Acreeedores corto plazo	351
Variación de caja	30	Superávit	341
	892		892

Necesidad de Financiamiento

Más déficit más uso neto del crédito más anticipos netos a proveedores y contratistas.

Menos superávit menos uso neto del crédito menos anticipos netos a proveed. y contratistas: $- 341 - 849 - 50 = 1.240$

En el cuadro anterior cabe hacer notar que Usos aparece en el Debe y Fuentes en el Haber, inversamente a la presentación anterior precedente.

La presentación del método de Contabilidad Integral se estima más conveniente.

Las cuentas que demuestran:

- 1) Aumento de activo o disminución de pasivo aparecen en el Debe.
- 2) Aumento de pasivo o disminución de activo aparecen en el Haber.
- 3) Resultados positivos se acreditan y negativos se debitan.

Se considera errónea la inclusión de remanente de ejercicios anteriores; están incluidos dentro de Caja. En este caso 0,3; esta inclusión duplica el cómputo de un mismo dato.

Se estima que los ejemplos precedentes demuestran la posibilidad de utilizar indistintamente ambos métodos para cualquier ente público (Administración Nacional y Empresas Públicas) y la de la consolidación de sus estados, que pueden poseer la misma estructura económica principal del método de Contabilidad Integral. Al consolidar deben eliminarse los débitos y créditos recíprocos.

CONCLUSIONES

Se exponen como un posible aporte de experiencia docente, respecto del tema de estas Jornadas "Cuenta General del Ejercicio".

Son las siguientes:

- 1) Se considera posible y necesario contar durante el ejercicio fiscal y al cierre del mismo, con estados contables consolidados de ejecución

del ejercicio del Sector Público Nacional. Los estados deben ser inmediatamente publicados en el Boletín Oficial, debido a la naturaleza pública de los entes a los que se refieren.

- 2) Los estados deben ser elaborados por la Contaduría General de la Nación. Para ello los servicios administrativos de la Administración Central, Cuentas Especiales, Organismos Descentralizados y Empresas Públicas deben enviarle sus propios estados parciales.
- 3) La Contaduría General de la Nación debe dar instrucciones para el cómputo uniforme de gastos e ingresos, tanto para la Administración Nacional como para las Empresas Públicas Nacionales, dentro del marco de referencia de las Cuentas Nacionales.
- 4) La preparación de estos estados requieren trabajos de ajuste y ensamble de elementos ya disponibles. No requiere innovación; se considera que es una labor de un mayor y eficiente aprovechamiento de información con la que ya se cuenta.

Ello puede inferirse de los casos prácticos expuestos anteriormente que se desarrollan normalmente en ambas Cátedras.

- 5) Cabe hacer notar que los estados contables consolidados del Sector Público Nacional, propuestos en esta exposición, son financieros; sólo comprenden gastos e ingresos de naturaleza económica con incidencia financiera (generan pasivo y capacidad para pagarlo, respectivamente).
- 6) La obtención de estados integrales requerirá innovaciones; es necesario captar y contabilizar informaciones de naturaleza económica sin incidencia financiera; en muchos casos no están disponibles. Ej., cómputo de la depreciación y de consumo de acopios de bienes. Esta innovación puede dejarse para una etapa posterior.

EL PRESUPUESTO COMO PLAN DE GOBIERNO Y SU CONTROL A TRAVES DE LA CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO

Cayetano Antonio LICCIARDO *

Esquema

1. Planteo del tema

La Constitución Nacional en materia de control para la Hacienda Pública conecta la función inicial con la conclusiva; si realmente el presupuesto es programa de gobierno en cuanto previsión para el funcionamiento de la Administración pública y herramienta de política económica, la Cuenta General del Ejercicio debe demostrar su cumplimiento en cuanto "rendición de cuentas" de Poder a Poder.

2. El presupuesto es plan de gobierno

Muestra la gestión de la Administración Pública y hace posible la comparación entre lo que se hizo y lo que pensó hacerse. Es la unidad de medida desde dos puntos de vista: responsabilidad y dirección. Porque lo importante es que el presupuesto muestre la actividad de las dependencias públicas y su costo. El presupuesto es previsión primero, y control después.

3. Las técnicas actualmente en uso responden a esa concepción

El Decreto-Ley 6190/63 al disponer que "el presupuesto general de la Nación se estructurará en forma económico-funcional y deberá mostrar en término de servicios, actividades, trabajos e inversiones proyectadas, el costo anual

* Contador Público Nacional. Ministro de Hacienda y Finanzas, y de Educación de la Nación (1971 y 1981/83). Contador General de la Nación (1957/62). Profesor Universitario de Contabilidad Pública y materias afines, desde 1955, en las Universidades de La Plata, La Pampa, Buenos Aires y Católica Argentina.

de las funciones, programas, y objetivos de gobierno”, concretó en la legislación positiva nacional la posibilidad de hacer del presupuesto, un verdadero instrumento de programación. De allí en más, se han registrado significativos avances.

4. La Cuenta General del Ejercicio permite el cotejo del plan con su realización concreta

Es el ordenamiento formal de la ejecución del presupuesto y por lo tanto permite analizar los desvíos. Es en este sentido que debemos entender al Parlamento limitando y controlando, regular y periódicamente las actividades administrativas, y al presupuesto como plan político cuantitativamente comensurable.

5. El control técnico administrativo no es suficiente

A los adelantos técnicos debe añadirse ahora la interpretación que permita el control político. El control presupuestario es el reverso del presupuesto porque es un sistema constitucional de órdenes, de límites, de competencias y de responsabilidades insertado en el orden político, orgánico y económico del país. La Cuenta de Inversión, por lo tanto, es una demostración de cómo se han desarrollado esas relaciones y cumplidos los propósitos.

6. Tampoco resultaron suficientes los procedimientos en vigencia

Salvo excepciones, el Parlamento no se ha expedido en torno de la Cuenta General.

7. Intento de reubicación del tratamiento de la Cuenta General para superar las insuficiencias comprobadas

Si se agregan a la actual Cuenta General algunos elementos ilustrativos y un mensaje que permita compararla con el de la ley de presupuesto y ambos se coordinan con el que debe pronunciar el Presidente cuando hace la apertura de Sesiones del Congreso, la Cuenta General del Ejercicio puede ser el mejor instrumento para el análisis político de la ejecución del presupuesto. Los instrumentos están, las técnicas disponibles también. La Cuenta General del Ejercicio no sólo puede sino que debe ser la posibilidad de que el Parlamento trate a fondo y debata en torno de ella, los criterios con que fue manejada la riqueza del Estado detrato de la economía nacional en un período dado para desarrollar sus programas de progreso y bienestar en su condición de gerente del bien común. Estos criterios son políticos y por lo tanto no pueden ser sustituidos por las solas consideraciones administrativas a los principios técnicos.

Desarrollo

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

ALBERDI, *Sistema Económico y Rentístico*.¹

1. Planteo del tema

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

Y que no se trata solamente de una mera relación de balance, preventivo y consuntivo, es materia que tampoco cabría poner en duda a poco que se advierta que si bien el Presupuesto adquiere la forma de un cálculo financiero previo, es bastante más que eso. Es un programa, que formulado por el Poder Administrador "conocedor inmediato de las necesidades del servicio administrativo", viene a informar al país en orden a lo que el gobierno se propone hacer mediante el operar de los funcionarios públicos que son los encargados de la gestión, como ejecutores de la voluntad del estado en el campo de las realizaciones concretas.²

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

Entender entonces el Presupuesto como programa de gobierno, tanto en lo que se refiere a la atención de las necesidades de interés general —previsión para el funcionamiento de la Administración Pública en su carácter de sistema

técnico— como en los aspectos relativos a la política económica —parte integrante del presupuesto de la economía nacional— es consideración básica para refirmar la naturaleza de la Cuenta General del Ejercicio, en cuanto “rendición de cuentas” de poder a poder. Si bien la Cuenta General no deja de ser un balance, complementado por una serie de estados demostrativos de situaciones derivadas de la ejecución del Presupuesto, su verdadera naturaleza viene dada por el precepto constitucional que la vincula a la división de poderes, y su propiedad característica de documento para el ejercicio de la función de censura.

2. El Presupuesto es plan de gobierno

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

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

Entonces la marcha de la gestión pública, apoyada en una dirección eficaz y una responsabilidad definida, encontrará en el Presupuesto el verdadero instrumento como regulador y como índice de relación para analizar y juzgar el cumplimiento del mandato del pueblo (por medio de sus representantes) al

Poder Ejecutivo. De la forma en que se ajusta el Presupuesto; o sea, del análisis de la utilización de las autorizaciones para gastar, debe desprenderse no solamente la conclusión de si hubo o no malversación de fondos (o cualquier otra irregularidad) sino también elementos que permitan juzgar la eficiencia de las medidas de gobierno. Así será el Presupuesto la unidad de medida para que el pueblo se informe cómo se está gobernando; cuánto le cuesta el gobierno; y, sobre todo, qué relación hay entre lo que pensó hacerse y lo que se hizo. Para que esto resulte así, es el Presupuesto el que tiene que ser apto. La cuenta no puede cambiarlo.⁴ Aunque va de suyo que en cuanto el Presupuesto presente fallas o imperfecciones, o su estructura no resulte lo suficientemente clara, la Cuenta General puede superarlo, toda vez que nada impide agregarle los cuadros, informes o aclaraciones que contribuyan a mejorar la información; pero sobre todo aclarar las dudas explicando lo que la estructura o las formas no expliquen por sí.

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

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

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

3. Las técnicas actualmente en uso responden a esa concepción

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

En los considerandos del citado Decreto Ley, se han expuesto como fundamentos básicos los siguientes elementos:

- el Presupuesto refleja la unidad orgánica del Estado, pero al mismo tiempo permite conocer el costo de las funciones, programas y actividades del gobierno (segundo considerando);
- a medida que se amplían las funciones del Estado, es necesario formular planes para la determinación de prioridades (tercer considerando);
- "el mecanismo presupuestario no debe responder solamente a la necesidad de facilitar el control contable del empleo de los recursos y autorizaciones para gastar y velar por la honestidad de su manejo, sino también constituir un instrumento idóneo para:

 - posibilitar la decisión de las autoridades de los poderes públicos;
 - contribuir a medir la eficiencia con que dichas acciones se ejecutan;
 - facilitar la información periódica para la formulación de planes;
 - proporcionar cifras para el control del cumplimiento de dichos planes y establecer las responsabilidades, es decir, dar:

- al Poder Ejecutivo los elementos de juicio y datos aptos para proyectar un programa de gobierno;
- al Poder Legislativo información suficiente para su estudio y sanción, y
- a la opinión pública oportunidad de conocer no sólo lo que el gobierno gasta sino también lo que el gobierno hace." (sexto considerando).

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

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

4. La Cuenta General del Ejercicio permite el cotejo del plan con su realización concreta

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

Porque de todas maneras, siempre es el Poder Ejecutivo el que asume la responsabilidad por la ejecución (y aun por las situaciones) y, por lo tanto, debe rendir cuenta. Eso y no otra cosa es la Cuenta General del Ejercicio. Lo

que viene ocurriendo en el orden práctico, es que no parece advertirse que se trata aquí de una responsabilidad política.

Es en este sentido que debemos entender al Parlamento limitando y controlando, regular y periódicamente las actividades administrativas, y al Presupuesto como "plan políticamente conmensurable".⁶

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

Este aspecto es bastante más grave de lo que puede suponerse a primera vista, porque si al formular el proyecto de Presupuesto la negativa a incrementar los montos requeridos por las dependencias sólo puede apoyarse en el alto volumen del gasto total, pierde sentido la concepción del Presupuesto como opción entre programas con base en prioridades definidas en cuanto pre-determinación de funciones. Por el otro lado, si cuando se analiza la Cuenta General, no surgen los desvíos respecto del plan original y su justificación, carece de relevancia el precepto constitucional de "aprobarla o desecharla". Es cierto que la negativa para los pedidos de mayores autorizaciones para gastar, viene dada naturalmente por dificultades de financiamiento, pero de lo que se trata es de asegurar que en la realidad se sustituya una acción o programa por otro, según su ubicación en la escala de prioridad; y que lo indispensable no deje de hacerse. Porque es tiempo de superar la simplificación fácil de atribuir a la "imposibilidad" presupuestaria la inacción o la ineficiencia.

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

5. El control técnico administrativo no es suficiente

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

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

En esto hay que distinguir bien la "entrada" y la "salida" como elementos de la Actividad Financiera del Estado, de los "momentos" (o etapas) por las que atraviesa, para no confundir la función inicial preventiva que se cumple con la discusión del proyecto de Presupuesto en el Parlamento, con la función final conclusiva que debe cumplirse cuando se "aprueba o desecha" la cuenta de inversión. ⁹ Es la Actividad Financiera como de esencia y raíz política lo que debe informar el criterio para entender la Cuenta General y, por lo tanto, adecuar su tratamiento a la nueva realidad ¹⁰ porque la misma debe ser la comparación con el Presupuesto no sólo en términos financieros, sino de ejecución.

Pero de ejecución que es algo más que las etapas del compromiso, la liquidación y el pago y la fijación, exacción e ingreso al tesoro. En materia de control del Presupuesto deben "distinguirse por lo menos dos fases parciales de la etapa final de la 'vida presupuestaria', a saber: primero la rendición de cuentas (hacer el balance), y segundo el descargo del gobierno por el Parlamento luego de un examen de cuentas".¹¹

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

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

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

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

Nadie podría poner sensatamente en duda la necesidad de órganos específicos para el control, y del empleo de técnicas que hagan eficiente su funcionamiento y útiles los resultados. Pero de a momentos parece que el riesgo de la confusión de funciones, por sobrevaloración de la técnica o por influencia

de la burocracia especializada, va dejando cada vez más de lado la consideración del talento político, olvidando que "La técnica debe servir, no gobernar".¹³

Lo que debemos resolver es cómo los profesionales y los expertos en esta materia, principalmente los especialistas en Contabilidad Pública y los funcionarios de los órganos de control, debemos poner nuestra técnica al servicio de los que deben ejercer el poder de decidir. Ello así, porque el avance de la técnica da cada vez más "poder" a la burocracia y hasta puede llegar a hacerla prevalecer por sobre el propio Parlamento y el Poder Ejecutivo.¹⁴

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

Como se ve, estamos planteando el problema en su punto medular: ¿Puede el Parlamento tratar a fondo la Cuenta General del Ejercicio y debatir en torno de ella con los criterios políticos propios del manejo de las Finanzas Públicas?, pregunta que entraña otra: ¿Habrá que modificar los criterios con que se confecciona actualmente la Cuenta General para que el Parlamento llegue a esa posibilidad?

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

6. Tampoco resultaron suficientes los procedimientos en vigencia

Todos los que tratan el tema coinciden en hacer notar que el Parlamento no ha asignado mayor importancia al tratamiento de la Cuenta General. Por citar sólo algunos autores (en mérito a la brevedad), Bayetto en sus clásicos "Apuntes" señala que "por muchos motivos, entre los cuales no son los menos importantes la explicable falta de preparación técnica de todos o de la mayor parte de los miembros, y la variedad de asuntos en los que debe intervenir (el Congreso) no puede entrar a un estudio minucioso, hecho con criterio administrativo, de esa cuenta. e ahí que la apruebe sin mayor discusión, cuando

no opta por no pronunciarse”¹⁷. Bielsa, a su vez, dice: “Esa función ha sido en general olvidada o realizada en manera deficiente”¹⁸. Ocorre lo mismo en el resto del mundo, tal como puede verse en el Tratado de Gerloff y Neumark: “Los mejores expertos internacionales del presupuesto señalaron cómo últimamente, entre otros, Laufenberger y Heinig, que, con exclusión de Inglaterra, el afán de los cuerpos legislativos de discutir, con todo esmero y extensión el proyecto (de Presupuesto), modificándolo en forma más o menos amplia, está en aguda contraposición con la negligencia con que se realiza el examen de las cuentas”¹⁹.

En el Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados del 30 de setiembre de 1948, en la parte correspondiente a “Inserciones”, hay un trabajo de la Comisión Bicameral correspondiente, que se refiere a los defectos e indica qué cuentas fueron tratadas o no, aprobadas o devueltas.²⁰ Habla del funcionamiento de la Contaduría del Congreso y su reestructuración para hacer factible el tratamiento de las cuentas. En tal sentido, se asignaban a dicha Contaduría funciones de examen y verificación de las cuentas y documentación para controlar: 1) si los libros fueron llevados con acuerdo a la Ley; 2) si las partidas están de acuerdo con las autorizaciones; 3) si en los contratos se han observado las prescripciones de la Ley; y, 4) si el movimiento de la contabilidad de responsables es correcto.²¹

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

Es que tanto la Ley 923 del año 1878, derogada por la 3956 del año 1900 y reemplazada por la 14179, no contienen normas de las que surja la naturaleza política del control. Las verificaciones administrativas no deben corresponder al Congreso siendo, se reitera, que toda la doctrina coincide en reconocer al Tribunal de Cuentas como órgano de control delegado y aun “jurisdiccional” si bien limitado o las cuentas (jurisdicción restringida).

Tampoco es aceptable la última parte del artículo 39 de la Ley de Contabilidad en vigencia en cuanto dispone “si al clausurarse el quinto período ordinario de sesiones posterior a su presentación no existiera pronunciamiento

del Congreso, la Cuenta General del Ejercicio se considerará automáticamente aprobada”, aunque en este sentido discrepan en nuestro medio dos prestigiosos profesores: para Bielsa el Congreso “debe exáminar la cuenta pues tiene un deber constitucional irrenunciable. Admitir lo contrario es hedonismo pernicioso, argumento de comodidad. Eso es limitarse a sí mismo la responsabilidad”.²² Para Bayetto es “a todas luces inaceptable la posibilidad de mantener indefinidamente pendientes, a quienes rinden la cuenta, de un posible fallo adverso, con desmedro de su libertad de acción mientras continúen en sus cargos, y aun de la necesaria para cualquier actuación pública posterior”.²³ Por eso en su conocido anteproyecto propiciaba un plazo aún más breve ya que la cuenta se habría considerado automáticamente aprobada “si al clausurarse el período de sesiones no existiere pronunciamiento” o al año de ser “elevada” si no se hubiera cumplido el plazo determinado.²⁴

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

No en vano se afirma que "las tareas políticas no pueden ser sustituidas por las administrativas, ni los criterios políticos por los principios técnicos, como parece querer la tecnocracia."²⁷ El punto medular que señalamos más arriba puede ahora advertirse mejor. A la nítida división que ya planteaba Alberdi entre el poder de decidir y el poder de administrar,²⁸ que es como decir distinguir entre la definición de fines y elección de los medios (función administrativa) debe agregarse una no menos nítida entre los controles formales o de legitimidad, técnicos o administrativos y aun de oportunidad en términos de gestión, respecto del examen o juicio político. De no hacerlo, convertimos al Parlamento en órgano de control administrativo.

7. Intento de reubicación del tratamiento de la Cuenta General para superar las insuficiencias comprobadas

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

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

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

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

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

Así como la Ley de Presupuesto va acompañada de un Mensaje que la ilustra y le da el contenido político; y de cuadros y estados demostrativos que contribuyen a superar el rigor formal de la presentación, también la Cuenta General tendrá que llevar su propio Mensaje; y así como las comisiones internas del Congreso llaman a su seno a los ministros cuando deben analizar el proyecto de Ley de Presupuesto, también deberían llamarlos cuando reciben la Cuenta General.

El valor de la Cuenta General del Ejercicio viene dado porque con ella el Presidente de la Nación se manifiesta en su condición de "Jefe supremo de la Nación" que "tiene a su cargo la administración del país" (art. 86, inc. 1º) y demuestra cómo hizo "recaudar las rentas de la Nación" y decretado "su inversión con arreglo a la ley o presupuestos de gastos nacionales" (art. 86, inc. 13). Nótese la correlación que la Constitución quiere para el Mensaje con que el Presidente debe hacer anualmente la apertura de las Cámaras; el que debe acompañar la Ley de Presupuesto (si realmente se entiende como programa de gobierno y pauta de la dirección en que se ejercen las funciones económicas); y el que, por lo tanto, debería acompañar la Cuenta General del Ejercicio, si estamos realmente convencidos de que el Presupuesto es bas-

tante más que un balance preventivo; la Cuenta General un balance consuntivo, y que el control es función que supera el formalismo.

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

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

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

NOTAS:

¹ Juan Bautista Alberdi, "Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina, según su Constitución de 1853", Ed. Raigal, Buenos Aires, 1954, p. 250.

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

³ "Tiene importancia subrayar desde un principio que la Hacienda Pública —lo mismo que toda actividad estatal— constituye una parte del marco institucional de la formación de los precios en el mercado y, por lo tanto, una de sus condiciones esenciales. Cambiando esta condición, podemos, pues, variar la evolución real y el resultado de la formación de los precios en el mercado. De ahí se deduce que el carácter de la Hacienda Pública necesariamente tiene que ser político". Gunnar Myrdall, "Los Efectos Económicos de la Política Fiscal", Ed. Aguilar, Madrid, 1956, pág. 19.

⁴ "Sólo en los tiempos modernos se reconoció que el control ejercido por los parlamentos, mediante el presupuesto, puede llegar a ser eficaz si se acentúa no ya su misión impeditiva, sino la positiva que puede tener el presupuesto en la preparación y ejecución del programa de gobierno. Si el jefe del gobierno dispone de un procedimiento presupuestario que le ayude a proyectar y luego proponer al parlamento un eficaz programa de gobierno, y si los métodos de dicho procedimiento permiten un constante control de la ejecución de dicho programa, no sólo resultará más eficaz toda la actividad estatal, sino que estarán dadas las condiciones para un mejor control parlamentario. Con un eficaz proyecto de presupuesto del Poder Ejecutivo y una ejecución igualmente eficaz, quedan fijadas *esferas unívocas de responsabilidad* para el control de la actividad estatal". Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark, "Tratado de Finanzas", Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, pág. 232.

⁵ H. Brochier y P. Tabaxoni, "Economía Financiera", Ed. Ariel, Barcelona, 1960, pág. 363.

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

⁷ Brochier y Tabatoni, ob. cit., pág. 364.

⁸ Gerloff y Neumark, ob. cit., pág. 426.

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

¹⁰ No se trata en extenso la diferencia entre actividad financiera y momentos administrativos por no alargar demasiado este trabajo. La materia puede verse, entre otros, en Gustavo Ingrosso, "Diritto Finanziario", Ed. Jovene, Nápoli, 1954, pág. 2 y sigtes.

¹¹ Gerloff y Neumark, ob. cit., pág. 280.

¹² "El Presupuesto es la fórmula actual de la justicia social de un Estado. El no es una cuenta preventiva o una cuenta consuntiva. El es un sistema constitucional de órdenes, de límites, de garantías, de competencia y de responsabilidad, necesariamente inserto en el orden político, orgánico y económico del país. En sustancia, en sí mismo es la imagen de un Estado y en sus signos nos vienen indicados la potencia, la estructura, la prudencia. El no es más un problema contable o de teneduría de libros; él es el problema máximo del Estado y en él se reúnen las explicaciones y las soluciones de todo otro problema. Proceder a ponerlo en ejecución: 1) mediante la máxima adhesión a su disciplina (legitimidad) y 2) mediante la máxima adhesión al fin público (eficiencia), constituye la realización suprema de la justicia para un Estado..."; Dizionario Universale della Finanza Pubblica, a cura di Salvatore Sica. Contribución de la Corte de Cuentas de la República Italiana al Segundo Congreso Internacional de organismos superiores de control realizado en Bruselas en 1956; Ed. Istituto Poligrafico dello Stato P.V., Roma 1956, pág. 266.

¹³ Walter Brugger, "Diccionario de Filosofía", Ed. Herder, Barcelona, 1975, pág. 499.

¹⁴ "La tendencia a un intervencionismo más pronunciado, a una economía dirigida y al 'Welfare State', últimamete observada, tuvo como consecuencia que se robusteciera la posición de la burocracia, apoyada en sus conocimientos especiales, a costa de las influencias parlamentarias. ... Si este desarrollo, previsto por Max Weber con anterioridad de una generación es inevitable, y si la preponderancia de la burocracia aumenta en la medida que la importancia de los 'conocimientos especiales', por una parte, y de los 'conocimientos del servicio', por la otra, van siendo cada vez mayores para la Administración pública y para la ejecución del presupuesto, el derecho presupuestal, aún ampliamente adaptado a una situación diferente, precisará también una modificación. Dicho en una palabra: al 'élément politique' podrá enfrentarse, como hasta ahora, el Parlamento pleno orientado en punto de vista políticos para el control de 'élément technique' sin embargo, son necesarias comisiones parlamentarias permanentes (que deberán componerse principalmente según los especiales conocimientos teóricos y prácticos de sus miembros) si no se quiere que la economía presupuestaria del Estado escape cada vez a la influencia tanto de la representación popular como del gobierno, y si se desea evitar que, también en este terreno, se establezca un dominio de los 'managers' (representados aquí por la alta burocracia)", Gerloff y Neumark, ob. cit., pág. 294/95.

¹⁵ A. Llano y otros, *Ética y Política en la Sociedad Democrática*, Ed. Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1981, pág. 135.

¹⁶ Maurice Duverger, "Hacienda Pública", Ed. Bosch, Barcelona, 1968, pág. 203.

¹⁷ Juan Bayetto, "Apuntes de Contabilidad Pública", Fascículo IX, Imprenta de la Universidad, Buenos Aires, 1943, pág. 40. Adviértase, sin embargo, que el profesor Bayetto se refiere al "criterio administrativo", cosa que puede llevar a confusión acerca de la

verdadera naturaleza de la función, salvo que la expresión deba entenderse en sentido amplio dado el carácter "coadministrador" del Congreso en materia presupuestaria.

¹⁶ Rafael Bielsa, "Ciencia de la Administración", Ed. Depalma, Buenos Aires, pág. 289.

¹⁹ Gerlof y Neumark, ob. cit., pág. 282.

²⁰ Este trabajo está citado en "Ley de Contabilidad y el Régimen de Contrataciones del Estado", Texto ordenado y comentado por el Dr. Luis J. Pérez Colman. Suplemento de la Revista "Régimen de la Administración Pública", Ed. Ciencias de la Administración, Buenos Aires, 1980, pág. 62.

²¹ Con posterioridad al trabajo de que se trata, se hizo otro en 1967, que el Dr. Pérez Colman incorpora a su comentario y, últimamente, en 1983 uno en la Contaduría General de la Nación (que no ha sido editado), donde se detallan, indicando el ejercicio y el número de la ley: 56 cuentas aprobadas entre los años 1964 y 1965; 16 no remitidas al Congreso entre 1865 y 1904; 16 remitidas y archivadas en la Contaduría del Congreso entre 1912 y 1943; 5 que permanecen en poder de la Contaduría General de la Nación, entre 1921 y 1928; 7 remitidas al Congreso y tratadas entre 1954 y 1973; y algunos otros detalles. Hubo una sola cuenta desechada, la del ejercicio 1914, que por Ley 10212 fue devuelta al Poder Ejecutivo para "subsanan defectos" y no retornó al Congreso. También pueden verse referencias a esta materia en los Apuntes de Bayetto más arriba referidos.

²² Rafael Bielsa, "La Ley de Contabilidad", en Revista La Ley, Buenos Aires, 14 de marzo de 1959, pág. 5.

²³ Juan Bayetto, oc. cit., pág. 48.

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

²⁵ Gerloff y Neumark, ob. cit., págs. 433/34.

²⁶ Id., id., pág. 443.

²⁷ A. Llano y otros, ob. cit., pág. 129.

²⁸ J.B. Alberdi, ob. cit., pág. 245 y sigts.

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

³⁰ Luis Einaudi, Florilegio del Buen Gobierno", Ed. Org. Techint, Buenos Aires, 1970, pág. 7.

LA CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO

C. Gustavo Enrique WIERNA *

Concepto

La Constitución de la Nación Argentina, en su artículo 22 establece que el pueblo no delibera ni gobierna sino por medio de sus representantes y autoridades creadas por esta Constitución. Entre las atribuciones que le confiere el artículo 67 al Congreso, su inciso 7º dice "Fijar anualmente el presupuesto de gastos de la administración de la Nación y aprobar o desechar la cuenta de inversión".

Surge de estas disposiciones la facultad de los representantes del pueblo de fijar el presupuesto de la administración y la posterior, de juzgar ese presupuesto mediante el análisis de la cuenta de inversión.

Por otra parte el artículo 86 inciso 13) de la Carta Magna —atribuciones del Poder Ejecutivo— establece "Hacer recaudadar las rentas de la Nación y decretar su inversión...", esto es un mandato expreso, y en cumplimiento de ese mandato el Poder Ejecutivo debe remitir al Legislativo su rendición de cuentas, que está constituida por la cuenta de inversión, de acuerdo a la terminología constitucional, cuenta general del ejercicio, de acuerdo a la terminología de la ley de contabilidad vigente.

El concepto de que la cuenta general del ejercicio o cuenta de inversión, constituya la rendición de cuentas del Poder Administrador al Legislativo de cómo ejecutó el presupuesto, no solamente en lo que se refiere a las autorizaciones a gastar que significan los créditos abiertos, sino a la obtención de los medios necesarios, recaudación de la renta, se desprende también del contenido que la Ley de Contabilidad le asigna a la misma y del tratamiento que debe tener.

* Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Salta.

La Ley N° 3363 de la Provincia de Córdoba establece esta denominación en su artículo 170° al decir lo siguiente: "Cerrado el ejercicio correspondiente al presupuesto del año anterior, la Contaduría General preparará los estados preliminares de la rendición de Cuentas del Poder Ejecutivo y los remitirá al Ministro de Hacienda" y el artículo 171° expresa: "Los estados de rendición de cuentas comprenderán: "refiriéndose a continuación al contenido de la cuenta, comenzando por los Recursos, los Gastos, el estado de la deuda pública y el balance general del movimiento de fondos y valores.

"La denominación de cuenta general del ejercicio aparece por primera vez en esta ley. Con anterioridad las leyes 428 y 12.961 mantenían la denominación de cuenta de inversión. Igual criterio mantiene la ley 14.179.

"La terminología de la ley resulta correcta. La inversión sólo guarda atención con la aplicación de fondos y corresponde a los principios muy tradicionales de control parlamentario que examina especialmente el destino dado a las autorizaciones de gastos. La cuenta general refleja no sólo ese limitado campo sino además los recursos, créditos, patrimonio, ejecución del presupuesto, estado de cuentas de los responsables y situación de la deuda pública. Por otra parte, frente a la técnicas económico-funcional y programática en materia de presupuesto parece obvio que fuera de las inversiones —en sentido lato— se acompañen los antecedentes e informaciones que justifiquen ampliamente la administración cumplida y resultados obtenidos".¹

El Diccionario de la Real Academia Española en la segunda acepción del término Invertir establece: "Hablando de caudales, emplearlos, gastarlos o colocarlos en aplicaciones productivas"; invertir se refiere solamente al uso de los fondos; es por ello que debiendo tener la rendición de cuentas que presenta el Poder Ejecutivo el carácter de universal, de acuerdo al mandato recibido por la Constitución, la denominación de cuenta de inversión, no se ajusta, siendo compatible en su concepto global el de Cuenta General del Ejercicio.

La cuenta general en las Constituciones Argentinas

Como antecedentes argentinos en lo que al tema se refiere, podemos citar: Proyecto de Constitución para las Provincias Unidas del Río de la Plata (1812) art. 18; Estatuto Provisional de 1815 art. 22; Constitución de 1826, art. 46.

¹ Pérez Colman, Luis J.: Comentario de la Ley de Contabilidad y Régimen de Contrataciones del Estado, en Suplemento de Régimen de la Administración Pública, 1981, pág. 65.

Nos hemos referido al origen constitucional de la cuenta de inversión en el Estado Nacional al citar las atribuciones conferidas por la Constitución en su artículo 67 inciso 7º), y al mandato que representa el artículo 86 inciso 13).

Las Provincias, como parte integrante de la Nación Argentina y de acuerdo a los artículos 5 y 105 dictaron sus constituciones. Hemos procedido a colocar los artículos e incisos que explicitan la atribución legislativa de dictar el presupuesto y de aprobar o desechar la cuenta de inversión. Es conveniente aclarar que algunas Constituciones Provinciales utilizan la terminología "aprobar, observar o rechazar".

<i>Provincia</i>	<i>Presupuesto</i>	<i>Cuenta de Inversión</i>
Buenos Aires	Art. 90 Inc. 2º	
Catamarca	Art. 105 Inc. 2)	Art. 105 Inc. 3)
Córdoba	Art. 83 Inc. 13 y 14	Art. 83 Inc. 15
Corrientes	Art. 83 Inc. 8	Art. 83 Inc. 9º
Chaco	Art. 115 Inc. 8	—
Chubut	Art. 129 Inc. c)	Art. 129 Inc. g)
Entre Ríos	Art. 81 Inc. 8º	Art. 81 Inc. 13
Formosa	Art. 81 Inc. 5º	Art. 81 Inc. 7º
Jujuy	Art. 78 Inc. 4º	Art. 78 Inc. 6º
La Pampa	Art. 61 Inc. 13	—
La Rioja	Art. 65 Inc. 3º	Art. 65 Inc. 5º
Mendoza	Art. 99 Inc. 3º	—
Misiones	Art. 101 Inc. 3º	
Neuquén	Art. 101 Inc. 8º	Art. 101 Inc. 9º
Río Negro	Art. 86 Inc. 1)	Art. 86 Inc. 1)
Salta	Art. 94 Inc. 2º	Art. 94 Inc. 3º
San Juan	Art. 70 Inc. 4º	Art. 70 Inc. 4º
San Luis	Art. 55 Inc. 4º	Art. 55 Inc. 12º
Santa Cruz	Art. 103 Inc. 25º	—
Santa Fe	Art. 55 Inc. 8º	Art. 55 Inc. 9º
Santiago del Estero	Art. 68 Inc. 6º	Art. 68 Inc. 7º
Tucumán	Art. 67 Inc. 2º	Art. 67 Inc. 3º

La Facultad de dictar en presupuesto la encontramos en forma expresa como inherente a la función legislativa; en cuanto a la de aprobar, observar o desechar la cuenta de inversión no figura en forma explícita en alguna de las constituciones provinciales, pero no puede discutirse esta facultad por ser propia del mandante el recibir las cuentas del mandatario.

En virtud del mandato constitucional de hacer recaudar la renta y decretar su inversión de acuerdo a la ley, el Poder Ejecutivo presenta su rendición de cuentas. El mandato es distinto al que trata el Derecho Privado, ello nos plantea el interrogante inicial de ¿cuál es su naturaleza? y ¿cuáles sus consecuencias?, el tema en sí es apasionante, pero no incursionaremos en el mismo, tan sólo haremos hincapié en que los mandatos son de naturaleza distinta, y compartiendo la inquietud ya manifestada, entre otros, por los Profesores Cra. Lea Cristina Cortés de Trejo y Rubén Carlos A. Cardón cuestionamos la constitucionalidad del segundo párrafo del artículo 40 de la Ley Nacional de Contabilidad (que se repite en varias leyes provinciales), al decir: "Si al clausurarse el quinto período ordinario de sesiones posterior a su presentación no existiera pronunciamiento del Congreso, la cuenta general del ejercicio se considerará automáticamente aprobada".

Quedan latentes algunas preguntas a las cuales deben buscarse las respuestas adecuadas, tales como:

- ¿Qué ocurre cuando el Poder Ejecutivo no la presenta?
- ¿Existe un plazo que pueda liberar de la "responsabilidad política" de representarla?
- ¿El aprobar o desechar la cuenta de inversión, de acuerdo a la Constitución, es facultativo e imperativo para el Poder Legislativo?

Control Parlamentario

Se entiende por este control el que ejerce el Poder Legislativo de acuerdo a las atribuciones que le determina el marco constitucional, por el momento en que se lleva a cabo es también: preventivo, concominante y ulterior.

La función de control es amplia, y no puede ser de otra forma, puesto que la función de gobernar en nombre del pueblo tiene implícita la de conocer todos los asuntos para hacer las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes que le asigna la Constitución.

Muchas veces al meditar la disposición del artículo 22 de la Constitución, en la parte que dice "El pueblo no delibera ni gobierna sino por medio de sus representantes", me he preguntado: ¿Qué aspiro yo de un legislador?

Los lineamientos generales en los cuales basará su actividad parlamentaria están plasmado en las plataformas de los partidos políticos, escuché sus voces, la explicación de sus ideas, sus promesas, etc., y pude también palpar sus grandezas y sus limitaciones que son producto de la naturaleza humana; ya que para ocupar esa función se requiere como condición básica la de ser ciudadano, siendo necesaria además una vocación de servicio que guíe e impulse su accionar en la búsqueda del bien común.

He considerado siempre que la fuerza de un Cuerpo de representantes del pueblo no radica tanto en su número, como en la calidad de los mismos, en la forma como encarnan en la labor cotidiana la vocación de servicio, en la que asumen la condición de "Órgano Directivo" de la Nación, encargado de hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes antecedentes y todos los otros concedidos por la presente Constitución al Gobierno de la Nación Argentina. (Art. 67 inciso 28 de la Constitución Nacional).

Mi aptencia como ciudadano sería más que satisfecha si se dieran las dos condiciones siguientes:

- a) *Que el legislador sea el representante del pueblo, que delibere y gobierne en nombre de ese pueblo, tratando de ser fiel intérprete de sus inquietudes y de sus necesidades.*

Prestó juramento en el acto de su incorporación de desempeñar debidamente el cargo y obrar conforme lo prescribe la Constitución. El juramento no es un formulismo que se cumple por el mandato de una regla, sino un acto por el cual conciente y por los valores que consideramos más sagrados de acuerdo a nuestra escala, asumimos el compromiso de cumplir el rol que la sociedad nos ha encomendado.

Por lo que mi aspiración primera, no es otra que cumplan con la misión depositada en ellos cuando mediante el sufragio le conferimos el mandato de representarnos y gobernar en nuestro nombre, y que asuman esa responsabilidad cívica, con entrega total y patriotismo.

- b) *Que el legislador sepa distinguir lo que es un fin, de lo que constituye un medio; lo bueno de lo tan bueno o malo; lo justo de lo in-*

justo; lo importante de lo superfluo y que tenga el valor necesario para obrar en consecuencia.

Esto hace a la sensibilidad, a la idoneidad requerida para cumplir la delicada tarea de constituirse en fiscal del país, en defensor de la sociedad y sus instituciones, en ser la garantía del sistema representativo de gobierno.

En las leyes de contabilidad, nacional y provinciales, se establecen contenidos de la cuenta general del ejercicio y su trámite de consideración, en el orden nacional "En el sistema parlamentario se creó, tradicionalmente, una comisión bicamaral para el estudio de la cuenta de inversión. De un carácter transitorio pasó a revestir el de permanente como surge de los Reglamentos de las Cámaras. La ley 3956 dio forma al procedimiento que se acompañó con la creación de la Contaduría del Congreso como órgano administrativo; ese ordenamiento fue reemplazado por la Ley 14.179 que sólo contiene una reforma, referida al control de gestión de las empresas estatales cuya vigencia actual resulta opinable".²

En un trabajo presentado al Primer Congreso Nacional de Entidades Fiscalizadoras, con la denominación de Autonomía Funcional y Financiera, en el mes de mayo de 1966 dije: "Los Poderes Legislativos, tanto en el orden nacional como en los órdenes provinciales, están formados como instituciones netamente políticas, sin que sea necesario para formar parte de ellas una preparación previa que avale conocimientos jurídicos, impositivos, contables, administrativos y técnicos en general; aparte de ello la complejidad del engranaje administrativo se hace necesaria la información, el control preventivo y el concomitante de la gestión por organismos adecuados para dichos fines y un estudio que permita ver con claridad el manejo de la cosa pública, reflejado en la cuenta general del ejercicio".

Para que el control parlamentario funcione en este aspecto, deben darse las condiciones que los tres elementos básicos: Programación - Presupuesto - Cuenta General, sean de interés de los legisladores, que pueda comprender sus significados, sacar conclusiones propias aparte de las que les pueda brindar el asesoramiento que requieran. Hemos visto planes, presupuesto y cuentas generales, que en nombre de técnicas depuradas o de avanzada, se hace incomprendibles e indescifrables aun para los que tienen conocimientos previos de la materia. El legislador no tiene la obligación de poseer tales conocimientos, pero debe opinar, juzgar y pronunciarse sobre esos elementos que le

² Pérez Colman, Luis J., op. cit., pág. 66.

someten a consideración, y debe por lo tanto mostrársele al representante del pueblo qué es lo que se pretende con un plan que se le somete, el destino cierto de las autorizaciones a gastar, el uso de los recursos y poder juzgar en la cuenta más allá de la mera legalidad.

El Dr. Luis J. Pérez Colman, en su trabajo de ordenamiento y comentario de la ley de contabilidad y régimen de contrataciones del Estado, ya citado, expresa lo siguiente: "En un estudio realizado en 1967 resultan los siguientes antecedentes: Ley 214 sancionada el 22-7-1867 aprueba la cuenta de 1864; Ley 386 sancionada el 27-7-1870 aprueba la cuenta de 1866; Ley 3939 sancionada el 7-8-1900 aprueba la cuenta de 1878 a 1884; Ley 5096 sancionada el 23-7-1907 aprueba las cuentas de 1885 a 1900; Ley 12.689 sancionada el 3-9-1941 aprueba las cuentas de 1905 a 1911, 1913, 1915 a 1920, 1922 a 1924; la Ley 13.635 sancionada el 31-10-1949 aprueba la cuenta de 1944; Ley 14.015 sancionada el 23-10-1950 aprueba las cuentas de 1945 a 1946; Ley 14.051 y 14.052 sancionada el 14-9-1951 aprueba las cuentas de 1947 a 1950; Ley 14.253 sancionada el 16-10-1953 aprueba la cuenta de 1951; Ley 14.320 sancionada el 3-9-1954 aprueba la cuenta de 1952; Ley 14.611 sancionada el 30-9-1958 aprueba la cuenta de 1953; Ley 15.817 sancionada el 29-9-1960 aprueba la cuenta de 1956.

Las cuentas de los años 1954, 1955 y 1958 tenían media sanción por la Cámara de Diputados. Nunca fueron remitidas las de los años 1865 a 1877 y 1901 a 1904.

La única cuenta observada corresponde al ejercicio 1914. La Ley 10.212 mandó devolverla para subsanar defectos señalados por la Contaduría del Congreso y nunca retornó".

Resumiendo tenemos la siguiente actividad de control parlamentario en lo que hace a consideraciones y aprobaciones de Cuentas de Inversión.

Cuentas que debieron presentarse a la Legislatura ..	114	
Cuentas aprobadas		53
Cuentas que obtuvieron media sanción		3
Cuentas que fueron devueltas por la Legislatura		1
Cuentas no remitidas		16
Cuentas que no fueron tratadas en la Legislatura		41
		<hr/>
	114	114

Este panorama en la Provincia de Salta es más desalentador. Procedí a la revisión de la Recopilación General de Leyes de la Provincia de Salta efectuada por Gavino Ojeda y continuada por el Dr. Raúl Fiore Moules, en el período que comprende desde 1855 a 1939, sin encontrar ninguna ley que apruebe, observe o rechace alguna Cuenta de Inversión, habiendo analizado las leyes de 1951, 1959 y 1961, con idéntico resultado, y no recuerdo durante mi actividad como funcionario de la Administración provincial ninguna ley al respecto.

Debe dejarse aclarado que por aplicación de la Directiva N° 1/68 de Presidencia de la Nación, Capítulo III, Punto B, Apartado 6, las Cuentas Generales durante el Gobierno de Facto, se remitían por conducto de los Ministerios de Gobierno de las Provincias al Ministerio del Interior, ignorándose el tratamiento que se les dispensara.

A pesar de pecar de reiterativo, no creo que la falta de acción del Legislativo en lo que respecta a exigir la remisión de la cuenta general, abocarse a su estudio y posteriormente aprobarlas, rechazarlas o devolverlas observadas, se deba a falta de interés. Sino que para poder efectuar su misión tanto la Cuenta como el Informe del Tribunal de Cuentas deben ser fácilmente accesibles, el lenguaje a utilizar debe ser sencillo sin llegar a lo superficial, claro preciso si se incluyen términos técnicos o neologismos, debe hacerse explícito su significado y sentido en que se usan, debe tenderse a demostrar las distintas situaciones por medio de gráficos y cuadros que esté al alcance no sólo de los técnicos, o de los legisladores apoyados por sus asesores, sino de cualquier ciudadano para que pueda cuando la cuenta general se publique —aspiración que no podemos renunciar— ser interpretada y juzgada no solamente por los representantes que la aprobaron o desearon, sino por el pueblo que ejercitando el derecho del sufragio dará su veredicto respecto a la administración.

El control del Poder Legislativo sobre las acciones del Ejecutivo, y de la Administración en general, no puede sustentarse solamente en el juzgamiento de hechos pasados que puedan surgir de una Cuenta General, es necesario que ejercite el control concomitante mediante el pedido de informes periódicos sobre la marcha de los asuntos que legisla, sobre la forma en la cual se está realizando las distintas acciones emanadas del presupuesto y lógicamente de la ejecución presupuestaria.

En un trabajo publicado en la revista "Actualidad Administrativa", N° 3 de 1978, sostuve que el legislador, en su función de control, está facultado y

debe utilizar esa facultad para solicitar los informes cuando lo considere necesario, tomando así una postura vigilante en toda la actividad administrativa. Sería conveniente con el fin de lograr una sistematización en el control concomitante que el Congreso dictara una ley que determine una periodicidad y los temas a informar; siendo este control al margen de los normales que cada asunto particular requiera.

Otro elemento importante de control concomitante lo constituyen las observaciones legales que formulan los Tribunales de Cuentas a los actos administrativos que se refieran a la hacienda pública cuando contraríen o violen disposiciones legales o reglamentarias. Cuando el acto fue insistido el Tribunal comunica al Congreso tanto su observación como el acto de insistencia, acompañando copia de los antecedentes que fundamentaron la misma.

Desconocemos las medidas que en el orden nacional tomará el Congreso, para analizar las razones de oportunidad y conveniencia que se esgrimieron para apartarse de la ley al dictar el acto; en la Provincia de Salta, tan solo se registró el ingreso por mesa de entradas y no tenemos noticias que se haya efectuado por medio de la Legislatura control alguno.

La ley nacional de contabilidad, y la vigente en la Provincia de Salta, dispone que juntamente con la Cuenta General se remitirá un compendio de las observaciones formuladas durante el ejercicio, o sea que los Tribunales en dos oportunidades informan al Legislativo para que éste pueda ejercitar alguna suerte de acción.

Vinculación entre: Planificación - Presupuesto - Cuenta General

El proceso de planificación se inicia con la necesidad que tiene el Estado de coordinar su acción tendiente a lograr el bien común, aplicando medios limitados para satisfacer necesidades colectivas, siempre crecientes y cambiantes. Esta aplicación debe hacerse con una base política en la determinación de prioridades y la base política reconoce una filosofía en la aplicación de los valores sociales.

La planificación es un conjunto sistematizado de métodos y técnicas que procuran la racional y eficiente aplicación de los recursos que se disponen, para lograr mediante decisiones alcanzar las metas seleccionadas de acuerdo a criterios de prioridades, teniendo en cuenta, tiempo y costo social relativo.

El presupuesto es el proceso a través del cual se elabora, expresa, aprueba y coordina la ejecución, y evalúa la parte de programa anual de un gobierno,

en el que se explicitan todos los elementos de la programación, es uno de los más importantes instrumentos políticos, de administración y de ejecución de los planes de desarrollo, tal es el concepto que primó en las Segundas Jornadas de Presupuestos por Programas, realizadas en Tucumán en el año 1973.

El crédito presupuestario significa la cuantificación de lo que se pretende lograr en un ejercicio económico-financiero; y los recursos, los ingresos con que contará en el mismo período para llegar a ese logro.

La Ley Nº 847 de la Provincia de Río Negro —Ley de Contabilidad—, en su artículo 2º al decir “El Presupuesto General reflejará el plan de acción del gobierno para cada ejercicio financiero y los créditos asignados a sus organismos para la ejecución del mismo...” y en el 4º “El Presupuesto General deberá estar compatibilizado con las previsiones del Sistema Provincial de Planeamiento” reconoce legalmente la estrecha vinculación que debe existir entre ambas, esta precisión se acentúa aún más en el decreto reglamentario de la ley, cuando expresa: “Para la preparación del Presupuesto General, los organismos de la Administración determinarán los programas que tendrán a su cargo los objetivos y metas a alcanzar por cada uno de ellos en base a las funciones que cumplan y a los servicios que presten, indicando los recursos humanos, recursos materiales y servicios de terceros que resulten necesarios. Todo ello ajustado a una Directiva especial del Poder Ejecutivo, que basada en el plan anual de gobierno, fijará criterios a aplicar y plazos de presentación”.

A los efectos del apartado anterior, deben considerarse como “objetivo” el detalle de bienes y servicios que un organismo determinado producirá en beneficio de otros sectores de la Administración o de la comunidad; y como meta “meta” a la cuantificación de dicho objetivo”.

El control final de la planificación y el juicio de la misma es una función inherente a la Legislatura, que fue quien votó los créditos necesarios y destinó los recursos para ella mediante la sanción del presupuesto. Su juzgamiento anual debe efectuarse cuando analiza la cuenta general del ejercicio. Para ello la Cuenta debe brindar la información que permita tal juzgamiento y la adopción de medidas correctivas que se materializarán en la sanción del nuevo presupuesto o de leyes especiales.

El presupuesto guarda una estrecha vinculación con la planificación, es planteando ¿qué es? lo que el Gobierno quiere hacer en ese ejercicio, el, ¿cómo? y ¿por medio de quien? lo quiere realizar.

La ausencia de una planificación, nos lleva al resultado de convertir el Presupuesto en un plan de acción de un año de plazo.

La cuenta general del ejercicio, debe guardar una estructura que concuerde con el presupuesto estableciendo una relación íntima en lo cualitativo y cuantitativo que se autorizó a gastar y su cumplimiento en lo estimativo y cualitativo que se preveyó recaudar y como se cumplió el mandato de hacer recaudar la renta. Esta relación nos lleva a plantearnos el interrogante de si puede considerarse una estructuración de la Cuenta distinta de la del presupuesto, considero que no, que lo que debe es agregarse nuevos tópicos que permitan el estudio y juzgamiento de la Cuenta o en caso contrario buscar una estructura presupuestaria que se adecue a los requerimientos del control parlamentario.

La vigencia de los principios presupuestarios, tiene que ser una realidad en el Presupuesto, ya que la crisis del sistema presupuestario se produce cuando esos principios rectores son dejados de lado en la confección del mismo y esos principios deben encontrarse presente en la cuenta general del ejercicio. Así:

— *La Universalidad* del presupuesto debe incluir todos los recursos y todas las erogaciones sin que existan compensaciones, de toda la actividad del gobierno, en el mismo debemos encontrar; la Administración Centralizada, los Organismos Descentralizados, los de Cuentas Especiales (para los cuales aún no encuentro un sustento válido por el que continúe la aplicación del artículo 141 de la Ley de Contabilidad vigente), Empresas del Estado o cualquier otra forma que signifique aplicación de fondos públicos. La Cuenta General deberá comprender la totalidad de los ingresos y egresos y todos los Entes cualquiera sea su forma, mediante la agregación de sus estados contables y su consolidación con la actividad estatal.

— *Unidad*: La existencia de este principio, radica en que todas las decisiones estén articuladas en un conjunto, que el presupuesto constituya un instrumento integrado que pueda aplicarse en forma armónica y eficaz.

La Cuenta General, debe encontrarse debidamente articulada, con unidad de criterio en lo que hace a su estructura, a la presentación de los estados que la conforman, unidad que debe mantenerse cuando se presentan los estados de ejecución de los Entes Descentralizados, de Cuentas Especiales, Empresas Públicas, etc.; a esta unidad apunta el artículo 38 de la Ley de Contabilidad vigente y su reglamentación dada por el decreto 13.100/57.

Es lógico que para que esto pueda lograrse no deben existir Organismos ni Servicios que funcionen al margen de la aplicación de la Ley de Contabilidad o exentos en control de la Contaduría General y del Tribunal de Cuentas.

— *Anualidad*: Este principio presupuestario que tiene su nacimiento en la Constitución se sustenta en que los presupuestos deben abarcar períodos anuales con el objeto de establecer las metas y tomar las medidas en el corto plazo conducente a lograrlas.

La Constitución establece la obligación anual de aprobar y desechar la Cuenta de Inversión. La Ley de Contabilidad, luego de la reforma de la Ley 16.662 establece el año financiero, que determinará el ejercicio, desde el 1º de enero al 31 de diciembre.

Para que en la Cuenta General, se pueda cumplir este principio, al igual que los de la Universidad y de Unidad, es necesario que el Sector Público, cualquiera sea la denominación que adopten sus organismos, se establezca el mismo ejercicio económico.

— *Claridad*: “La claridad del presupuesto es la resultante de la adecuada aplicación de los principios esenciales, en otras palabras este principio se cumple cuando el presupuesto es universal, cuando tiene unidad, cuando se formula con la debida anticipación y se revisa periódicamente. Además de cumplir con dichos requisitos, el presupuesto debe estar expresado en forma tal que sea comprensible para todos los ciudadanos. Las cifras del presupuesto no pueden constituir por sí solas una explicación suficiente, clara y detallada del plan de acción del gobierno, es necesario incluir en dicho documento un análisis de las condiciones económicas generales del país, la descripción y justificación de los programas que el gobierno desea aplicar, comentarios explicativos de las distintas partes, representaciones estadísticas, organigramas, clasificaciones, consolidaciones, resúmenes, etc.”⁸

Si el presupuesto está elaborado con claridad, es factible que la Cuenta también lo esté. La actividad Legislativa con relación al tratamiento de las Cuentas Generales —que mencionamos más adelante— fue muy pobre y según opinión personal, no es por falta de interés del legislador, sino por falta de comprensión de la Cuenta, la que normalmente está compuesta por una serie

⁸ CICAP, “Sistema Presupuestario”, en Temas de Administración Pública, t. II, pág. 17.

de cuadros numéricos y códigos, que responden a criterios técnicos no fácilmente accesibles, y el interesado que debe pronunciarse, se pierde en una maraña de códigos y números sin poder descifrar el fondo de la cuestión. La Cuenta debe ir acompañada de todas las explicaciones conducentes a lograr una mayor claridad, buscando que pueda ser interpretada por cualquier ciudadano que tenga interés en conocer como se invirtieron los dineros que aportó al Tesoro Público.

— **Publicidad:** La publicidad de los actos de gobierno es la esencia de los sistemas republicanos y representativos. El Presupuesto que nos indica ¿en qué?, ¿quién? y ¿cómo? se invierten los dineros del pueblo, merece tener una publicidad especial, es un instrumento de administración y de control que debe estar al alcance de todos, tanto de usuarios del mismo, que deben conocerlo para poder administrar, de sus representante, que deben saber que están autorizados al sancionarlo y que es lo que deben controlar, como del pueblo en general que en esta materia les asiste el derecho supremo de "saber de que se trata".

La Cuenta General del Ejercicio, que representa la rendición de cuentas del administrador, de la forma y modo en que ejecutó el mandato, tiene que ser conocida. Su publicidad debe ser preferencial de parte del Gobierno, para que cumpla también el rol de ser instrumento por el cual los representantes del pueblo, ponen en conocimiento de sus representados su accionar de control de la hacienda del estado.

— **Exactitud:** La exactitud presupuestaria, tanto en sus cálculos numéricos, como en la sinceridad en que se preveyeron los recursos, como en la que se midieron las necesidades a satisfacer por el presupuesto, tiene que manifestarse en la Cuenta General a los efectos de que surjan los elementos necesarios para tomar las medidas correctivas, por las autoridades que correspondan.

La vigencia y aplicación de los principios de universalidad y de unidad, nos lleva a extendernos a considerar tangencialmente otro tema por su estrecha vinculación: la universalidad y la unidad del control.

"... el Estado mantiene otras actividades que no se reflejan en forma directa en las previsiones presupuestarias o movimientos del Tesoro. Ello justifica que se incorporen los estados de resultados de la entidades descentralizadas entre las que se cuentan, con arreglo a lo dispuesto por el art. 4º de

la L.C., las empresas del Estado. La norma concuerda con lo establecido por la Ley 13.653 t.o. y su decreto reglamentario N° 5883/55, así como el régimen de contabilidad del patrimonio registrable de dichas entidades.”

“Si bien resultan alcanzados los estados de resultados de los bancos oficiales, sus leyes orgánicas pueden prever otras formas de comunicación del H. Congreso. No resulta previsto aún, el sistema de información de los estados de resultados de las sociedades estatales que se producen por vías indirectas”.⁴

El Dr. Cayetano Licciardo comienza su artículo referente a las Normas para Control en las Empresas del Estado, diciendo: “En el trabajo sobre ‘Control de Gestión y Eficiencia en las Empresas Estatales’, preparado para el Segundo Congreso Nacional para Profesionales en Ciencias Económicas, realizado en Mendoza en octubre de 1978 luego de afirmar que en general las normas dictadas, en casi todos los casos, tratan de sustraer esa función a los órganos institucionales para el control de la Hacienda Pública, dejó expreada una preocupación ‘no parece ser que el criterio haya sido adaptar los órganos existentes, modernizándolos, para que las normas de control se amolden al fenómeno nuevo’.”

En el citado escrito, el Dr. Licciardo, luego de un meduloso análisis de las distintas normas de aplicación a las Empresas del Estado, concluye con la siguiente síntesis y proposición.

“La conclusión a que se llega cuando se analizan las distintas leyes que se ocupan del control en las empresas del Estado, es que progresivamente se las ha ido sustrayendo de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas.

Lo que en este trabajo se propone en síntesis consiste en:

1. que la jurisdicción para el control de legalidad retorne al Tribunal de Cuentas cuidando de suprimir la intervención previa, es decir que este órgano pueda actuar en carácter de Tribunal;
2. que los procedimientos técnicos de auditoría, que permiten cumplir funciones de control interno, estén a cargo de la Contaduría General de la Nación;
3. que las funciones de Sindicatura General se encomienden al Tribunal de Cuentas, con las modalidades y formas operativas adecuadas para no interferir la acción de los administradores de las empresas;

⁴ Pérez Colman, Luis J., op. cit., pág. 58.

4. que la función controladora que surge de estos procedimientos, se coordine con la del Ministerio del ramo a que cada empresa corresponda, de manera que el Ministro, con los elementos de juicio que le brindan los órganos de control, esté en condiciones de controlar la gestión de la empresa.

“Queda sobrentendido que para que el desarrollo del control sea eficaz, la base fundamental es la buena elaboración del Presupuesto y la implantación de un sistema contable ágil y moderno.”

“En esta forma se lograría cumplir fundamentalmente una función de carácter institucional, que ubica la cuestión en el plano de las relaciones de poder, y como ventaja adicional, se simplificarían los trámites y se contribuiría a reducir el aparato administrativo estatal, dado el mejor aprovechamiento de los órganos existentes.”

“Vencer la traba que pudo significar una defectuosa interpretación de las funciones de los órganos naturales de control, no se logra incorporando nuevos o creando más, sino modernizando los existentes, y extendiendo esta modernización al resto de la Administración Pública, que lo necesita tanto o más que las empresas.”⁵

En el artículo editorial de la publicación Actualidad Administrativa Nº 7-8 correspondiente al 2º y 3er. trimestre de 1979; su Directora Cra. Lea Cristina Cortés de Trejo, entre otras verdades dice lo siguiente: “desde hace varias décadas, existe un vacío en nuestro sistema nacional, provincial y municipal evidenciando en la ausencia de un control de eficiencia de la hacienda pública ejercido en forma sistemática: ello significa, en otras palabras, que nuestro régimen de control, tomado en su conjunto, es ineficiente. Tal aseveración nos permite interrogar si las instituciones y mecanismos empleados en nuestras respectivas constituciones y en la legislación de fondo que rige nuestra materia hacendal resultan aún vigentes”. Más adelante expresa: “Hemos asistido a lo largo de los últimos decenios a la aparición de una tendencia en el área del control público, manifestada por el proceso de atomización de sus innumerables aristas, desde la conceptualización misma del control, hasta la de la aplicación de sus instrumentos básicos y de los alcances de las atribuciones de los organismos que lo ejercen”...

⁵ Licciardo, Cayetano A.: “Las normas para control en las Empresas del Estado”.

“La atomización del control hacendal público también se ha visto plasmada en la parcialización de instrumentos básicos de la administración financiera, como son el presupuesto y la cuenta general del ejercicio. En el primero, no siempre se han respetado los principios que deben regir su confección y su ejecución, situaciones producidas por el hecho de quienes tenían la misión de utilizarlo como herramienta fundamental para la toma de decisiones, lo habían convertido en un pormenorizado detalle de partidas presupuestarias cuya única finalidad era el ‘control por el control mismo’ olvidando las otras facetas fundamentales que lo convirtieron desde hace más de dos siglos en el eje de los sistemas hacendales públicos de los regímenes republicanos. En lo relativo a la cuenta general del ejercicio se observó que la atomización se plasmó en la pérdida y el olvido de su finalidad, de sus objetivos, y de su utilidad, con lo cual la transformaron en una simple obligación de aprobación o rechazo por el Poder Legislativo al solo efecto de dar cumplimiento al precepto constitucional.”

Luego de cuestionar la validez del segundo párrafo del artículo 40º de la Ley Nacional de Contabilidad, la Cra. Lea Cristina Cortés de Trejo, continúa diciendo: “El proceso de atomización al cual nos referimos, por último, también se ha introducido en el aspecto institucional; han proliferado en las últimas décadas nuevos organismos de control interno y externos, se han parcializado las haciendas sujetas a control y el alcance de este último, de tal forma que existe un mayor número de entes fiscalizadores, sin que ello signifique que podamos asegurar que la administración de la hacienda pública, la central y las haciendas anexas de erogación y de producción sea más eficiente. Es más: con no cierta inquietud se nota que la terminología legal utilizada en la creación de los entes aludidos se va generalizando la parcialización de las facultades del Poder Ejecutivo en cuantos alcances del control que puede realizar, limitándolo en no pocas oportunidades al mero control legal, no obstante que se trata de quien tiene a su cargo la administración general del Estado y, consecuentemente, su responsabilidad”.⁶

La misma autora en otros trabajos propicia que los estados contables de las haciendas anexas de erogación y de producción integren la cuenta general del ejercicio,⁷ en su escrito “El Presupuesto ¿es un Estado Contable? Necesidad de su revitalización dice: “Si analizamos cómo se aplica el principio de

⁶ Cortés de Trejo, Lea Cristina: “La Atomización del Control Hacendal Público”, Revista Actualidad Administrativa, Nº 7-8.

⁷ Cortés de Trejo, Lea C. y Costa, Luis: “El Sistema de Control Hacendal de Entes Descentralizados”, 3er. Congreso Nacional de Contadurías Generales.

universalidad en el presupuesto nacional, verificamos que el mismo no se lleva a cabo, dado que más de la mitad de la hacienda pública es extrapresupuestaria. Ello significa que nuestro presupuesto nacional no comprende la totalidad de la actividad financiera del Estado para un período anual, sino solamente a la hacienda central, las cuentas especiales —sector que adquirió cada vez mayor proyección— y las haciendas anexas de erogación. Por lo tanto, las haciendas anexas de producción más importantes, como las empresas públicas (empresas del Estado y Sociedades del Estado, entre otras) que, como lo determinó Le Pera, hacen al producto bruto nacional un aporte sustancialmente mayor que la administración nacional, no estén incluidas. Ello nos da la idea de las limitaciones de la información brindada por el presupuesto nacional por falta de aplicación de ese principio sustancial que, a su vez, la llave de los restantes.”⁸

Las asignaciones de créditos presupuestarios, u otras disposiciones, nos llevaron, tanto en la Administración nacional como en las provinciales al fenómeno de la existencia de “Repeticiones ricas y Repeticiones pobres”.

El escapismo de la Ley de Contabilidad, como si ésta fuera una traba, consagró la fórmula: “no serán de aplicación las normas contenidas en la ley de contabilidad” sin especificar cuáles son las que molestan, será; ¿El régimen presupuestario, el ejercicio anual igual, las etapas de los gastos públicos, el régimen de contrataciones, la obligación de llevar contabilidad, la obligatoriedad de rendir cuentas o el control? El tiempo transcurrido desde la implantación de la “moda” de escapar a dicha ley, nos indica que no fue beneficioso. Que si a las Contadurías Generales y a los Tribunales de Cuentas (únicos organismos de control que siguen operando en ausencia de los Poderes Legislativos), no se les hubieran cercenado sus facultades y se les hubieran dado los medios, muchas de las medidas que se refieren a la hacienda del Estado y que ahora se cuestionan se hubieran efectuado de otra forma.

¿No sería saludable para la Administración las proposiciones efectuadas por el Prof. Licciardo, enunciadas más arriba? Opino que sí. Qué sería una sana medida tendiente a solucionar situaciones anárquicas.

Contenido de la cuenta general del ejercicio

De acuerdo a las distintas leyes de contabilidades (nacionales y provinciales), el contenido de la cuenta general responde en la actualidad a la infor-

⁸ Cortés de Trejo, Lea Cristina: “La necesidad de revitalizar el Presupuesto”, Actualidad Administrativa, Nº 11-12.

mación de los sistemas contables de las Contadurías Generales, encontramos conceptos comunes tales como:

1. Con relación a las erogaciones:

- 1.1. El crédito autorizado por presupuesto, sus modificaciones y el crédito autorizado al cierre del ejercicio.
- 1.2. Los créditos comprometidos en el ejercicio.
- 1.3. Los compromisos incluidos en Libramientos de Pagos al final del ejercicio.
- 1.4. La diferencia entre los compromisos y los libramientos de pagos, que denominamos residuos pasivos.
- 1.5. El saldo no utilizado en el ejercicio por cada partida.
- 1.6. Los libramientos de pagos abonados en el ejercicio.
- 1.7. La diferencia entre los compromisos y los libramientos pagados, que indicará el monto de compromisos impagos del ejercicio, que incide en la deuda pública a corto plazo.

2. Con relación a los recursos:

- 2.1. Los recursos calculados para el ejercicio.
- 2.2. Las variaciones en el cálculo de los recursos.
- 2.3. El total de los recursos que se calculan recaudar en el año.
- 2.4. Lo efectivamente recaudado por cada ramo de entradas.
- 2.5. La diferencia entre lo calculado y recaudado, por cada rubro de recurso.

3. Del resultado financiero del ejercicio por comparación entre los recursos efectivamente recaudados y los compromisos.

4. De la aplicación de los recursos al destino para el que fueron instituidos, con inclusión del detalle de las afectaciones especiales.

5. Del movimiento de fondos y valores.

6. De la deuda pública al comienzo y al final del ejercicio, clasificada en consolidada y flotante.
7. De los residuos pasivos, los constituidos en el ejercicio y su evolución.
8. El movimiento de las cuentas del Tesoro, de Terceros, Especiales y de Orden.
9. De la situación de los bienes del estado, indicando los existentes al iniciarse el ejercicio, las variaciones producidas durante el mismo como resultado de la ejecución del presupuesto, o por otros conceptos y las existentes al cierre.

El contenido de la cuenta nos muestra la aplicación de los recursos votados, respondiendo a una estructura tendiente a un control de legalidad, nos indica un resultado financiero, sin aclarar precisiones sobre el mismo, pero no nos dice si los recursos utilizados lograron el fin de satisfacer las necesidades de acuerdo a las metas que propusieron.

Consideramos que formando parte de la cuenta general debieran incluirse:

1. Informe preparado por el servicio competente, donde se relacionen los objetivos y metas de cada programa y subprograma con la forma y grado de cumplimiento del ejercicio.
2. Con relación a las Empresas del Estado y otros organismos no incluidos total o parcialmente en el Presupuesto:
 - 2.1. Clase del ente que trata.
 - 2.2. Misión asignada.
 - 2.3. Disposiciones legales y reglamentarias por las cuales se rige.
 - 2.4. Estados contables debidamente interpretados, al cierre del Ejercicio.

Como un modesto aporte al tema y solamente a nivel de "papeles de trabajo", tratando que sean accesibles, sacrificando en muchos casos avances técnicos en aras de la sencillez, buscando darle a la cuenta una presentación de mayor generalidad, que pueda ser analizada y comprendida sin necesidad de mayores conocimientos teóricos o técnicos, se esbosan a continuación cuadros de resúmenes destinados a ser usados en forma complementaria de la cuenta.

Como resumen de lo expuesto, podemos concluir en los siguientes puntos:

1. La cuenta general del ejercicio, es uno de los más importantes elementos de control parlamentario, y constituye la rendición de cuentas del Poder Ejecutivo al Legislativo de la forma en que cumplió el mandato de recaudar la renta invertida con arreglo a las leyes.
2. Existe una estrecha vinculación entre la cuenta general y el presupuesto, de forma tal que la estructura de la primera, es una consecuencia de la estructura presupuestaria. Debe darse plena vigencia a los principios presupuestarios y siendo los mismos de aplicación a la cuenta general.
3. La cuenta general debe incluir hasta tanto se llegue a la "universalidad presupuestaria", los estados de resultados de las Haciendas Anexas de Producción, siendo aconsejable: Balance General, Cuadro de Resultados y de Origen y Aplicación de Fondos.
4. Debe contener una información adicional relacionada con el cumplimiento de objetivos y metas, propuestos por la Administración cuando se sancionó el presupuesto.
5. Deben tomarse las medidas conducentes a lograr la publicidad del presupuesto y de la cuenta general en ejercicio.
6. En lo que hace a la "dispersión del control", debe dotarse de facultades y medios a los organismos tradicionales de control (Tribunales de Cuentas y Contadurías Generales) a los efectos de que puedan ejercer su acción en toda la Hacienda del Estado.

Modelos de Cuadros de Información - Sintéticos - Hacienda Central - Organismos Descentralizados y Consolidados

Objetivo:

Analizar la cuenta general del ejercicio, en grandes rubros, con el menor uso posible de términos técnicos, con el fin de lograr una fácil comprensión y que puede servir para información general.

Preparación:

1. La confección de los cuadros debe estar a cargo de las Contadurías Generales, las cuales deberán requerir conforme a las facultades normativas que se desprenden de las disposiciones legales que las rigen, la información del caso a los distintos servicios de la Hacienda Central, Organismos Descentralizados, Empresas del Estado y cualquier otra denominación que hayan adoptado antes que manejen total o parcialmente fondos públicos.
2. Deberá consolidarse la información dentro de las Clasificaciones usuales en la Administración, tanto en Recursos como en Erogaciones a un adecuado nivel de síntesis. Cuando esta consolidación dado las disimilitudes de los organismos, no fuera posible, deberán incluirse en los mismos cuadros los rubros no consolidados.
3. La interpretación primaria de los cuadros estará a cargo de las Contadurías. Una segunda interpretación pueden efectuarla los Tribunales de Cuentas en oportunidad de su Informe, tomando como base la disposición legal agregar "Toda otra información que estime conveniente".

Destino:

1. El Poder Ejecutivo.
2. El Poder Legislativo.
3. Los administradores públicos.
4. El pueblo en general.

Nota aclaratoria:

Los cuadros que a nivel de "papeles de trabajo" se proponen en el presente trabajo, no sustituyen a la cuenta general del ejercicio, que al nivel de detalle acostumbrado preparan las Contadurías Generales, ni al informe de los Tribunales de Cuentas.

Ejecución del Presupuesto de Erogaciones Hacienda Central - Por Finalidades y Funciones

Objetivo:

Mostrar la ejecución del presupuesto de erogaciones de la Hacienda Central, como principal núcleo erogativo.

Preparación:

Los datos para su preparación surgen de la información procesada por las Contadurías Generales.

Información a Suministrar:

Crédito autorizado por presupuesto:

De acuerdo a la autorización inicial del Presupuesto, se toman los distintos créditos por Finalidades y Funciones.

Modificaciones:

Deberán consignarse las modificaciones sufridas en el transcurso del ejercicio, las originadas por leyes especiales que se le incorporan, por reestructuraciones presupuestarias, por apertura de créditos por el Poder Ejecutivo, etc.

El incremento del crédito autorizado por las disposiciones tomadas por el Poder Ejecutivo en los casos de adecuación de remuneraciones en términos de valores constantes, conforme el dictamen del H. Tribunal de Cuentas de la Nación en Expte. 30.085/84.

Considero que igual tratamiento debe tener la actualización de los créditos presupuestarios en general en aquellas provincias —caso de la Provincia de Salta—, en la cual ya tiene media sanción, la ley que autoriza al Poder Ejecutivo a la actualización de las cifras monetarias a “valores constantes”.

Total autorizado:

El total del crédito autorizado más las modificaciones en más y menos las disminuciones.

Se agrega una columna a los fines de incluir porcentajes para cada fina-

Compromiso:

lidad. La inclusión de porcentajes se hace a los efectos de poder efectuar comparaciones porcentuales, con el proyecto de presupuesto y cuentas anteriores.

La suma de los compromisos del ejercicio de acuerdo al artículo 25 de la L.N.C.

Compromisos del Ejercicio:

La totalidad de los compromisos por cada finalidad y función. A esta columna también se le efectúa una división para colocar porcentajes a nivel de Finalidad.

Compromisos incluidos en Libramientos de Pagos:

El total de los compromisos, para los que de acuerdo a la ley, se les haya emitido libramientos de pagos.

Residuos Pasivos:

Los compromisos del ejercicio no incluidos en libramientos al cierre del mismo.

Pagado:

El monto total de los libramientos del ejercicio abonados al cierre del mismo.

Saldo no utilizado en el ejercicio:

La diferencia entre los créditos autorizados y los compromisos, tomados a nivel de Finalidad y Función.

Impagos del Ejercicio:

Esta diferencia incluye los libramientos de pagos que no fueron abonados al cierre del ejercicio, y los Residuos Pasivos del Ejercicio.

Ejecución del Presupuesto de Erogaciones

Organismos Descentralizados

Por Finalidades y Funciones

Objetivos:

Mostrar la ejecución del presupuesto de erogaciones de los Organismos Descentralizados que de acuerdo al artículo 4º inciso a) de la Ley Nacional de Contabilidad figuran en el Presupuesto General.

Preparación:

La Contaduría General de acuerdo a la información requerida a los Organismos Descentralizados, procederá a la confección y consolidación en un único cuadro.

Información a Suministrar:

Es la misma que suministra el Cuadro de Hacienda Central, pero referida a cada Organismo Descentralizado.

Ejecución del Presupuesto de Erogaciones

Consolidado por Finalidades y Funciones

Objetivo:

Mostrar las erogaciones del Sector Público: Hacienda Central, Organismos Descentralizados, de Cuentas Especiales, Empresas del Estado y cualquier otra denominación que se hubiera adoptado y que manejen fondos públicos.

Preparación:

1. Consolidación del Sector Público en la clasificación de las erogaciones por Finalidades y Funciones, hasta donde sea posible efectuarla a una finalidad y Función determinada.

Los organismos que se encuentran incluidos en el Presupuesto no ofrecen dificultad en cuanto a la clasificación, el problema puede presentarse en aquellos que corresponden a servicios de cuentas especiales que no respondan a necesidades normales y permanentes de la administración y las Empresas que integran el sector.

Información a suministrar:

Crédito autorizado por Presupuesto:

Corresponde a la autorización inicial del Presupuesto General. Para aquellos organismos cuyo presupuesto "no integra el presupuesto general", deberá indicarse la autorización a gastar del presupuesto que se le haya aprobado (presupuesto operativo o similar).

Modificaciones:

Deberán consignarse las modificaciones sufridas en el transcurso del ejercicio, ya sean por leyes que se incorporaron, por reestructuraciones presupuestarias, por apertura de créditos por el Poder Ejecutivo, etc.

Deberá asimismo tomarse como un incremento del crédito autorizado, las disposiciones tomadas por el Poder Ejecutivo en los casos de adecuaciones de remuneraciones en término de valores constantes, conforme el dictamen producido en Expte. 30.085/84 por el H. Tribunal de Cuentas de la Nación.

Considero que igual tratamiento debe tener la actualización de los créditos presupuestarios en general para aquellas provincias —caso de la Provincia de Salta— en la cual ya tiene sanción de la H. Cámara de Diputados, la Ley que autoriza al Poder Ejecutivo, a la actualización de las cifras monetarias a “valores constantes”.

Total Autorizado:

La suma algebraica de las autorizaciones iniciales y las modificaciones, que constituyen los créditos autorizados al final del ejercicio.

Se agrega una columna a los fines de determinar porcentajes para cada una de las finalidades, si bien puede resultar interesante consignarla dentro de cada finalidad por función, en mérito a la sencillez que se pretende lograr, estimamos que puede ser objeto de otros cuadros.

La inclusión de porcentajes se hace a los efectos de poder efectuar comparaciones porcentuales (siempre más fáciles que tomando actualizaciones), con el proyecto de presupuesto, y con cuentas generales anteriores.

Compromisos:

Se considera compromiso del ejercicio de acuerdo al concepto del artículo 25 de la Ley Nacional de Contabilidad, que expresa: “A los efectos de la computación contable de esas erogaciones los créditos del presupuesto general deberán afectarse en el momento en que por un acto de autoridad competente, ajustado a las normas de procedimiento, se de origen a una obligación de pagar una suma determinada de dinero, referible, por su importe y concepto a aquellos créditos...”.

Compromisos del Ejercicio:

Corresponderá a la totalidad de los compromisos efectuados en el ejercicio para cada finalidad y función.

A esta columna también se le efectúa una división para establecer porcentajes a nivel de Finalidad.

Compromisos incluidos en Libramientos de Pagos:

El total de los compromisos para los que de acuerdo a la ley se hayan emitido Libramientos de Pagos.

Residuos Pasivos:

Incluye las erogaciones comprometidas durante el ejercicio que no se hubieran incluido en libramiento, de acuerdo al concepto determinado por la Ley de Contabilidad.

Pagado:

El monto total de los libramientos de pago del ejercicio, abonados al cierre del mismo.

Saldo no utilizado en el Ejercicio:

La diferencia entre el total autorizado y los compromisos, tomados a nivel de Finalidad y de Función.

Impagos del Ejercicio:

Esta diferencia incluye los libramientos de pagos emitidos y que no fueron abonados al cierre del ejercicio y los compromisos que al no emitirse los libramientos de pagos, constituyen los Residuos Pasivos del Ejercicio.

Información para analizar que surgen de los cuadros de Ejecución del Presupuesto General por Finalidades y Funciones

1. El crédito inicial asignado a cada Finalidad por el Presupuesto General.
2. Las modificaciones que sufrió la dinámica presupuestaria en el transcurso del ejercicio.
3. Los créditos autorizados al final del ejercicio, tomados en monto total, para cada finalidad y porcentualmente, de estos indicadores podemos extraer:
 - 3.1. La estructura final del presupuesto en porcentaje, demostrativa del peso que tiene cada finalidad en el presupuesto general.
 - 3.2. Comparado con ejercicios anteriores, indicará la tendencia política en la atención de las distintas finalidades.
4. Compromisos del ejercicio, tomados en monto y en porcentajes, que significa el real uso de los créditos presupuestarios, y permite visualizar las asignaciones dadas en exceso o en defecto.
5. Los compromisos incluidos en órdenes de pago, nos indican los compromisos que por haber dado lugar a la "obligación de pagar", se materializaron en mandatos al Servicio del Tesoro para su cumplimiento de acuerdo a las disponibilidades.
6. Los residuos pasivos del ejercicio. Compromisos no incluidos en Libramientos al cierre del mismo. El residuo pasivo aparece por no haberse dado aún lugar al nacimiento de la obligación de pagar. Nos está indicando una suma que mediante la cuenta constituida trasladaremos al ejercicio siguiente para el pago con imputación a la misma, lo que constituye una presión sobre el Tesoro.
7. El análisis de la columna Pagado, es demostrativa de la aplicación de recursos a las erogaciones del ejercicio por el Servicio del Tesoro.
8. Lo impago del ejercicio, está formado por los Libramientos de Pagos emitidos y que no fueron abonados por el Tesoro y los residuos pasivos, en el primer caso no cabe duda de que generan un real incremento de la deuda pública exigible inmediata, en el segundo nos está indicando un monto que llegará a ser una obligación para el Tesoro cuando materializada la

obligación de pagar de lugar a la emisión del libramiento imputado a los residuos pasivos constituidos.

Nota: Reconocemos la dificultad en la confección del cuadro cuando tratamos de su consolidación. Si la misma no es posible resulta significativo hacerlo con la Hacienda Central y las Haciendas Anexas de Erogación que son de fácil consolidación.

Ejecución del Cálculo de Recursos - Hacienda Central

Objetivo:

Mostrar el comportamiento de los Recursos de la Hacienda Central.

Preparación:

De acuerdo a sus registraciones lo prepara la Contaduría General.

Información que suministra:

Nos indica el cálculo inicial de los recursos que el presupuesto destina para atender los compromisos asumidos con Rentas Generales.

Modificaciones:

Deberán consignarse las producidas en el Ejercicio. Los aumentos en los montos calculados respaldados por las normas que correspondan.

Total calculado recaudar:

Es la suma algebraica del cálculo inicial y las modificaciones, tomadas rubro por rubro de recurso.

Recaudado en el Ejercicio:

Los recursos efectivamente ingresados de acuerdo a las disposiciones de la ley de contabilidad.

Diferencias:

Se tomarán por rubros de recaudación las diferencias habidas en más, y las recaudaciones en menos de lo estimado.

Ejecución de los Recursos - Organismos Descentralizados

Objetivo:

Mostrar en un solo cuadro los recursos de los Organismos Descentralizados que integran el Presupuesto General.

Preparación:

Es la Contaduría General la encargada de su preparación de acuerdo a la información que deben proveerle dichos Organismos.

Para la confección del Cuadro, deberá proceder a totalizar cada servicio, en los rubros que indican los encabezamientos de las columnas.

Información que suministra:

Servicios:

Indicará cada uno de los Servicios que componen la Administración Descentralizada.

Calculado:

Propios:

Los recursos propios que cada ente haya calculado recaudar con sus modificaciones al cierre del ejercicio.

Contribuciones de la Hacienda Central:

Las contribuciones normales y permanentes del Tesoro para el Organismo, como así también las extraordinarias, sean o no con cargo de reintegro, que se proveen en el ejercicio.

Total:

El monto total de los recursos, suma de los propios y las contribuciones de la Hacienda Central.

Recaudado:

Propios:

Los recursos propios efectivamente recaudados al cierre del ejercicio.

Contribuciones de la Hacienda Central:

Las contribuciones recibidas por todo concepto de la Hacienda Central.

Total:

La suma de recursos propios y contribuciones percibidas en el ejercicio.

Porcentaje de Recaudación:

Por cada Servicio se determinará el porcentaje de recursos efectivamente recaudados tanto de los propios como de las contribuciones de la Hacienda Central.

Ejecución del Cálculo de Recursos - Consolidado

Objetivo:

Mostrar los recursos del Sector Público: Hacienda Central, Organismos descentralizados, de Cuentas Especiales y cualquier otra denominación que se hubiera adoptado.

Preparación:

A cargo de las Contadurías Generales, las cuales deberán consolidar previamente, la información recibida de los organismos descentralizados con la de la Hacienda Central, y desagregar los propios de dichos entes.

Información que suministra

Recursos calculado por Presupuesto:

El cálculo inicial del Presupuesto. Para aquellos organismos que no integren el Presupuesto General, deberá consignarse el cálculo de recursos que la autoridad respectiva haya aprobado (cálculo de recursos del presupuesto operativo, etc.).

Modificaciones:

Deberán consignarse las producidas en el ejercicio.

Los aumentos en el calculado a recaudar por modificación de las disposiciones que establecen recursos, o por eliminación por la norma jurídica que corresponda de alguno de ellos.

Si bien la mayoría de las leyes de contabilidad contienen un artículo que establece que toda ley que autorice erogaciones deberá determinar el recurso correspondiente, no se puede ignorar aquellas que se dictan con una cláusula que determina "los gastos que demanden el cumplimiento se tomarán de Rentas Generales, con imputación a la presente ley", que solamente producen un distanciamiento entre los recursos previstos y las erogaciones autorizadas, incidiendo en el resultado final del ejercicio. Esto no constituye una variación en lo calculado a recaudar.

Total calculado a recaudar:

Corresponde a la suma algebraica de cada rubro de recurso.

Recaudado en el Ejercicio:

Las recaudaciones al cierre del ejercicio, de acuerdo al concepto legal que expresa "Se computarán como recursos del ejercicio los efectivamente ingresados al Tesoro hasta la expiración de aquél".

Diferencia:

En más, tomado por cada rubro, nos indicará las recaudaciones por sobre de lo calculado, y que significa un rendimiento mayor al previsto.

En menos, considerando también por cada rubro, nos indica las recaudaciones en defecto de lo calculado.

Información para análisis del cuadro de Ejecución de Recursos Consolidado:

1. Indicación del cálculo inicial y sus modificaciones durante el ejercicio.
2. Rendimiento en lo que hace a la recaudación efectiva de cada rubro esto nos puede indicar, si las recaudaciones muestran mucha diferencia entre lo calculado y lo recaudado, nos muestra una estimación poco feliz del comportamiento de los recursos.
3. Una comparación entre los recursos que corresponden al sistema central de recaudación y los que corresponden a las entidades descentralizadas o de cualquier denominación.

Distribución de los Recursos - Recaudados por la Hacienda Central

La recaudación de los principales tributos, tanto en la Administración nacional como en las provincias, por medio de sus cajas recaudadoras centrales, procediéndose luego a la distribución de acuerdo a las normas específicas (co-participación impositiva —de la Nación o de las Provincias; de las Provincias a los Municipios— a los Servicios Descentralizados como aportes del Tesoro, etc.), el resto es lo que forma las cuentas que genéricamente las denominamos “Rentas Generales”, con las que deben hacerse frente a las necesidades de la Hacienda Central.

Objeto:

El cuadro de distribución de los recursos, nos permite visualizar el destino de las recaudaciones.

Preparación:

La información surge de la contabilidad del servicio centralizado — Contaduría General.

Información a suministrar

Total Recaudado:

Nos indica el total recaudado por las Cajas Recaudadoras de la Hacienda Central, la suma es igual a la columna de recaudado que figura en el cuadro respectivo de la Hacienda Central, menos los remanentes de ejercicios anteriores, si a los mismos ya se hubieran efectuado las participaciones que correspondieren.

Participaciones

A Otros Gobiernos:

En la Nación corresponde al régimen de coparticipación impositiva, en las Provincias, a las participaciones que de acuerdo a las normas vigentes deban efectuarse a los Municipios.

A Organismos Descentralizados:

La participación que de acuerdo a disposiciones legales debe hacerse a los Organismos Descentralizados y a las contribuciones del Tesoro para dichos

entes, cualquiera fuera el concepto (financiamientos presupuestarios, aportes de capital, etc.).

Otras Participaciones:

Corresponde incluir a las otras participaciones que de acuerdo a disposiciones normativas corresponda efectuarse en determinados rubros de recursos a entidades no comprendidas en Gobiernos, ni Organismos Descentralizados.

Recursos con afectación específica:

Se incluirán aquellos recursos que obedecen a afectaciones especiales legalmente establecidas.

Rentas Generales

El importe líquido de los recursos con que debe afrontar sus erogaciones la Hacienda Central.

Resultados de la Ejecución Presupuestaria

Objetivo:

Establecer el resultado financiero mediante la comparación de los recursos efectivamente recaudados y los compromisos del ejercicio.

Preparación:

Se consideran por separado la Hacienda Central de la Descentralizada, y dentro de éstas cada uno de los entes por separado, por considerar que son personas jurídicas de derecho público distintas, y que los resultados no deben compensarse entre sí

En lo que hace a Recaudaciones de la Hacienda Central, debe consignarse lo establecido en el cuadro de Distribución de Recursos como correspondientes a Rentas Generales, que son con los que se hacen frente a las erogaciones

Información que suministra

Recaudado:

Nos arroja el total de recaudaciones del Sector Público, que figura en Presupuesto.

Para la Hacienda Central, como se expresa más arriba es lo que corresponde a Rentas Generales. Para la Administración Descentralizada, los recursos propios y las contribuciones de la Hacienda Central.

Compromisos:

Los compromisos del ejercicio que aparecen en el cuadro de Ejecución Presupuestaria de la Hacienda Central.

Los compromisos de los Servicios Descentralizados que figuran en Presupuesto y de acuerdo al cuadro respectivo.

Resultado:

Se obtiene un resultado para la Administración Central y uno para cada Ente Descentralizado, la suma de los resultados no nos dice nada significativo, por lo ya expresado.

No existen compensaciones entre las distintas Haciendas.

Información referente al cumplimiento de los programas

Dije que consideraba conveniente que a la cuenta general del ejercicio se le agregara la información elaborada por el servicio correspondiente relacionada al cumplimiento de las metas programáticas, ya que la sola mención del total comprometido no nos indicaba el grado de cumplimiento de un programa.

Las instrucciones para la preparación de los proyectos de presupuestos 1980, decían lo siguiente: "A partir del ejercicio 1980, los programas presupuestarios que formulen las distintas jurisdicciones, deberán ser elaborados de acuerdo con los lineamientos técnicos expuestos y presentados haciendo uso de un nuevo modelo de formulario de descripciones de programas que procura desarrollar una nueva metodología".

"Se pretende que dicha metodología, al aplicarse en el ámbito de la Administración Nacional, pueda paulatinamente convertir el mencionado documento en un elemento operativo que conjugue las acciones que se realizan y objetivos que se persiguen con los aspectos financieros que involucran."

"La tarea que se propone tiene el propósito de dinamizar los aspectos relativos a la implantación del presupuesto por programas."

A continuación de las instrucciones particulares, en las cuales relacionadas a la descripción dicen:

"Descripción: Se indicará los siguientes aspectos:

- a) Breve explicación del objetivo que la jurisdicción o el organismo tiende a lograr la ejecución del programa, en relación con la demanda estimada originada en las necesidades a satisfacer por el programa.
- b) Metas del año: cuantificación del objetivo previsto cumplir en el año. Para aquellos programas que por características de las acciones a su cargo, no sea posible la cuantificación del objetivo (meta), se procurará establecer indicadores aclaratorios del objetivo perseguido por el programa."

A fojas 24 de las mencionadas instrucciones, se agrega un modelo de formulario, el cual y siguiendo con el esquema de "papeles de trabajo", se toma con algunas modificaciones, para servir de base en la confección de un formulario de información anexo a la cuenta general.

En el mismo, quizás lo más difícil, pero es lo más indicativo; es la apreciación anual en porcentajes de la consecución de la meta, ésta puede efectuarse mediante la información estimada de la "Unidad Ejecutora y responsable", la cual estará sujeta a verificación por el Servicio pertinente.

CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO

Cipriano FERNANDEZ *

I. Introducción

Partiremos haciendo unas consideraciones acerca del control. Siguiendo los lineamientos expuestos en Atchabahian y Massier,¹ "el control implica la supervisión de la actividad administrativa económica de la hacienda, llevada a cabo por los órganos directivos". "Aplicado a la finalidad particular de la Contabilidad Pública, debe ser dividido en dos aspectos esenciales: a) *el control* directivo, que orienta al gobierno general de la hacienda y que es, por consiguiente, sustancial, genérico o global y de mérito; b) *el control administrativo*, encaminado a preservar la regularidad de la gestión ejecutiva, y que por ende formal, detallado y de legalidad."

"El control directivo se pone de manifiesto en la valuación y previsión de los ingresos y de los gastos, en la adopción de normas adecuadas de operatoria y de planes de registración contable, en el análisis del mérito o calidad de la gestión, y en la investigación de las fallas para corregir desviaciones del sistema."

"El control administrativo se manifiesta en la fiscalización de la ejecución del presupuesto y en la aplicación de las reglas de procedimiento financiero, en la auditoría de las registraciones contables para descubrir errores, y en el examen de la conducta de los agentes públicos para deslindar su responsabilidad por los perjuicios a la hacienda pública."

* Contador Público. Tribunal de Cuentas de Mendoza.

¹ Atchabahian, Adolfo y Massier, Guillermo, "Curso de Contabilidad Pública" (Buenos Aires, Aguilar, 1863), págs. 30/32.

“El control administrativo es el que interesa fundamentalmente en nuestra disciplina; ha sido objeto de varias clasificaciones, según criterios diferentes. Recordaremos las siguientes:

a) “Criterio del sujeto *que lo realiza*: según la persona a cuyo cargo corre la realización de los actos de control, éste puede ser interno o externo. El control es interno cuando el sujeto que o ejerce depende de ente cuyos actos supervisa, es decir, pertenece a su estructura.” En la hacienda pública, el control que sobre los actos del poder administrador realizan las contadurías generales, es el ejemplo más típico.

El control es externo, cuando el órgano supervisor no depende del órgano fiscalizado. Es el caso del control que realiza el poder legislativo sobre los actos del poder administrador, que ostenta un poder originario de control recibido de la voluntad popular, y que en la faz administrativa delega en organismos técnicos independientes como son los Tribunales de Cuentas.

b) “Criterio *del momento*: según la oportunidad en que el control se efectúa respecto del acto fiscalizado, aquél puede ser preventivo, concomitante o ulterior. Es preventivo cuando es anterior al acto; tal, por ejemplo, el control que se ejerce a través del presupuesto. Es concomitante cuando, juntamente con el acto, se lleva a cabo la acción de control”. El control es ulterior o crítico cuando se realiza luego de practicado el acto.

El control que ejerce el Poder Legislativo, ya sea directamente o a través de los Tribunales de Cuentas, al considerar y aprobar la Cuenta General del Ejercicio, constituye un ejemplo de control externo posterior.

Ahora bien, siendo la hacienda pública en la concepción democrática de gobierno, de naturaleza dependiente, pues en ella el poder administrador obra en nombre del pueblo, el control adquiere en relación a aquélla, una vital importancia. La gestión de los agentes del Estado debe reflejarse en documentos susceptibles de ser analizados por el órgano volitivo del ente, en este caso, el Poder Legislativo.

Este concepto anterior ratifica la vigencia de un precepto general de doctrina contable expuesto por Aced y Bartrina, que “todos los actos relativos a la gestión del presupuesto y a la gestión del Patrimonio deben realizarse por medio de documentos, registrarse en libros de contabilidad y reflejarse en

cuentas que permitan su juzgamiento".² Se destaca de este modo la importancia que la buena organización del registro contable de las operaciones financiero-patrimoniales tiene para la preparación de la Cuenta General del Ejercicio, al permitir la formulación de estados contables que demuestran la ejecución presupuestaria, la situación del Tesoro, la evolución patrimonial, el estado de la deuda pública y demás información que deba formar parte de su contenido.

Resumiendo, podríamos decir que el sistema contable establecido, o mejor dicho el sistema de información y control de la hacienda pública, constituye el elemento esencial para juzgar la conducta de los funcionarios públicos. Los estados contables y demás información que forma parte de la Cuenta General del Ejercicio son el resultado de ese sistema, y de allí la importancia que le atribuimos a la organización del mismo. Así lo ha interpretado también Luis J. Pérez Colman, al comentar el artículo 37 de la Ley Nacional de Contabilidad, al decir que "la Cuenta General del Ejercicio a que se refiere la ley se sostiene únicamente en las contabilidades que ella misma instituye".³

II. Contenido

Según se expuso en I, la Cuenta General del Ejercicio constituye el elemento básico para el ejercicio del control parlamentario ulterior y de los Tribunales de Cuentas en su carácter de organismos de control externo delegado. En consecuencia, debe contener toda la información que de un modo u otro, se relaciona con la gestión financiera y con la gestión patrimonial desplegadas por el Poder Ejecutivo durante el término del ejercicio. Debe ser suficiente para que el control externo pueda ejercerse con plenitud. Debe demostrarse el cumplimiento dado a lo dispuesto por la Ley de Contabilidad y demás legislación que rige la hacienda pública.

Lo que vamos a exponer es válido para la Administración Central y todo tipo de haciendas de erogación, cualquiera sea el grado de descentralización administrativa. Para las haciendas de producción deberá atenderse a las especiales características de estos entes. No nos manifestamos en este trabajo sobre el nivel de integración y/o consolidación que las distintas haciendas del Estado deben tener en la Cuenta General.

² Aced y Bartrina, "Curso de Contabilidad Oficiales" (Madrid, 1916), pág. 116, citado por Atchabahian, Adolfo y Massier, Guillermo, op. cit., pág. 525.

³ Pérez Colman, Luis J., "Ley de Contabilidad y el Régimen de Contrataciones del Estado" (Buenos Aires, Editorial Ciencias de la Administración, 1979), pág. 58.

Antes de entrar a considerar los estados contables y demás información que debe integrar la Cuenta General del Ejercicio, consideramos conveniente transcribir lo expuesto en el trabajo "El concepto de Resultado en la Administración Pública", referido a los estados contables básicos que debe preparar la hacienda pública.⁴

"Las distintas finalidades que procura la hacienda pública con respecto a las haciendas privadas, puestas de manifiesto en el punto V.A, requiere de la contabilidad pública la elaboración de reglas propias de presentación de los estados contables, que respondan a sus particulares características y en especial, a la doble gestión que en ella se desarrolla, la financiera y la patrimonial."

"Además de lo anterior, deberá tenerse en cuenta la existencia de Cuentas de Terceros y de Orden, que por no formar parte del presupuesto, deberán presentarse por separado."

"Fijados estos conceptos, podemos decir que debemos formular los siguientes estados contables al cierre de cada ejercicio, que reflejen la situación del Estado a esa fecha:

"1) *Estado de Activo y Pasivo Financiero*, que pondrá de manifiesto el nivel de endeudamiento del Estado, y que podría desdoblarse en uno para el corto plazo, y otro para el largo plazo. El primero sería equivalente al Estado de situación del Tesoro al que se alude en las leyes de contabilidad."

"2) *Estado de situación del Patrimonio del Estado*, compuesto únicamente por los rubros representativos de los bienes definidos en el punto V.C."

"3) *Estado de las Cuentas de Terceros y de Orden*, integrado por la totalidad de estas cuentas, tanto activas como las correspondientes pasivas."

"Vemos a continuación qué rubros componen cada uno de los estados mencionados anteriormente."

"El Estado de Situación del Patrimonio del Estado ha quedado definido en el punto V.C, al decir que el Patrimonio del Estado es el conjunto de bienes susceptibles de posesión estática —cosas muebles e inmuebles, ciertos derechos patrimoniales y créditos— que el Estado posee y que pueden ser utilizados como

⁴ Fernández, Cipriano, "El concepto de Resultado en la Administración Pública", V Congreso Nacional de Contadurías Generales (Catamarca, 1982), págs. 43-46.

instrumento material de los servicios públicos, o como fuentes de rentas aplicables a esos mismos servicios. Como puede observarse, forman parte de él, los créditos a favor del Estado por préstamos otorgados, las inversiones en otras empresas, ya sean en el Sector Público o Privado y los Bienes de Uso constituidos por los bienes muebles e inmuebles.

“La contrapartida de todos estos rubros es el Patrimonio.”

“Todos los demás rubros activos y pasivos conforman el Estado de Activo y Pasivo Financiero. Se excluyen, naturalmente, los correspondientes a las cuentas de terceros y de orden, que forman parte de un Estado independiente. O sea, comprende las disponibilidades integradas por los saldos en Caja, Bancos y en poder de Responsables y las contrapartidas de ésta, los rubro de Resultado Financiero, los Créditos de carácter netamente financiero, como son los Anticipos a Proveedores y Contratistas, las Deudas del Estado en sus diversas manifestaciones, incluidos los Residuos Pasivos, y su contrapartida el rubro Eudeudamiento Neto.”

“Así podemos decir, que la única duda que puede presentar la formulación de los Estados Contables aludidos, está constituida por los Créditos a favor del Estado. De lo expuesto anteriormente puede deducirse que si tales créditos se orientan a la obtención de fuentes de rentas, son créditos patrimoniales y forman el Patrimonio del Estado; los otros, el Estado de Activo y Pasivo Financiero. Pero si tenemos en consideración el concepto de erogación e ingresos de capital, y su incidencia en el Patrimonio, puede no coincidir su inclusión con el concepto anterior, al existir préstamos a organismos estatales que no devengan ningún tipo de interés e inciden en el Patrimonio del Estado al figurar como erogaciones de capital.”

“Por todo ello, atendiendo a razones prácticas, adoptaremos el criterio de incluir como Créditos Patrimoniales, aquellos que se canalizan como erogaciones de capital, sin atender a su onerosidad. Asimismo, se denominarán Créditos Financieros, aquellos que se originan en otras partidas presupuestarias de las indicadas.”

“Queremos destacar, que la enunciación que hicéramos de los estados contables a formular por la Administración Pública, sólo son aquellos que reflejan la situación financiera, patrimonial y de cuentas de terceros, y de orden, que hacen directamente al objetivo del trabajo. La enunciación no es excluyente, sino que deberán formularse todos los cuadros y estados contables que las respectivas leyes de contabilidad y los requerimientos de control e información así lo exijan, que complementarán los anteriormente indicados.”

Pero la naturaleza formal y dependiente de nuestra hacienda pública expuesta en I, obliga a conformar la Cuenta General del Ejercicio con otros estados contables e informes, además de los mencionados, que en algunos casos las propias leyes de contabilidad se encargan de establecer, y en otros por requerimientos de los organismos que ejercen el control externo, ya sean los Tribunales de Cuentas o bien, del mismo Poder Legislativo, según el grado de delegación de tales funciones.

Resumiendo, consideramos que además de los estados contables indicados como básicos, la Cuenta General del Ejercicio debe contener información referida a los siguientes aspectos fundamentales:

A. *Ejecución del Presupuesto*

Este estado tiende a comprobar el cumplimiento dado a lo fijado en la Ley de Presupuesto, tanto en lo relativo a gastos como a recursos.

En materia de gastos debe comprender todas las etapas de ejecución de los mismos, consignando los créditos originales, modificaciones durante el ejercicio, compromisos contraídos, saldo no utilizado, compromisos pagados y los incluidos en orden de pago, y los Residuos Pasivos.

En relación a los recursos, debe informarse el monto calculado, modificaciones del ejercicio, monto recaudado, y las diferencias entre ambas cifras.

B. *Fondos Afectados*

Como estos fondos están afectados con un destino específico establecido por disposiciones legales, no pueden destinarse a ningún otro destino.

Si bien es cierto que los estados de ejecución presupuestaria expuestos en A, incluyen este tipo de rubros, resulta necesario demostrar expresamente el cumplimiento dado al destino para el que fueron instituidos, correlacionando cada una de las cuentas de ingresos con las respectivas erogaciones, y determinando un resultado por ejecución de este tipo de rubros, diferenciado del correspondiente a rentas generales.

C. *Fondos de Terceros*

Este tipo de fondos, registrados en cuentas que no se reflejan en el presupuesto, también es necesario informar sobre su ejecución, correlacionando

las cuentas de ingresos con las de pagos, y determinando los fondos en poder del Estado que pertenecen a terceros. De esta forma, se verificará el destino dado a tales fondos.

D. *Resultado del Ejercicio*

Este estado que surge por comparación de los estados de ejecución presupuestaria expuestos en A. en los niveles del compromiso y del recaudado, se encuentra identificado con los remanentes de fondos al cierre del ejercicio, de conformidad a la técnica presupuestaria utilizada en la actualidad.

La pérdida de importancia que tiene esta determinación, obtenida también por otros estados contables, ha hecho que debamos buscar otros índices para determinar el verdadero resultado del ejercicio, como son la evolución del nivel de endeudamiento.

E. *Movimiento de Fondos y Valores*

Tiende a comprobar la administración efectuada de los fondos y valores del Estado.

Es el estado de fuentes y usos conocido en las empresas privadas. Surge por comparación de los estados de ejecución presupuestaria en los niveles del pagado y recaudado, con determinación de las disponibilidades de fondos y valores al cierre el ejercicio.

F. *Contratos celebrados por el Poder Ejecutivo*

Este aspecto es de suma importancia para verificar si el Poder Ejecutivo ha respetado las normas fijadas por el Poder Legislativo en la ejecución de erogaciones y recursos del ejercicio. Por otra parte, tales contratos pueden traducirse, en la mayoría de los casos, en compromisos para presupuestos futuros. De allí la importancia de incluir en la Cuenta General del Ejercicio una nómina de: a) *Licitaciones Públicas y Privadas realizadas*, incluyendo los casos de compras directas ejecutadas como excepción, establecidos en la Ley de Contabilidad; b) *Contratos de Alquileres de Inmuebles* suscriptos por la Administración, con indicación de la ubicación, destino de los mismos, plazos de vigencia, etc.; c) *Contratos de Concesión de Uso* de inmuebles de propiedad del Estado, con indicación de la ubicación, destino, vencimiento de la concesión y situación de pago del canon respectivo.

G. *Juicios en que sea parte la Administración*

Una relación de las situaciones litigiosas en que sea parte la Administración, ya sea como actora o demandada, en el ámbito administrativo o judicial, es de suma utilidad para conocer la gestión cumplida en este aspecto, ya que en algunos casos corre riesgo de asegurar la responsabilidad de los agentes del Estado.

H. *Estado de Endeudamiento*

Referente a este punto, y en especial con el endeudamiento externo, debe detallarse cada uno de los préstamos obtenidos, con indicación de la norma legal que los autorizó, importe obtenido, estado de cumplimiento de las cuotas de amortización, saldo adeudado al cierre del ejercicio, si este saldo está actualizado o no, y en su caso, a qué fecha.

Este Estado complementa el Estado de Activo y Pasivo Financiero en lo referido a la deuda pública.

La comparación del nivel de endeudamiento con ejercicios anteriores, resulta de fundamental importancia, ya que sirve para medir el verdadero resultado financiero de la hacienda pública.

I. *Gestión Patrimonial*

Resulta de gran utilidad para el control externo, reseñar las variaciones patrimoniales sufridas por la hacienda del Estado en el curso del ejercicio, separando las provenientes de la ejecución del presupuesto, de las que son ajenas a dicha ejecución, como ser las donaciones hechas al Estado.

J. *Afectaciones de Créditos de Ejercicios Futuros*

Las respectivas leyes de contabilidad contemplan el caso de que determinados compromisos pueden afectar los créditos de ejercicios futuros, y obliga a incluirlos en los respectivos presupuestos para atender tales erogaciones. Este aspecto debe ser verificado y por lo tanto, debe prepararse un estado con la información de referencia, que posibilite su control.

K. *Evolución de los Residuos Pasivos*

Como las leyes de contabilidad establecen plazos de vigencia de los residuos pasivos determinados en el cuadro de ejecución presupuestaria, resulta

necesario un estado que refleje la evolución de los mismos, destacando el importe incluido en orden de pago y el importe perimido en su caso.

L. *Responsables*

Un estado de los responsables, ya sea por fondos entregados por la Administración, fondos percibidos por cuenta de ella, o bien por bienes patrimoniales, resulta de especial interés para verificar si el Estado ha tomado las medidas que aseguren la responsabilidad de los agentes de la Administración. Para ello, deberá consignarse el monto por el que resulta responsable al cierre del ejercicio, con indicación de los casos de incumplimiento de la obligación de rendir cuenta.

III. Conclusiones: La verdadera Cuenta General del Ejercicio

Destacamos en el punto I la importancia que la buena organización del registro contable de las operaciones financiero-patrimoniales tiene para la preparación de la Cuenta General del Ejercicio.

La elaboración de estados y cuadros demostrativos para integrarla, debe ser el resultado natural del sistema establecido en la hacienda, y carecerían de valor si los mismos fueran confeccionados con el único objeto de cumplir con el requerimiento legal. Es en la buena organización del sistema, es decir, en cada una de las ramas de la contabilidad de la hacienda pública establecidas por las leyes de contabilidad, donde se encuentra el sustento de ellos, y el soporte de la propia Administración.

Como ejemplo podemos destacar el sistema de percepción de la renta o de los recursos del Estado. La información que se incluye en el respectivo estado de ejecución presupuestaria debe tener respaldo en un sistema de registración de cada una de las etapas de la recaudación, que permita determinar saldos a cobrar de los contribuyentes cuando fuere necesario, y sirva a su vez como control de la recaudación.

Igual consideración cabe hacer para el sistema de Bienes del Estado, cuyas registraciones deben aportar los elementos para la elaboración del Estado de Gestión Patrimonial. Además, junto con las registraciones del sistema de responsables servirán para ejercer un estricto control sobre la administración de este tipo de bienes de propiedad del Estado.

Podríamos continuar con las demás ramas de la Contabilidad Pública, como la Contabilidad de Responsables, de Fondos y Valores, etc. Pero lo importante para destacar es que la auditoría de estos sistemas contribuirá a evaluar el control interno establecido en los mismos y será un elemento esencial para el control final sobre la Cuenta General del Ejercicio y en especial, sobre los estados e informes surgidos de las mismas.

En consecuencia, y teniendo presente que el control externo que se ejerce sobre la Cuenta General del Ejercicio, es "a posteriori", y sobre la documentación remitida por el Poder Ejecutivo, resulta de fundamental importancia que los organismos que realicen este control, desarrollen tareas durante el ejercicio que complementen el control que posteriormente será ejercido sobre los elementos remitidos al cierre del mismo, orientando tales tareas a la mejora de los sistemas de información y control, que es el verdadero sustento de la Cuenta General del Ejercicio.

Por tal motivo, consideramos que las funciones de control externo ejercidas por los Tribunales de Cuentas, que culminan con el informe final de la Cuenta General del Ejercicio, no sólo deben servir para juzgar la conducta de los funcionarios que actuaron en el respectivo ejercicio, sino también, ser útiles para recrear sistemas de información y control que permitan solucionar los defectos advertidos para el futuro.

Para concluir, destacamos que la verdadera Cuenta General del Ejercicio es aquella integrada por los estados contables e informes que se mencionaron en el punto II, respaldados por sistemas de información y control auditables, que los organismos de control externo deben evaluar en forma periódica.

LA CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO Y SU ATOMIZACION

Lea Cristina CORTES DE TREJO *

1. El tratamiento de la cuenta general del ejercicio —o cuenta de inversión como la denomina la Constitución Nacional, de la Provincia de Salta y otras Cartas Magnas provinciales— supone la existencia del marco general del sistema de control hacendal público dentro del cual se erige como uno de sus instrumentos fundamentales al punto que goza de jerarquía constitucional.

El sistema de control hacendal público adolece de serias deficiencias que fueron abordadas oportunamente al afirmar que "... existe, desde hace varias décadas, un vacío en nuestro sistema nacional, provincial y municipal, evidenciado en la ausencia de un control de eficiencia de la hacienda pública ejercido en forma sistemática: ello significa, en otras palabras, que nuestro régimen de control, tomado en su conjunto, es ineficiente. Tal aseveración nos permite interrogar si las instituciones y mecanismos contemplados en nuestras respectivas constituciones y en la legislación de fondo que rige la materia hacendal resultan aún vigentes y, para el caso que la respuesta fuera positiva, nos obliga a buscar cuáles son los factores que han contribuido a su desvirtuación".

"Hemos asistido a lo largo de los últimos decenios a la aparición de una tendencia en el área del control público, manifestada por un proceso de atomización de sus innumerables aristas, desde la conceptualización misma del control, hasta la de la aplicación de sus instrumentos básicos y de los alcances de las atribuciones de los organismos que lo ejercen. En lo que atañe al primer aspecto, la diferenciación entre control de legalidad y de gestión (eficiencia, eficacia, de resultado, etc.) han llevado, en definitiva, a situaciones límites en que pareciera, como bien se ha dicho, que la legalidad ampara la ineficiencia."

* Contador Público. Universidad Nacional de Salta, Consejo de Investigación, Facultad de Ciencias Económicas, Jurídicas y Sociales.

En igual artículo continuamos afirmando que: “La atomización del control hacendal público también se ha visto plasmada en la parcialización de instrumentos básicos de la administración financiera, como lo son el presupuesto y la cuenta general del ejercicio. En el primero, no siempre se han respetado los principios que deben regir su confección y su ejecución, situaciones producidas por el hecho de que quienes tenían la misión de utilizarlo como herramienta fundamental para la toma de decisiones, lo habían convertido en un pormenorizado detalle de partidas presupuestarias cuya única finalidad era el “control por el mismo” olvidando las otras facetas fundamentales que lo convirtieron desde hace más de dos siglos en el eje de los sistemas hacendales públicos de los regímenes republicanos. En lo relativo a la cuenta general del ejercicio se observó que la atomización se plasmó en la pérdida y el olvido de su finalidad, de sus objetivos, y de su utilidad, con lo cual la transformaron en una simple obligación de aprobación o rechazo por el Poder Legislativo al solo efecto de dar cumplimiento al precepto constitucional”.¹

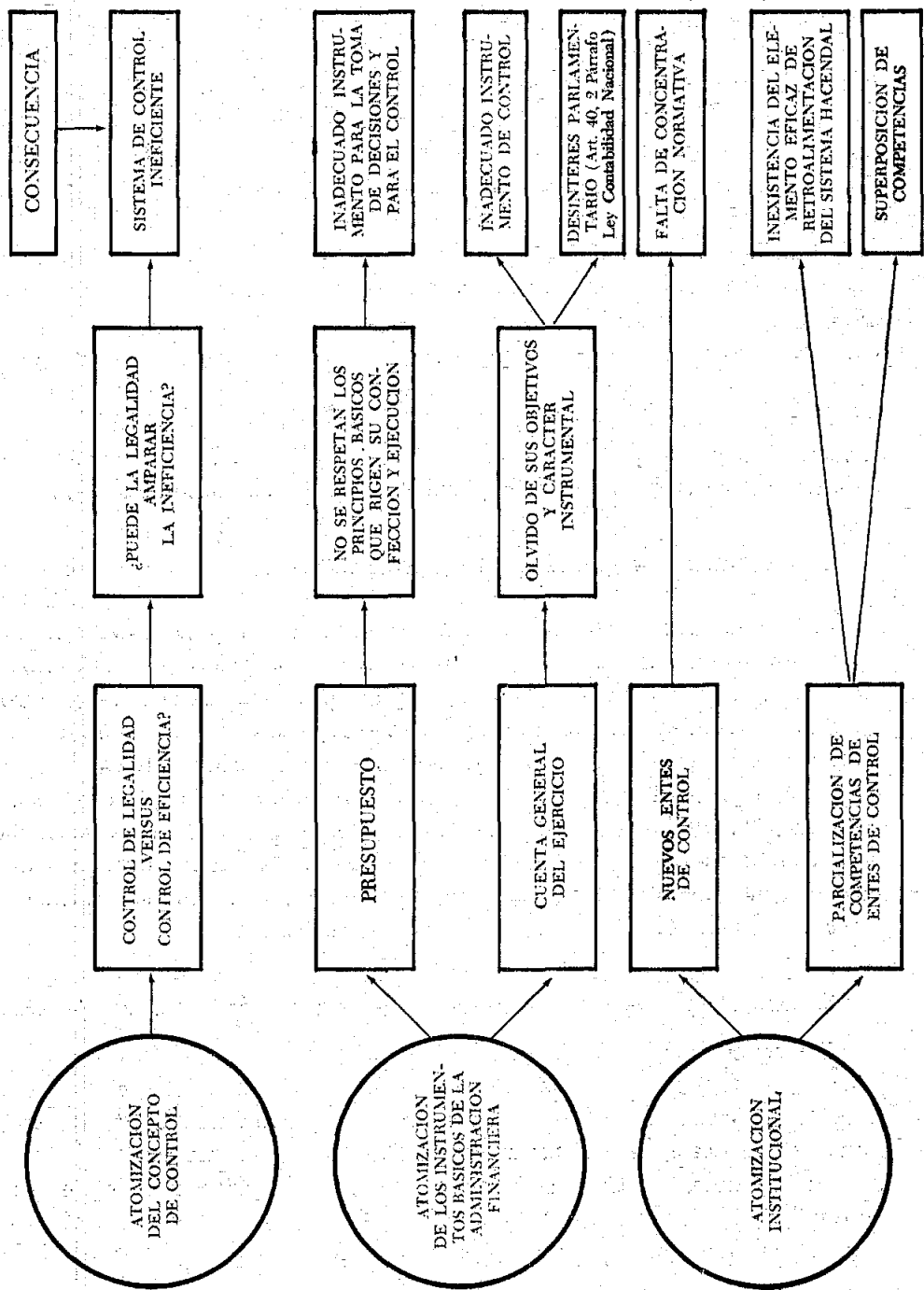
3. Lo anterior se graficó de la siguiente forma:²

4. En el cuadro anterior apreciamos que la cuenta general del ejercicio, como instrumento fundamental del sistema de control hacendal tanto nacional como provincial, no ha escapado a un proceso de atomización al que nos referimos más adelante. Por su importancia capital, es necesario buscar su “razón de ser”, base esencial para determinar si actualmente este instrumento responde a la finalidad para la cual fue institucionalizado y, si tal como estimamos, la respuesta es negativa (o sea, no cumple con su esencia) ello lleva a abocarnos a la búsqueda de las causales que contribuyeron o que pueden contribuir —en aquéllos estados provinciales que no han sufrido el proceso de “atomización”— a apartarlo de su esencia.

5. Esencia y razón de ser de la cuenta general del ejercicio (C.G.E.).

Tal como se ha sostenido en el punto precedente, el primer aspecto a examinar es la esencia, la razón de ser, de la cuenta general del ejercicio. Al respecto, es válido interrogar si el instrumento constitucional objeto de estas Jornadas Nacionales es un instrumento *político*, es un instrumento *técnico* o bien es de naturaleza mixta, *político-técnico*. De la dilucidación de esa esencia derivarán todos los otros aspectos a tratar en estos días, al cobrar sentido el por qué, cuándo, quién y para qué se *prepara* la cuenta general (tema de la

LA ATOMIZACION DEL CONTROL HACENDAL PUBLICO



Comisión N° 1), su *contenido* (Comisión N° 2) y su *elevación, tratamiento, aprobación o rechazo* (Comisión N° 3).

Un segundo aspecto que debe ocupar nuestra atención es determinar si el instrumento bajo análisis es un "corolario" del presupuesto (por lo tanto su existencia está supeditada al nacimiento, vigor y/o muerte de aquél) o bien es un instrumento vital que, teniendo como base a la Ley Presupuestaria, participa de un horizonte más amplio al incorporar a su contenido elementos no presupuestarios que permiten evaluar la totalidad de la gestión hacendal llevada a cabo en un ejercicio económico-financiero.

5.1. ¿La esencia de la cuenta general del ejercicio es política, técnica o mixta?

Para determinar la esencia de la cuenta general del ejercicio es válido preguntar cuál es el fin para el cual nuestros convencionales la elevaron al rango constitucional.

5.1.1. En tal sentido, recordaremos que los medios técnicos no merecen atención constitucional como tampoco —en general— las de leyes de fondo. Ello es así porque los avances y la explosión tecnológica, particularmente la de nuestro siglo en los más diversos quehaceres entre ellos el hacendal, administrativo, bancario, de control, etc.— convierten hoy en obsoleto lo que ayer era actual. No se puede negar que la técnica está permanentemente en cambio y evolución, pero por esa misma realidad no puede estar en la Constitución ni gozar de la jerarquía de las cosas sustanciales al ser pasajera y circunstancial. Es menester reiterar que a las Cartas Magnas va lo fundamental y permanente, no lo pasajero. No obstante ello, cabe señalar que la técnica en el área que nos ocupa tienen una gravitación tan grande que no sólo es un factor decisivo en la bondad y utilidad de la C.G.E. sino que a veces se transforma en un fin en sí misma.

Llevado esto al plano de lo concreto significa que, si el estudio de la C.G.E. en estas Jornadas se hubiera reducido a los aspectos técnicos y procedimentales de su preparación y tratamiento, estimo que no hubiera merecido la atención de abogados, políticos y funcionarios del Banco Central; las discusiones se hubieran centrado, fundamentalmente, en el *cómo* se deben emitir las instrucciones de cierre de ejercicio, en la forma de consolidar la información presupuestaria que brindan los distintos sectores de la administración estadual, en determinar si coinciden "o cuadran" los datos sintéticos que lleva la Contaduría General con los desagregados de las distintas unidades de organiza-

ción, verificando la existencia o no de "saldos en rojo", la conciliación de las erogaciones figurativas de la administración central con los recursos que por esas contribuciones del Tesoro informan los organismos autárquicos, la homogeneidad en los momentos de registración contable, etc. Pero del análisis del programa de estas Jornadas y la interdisciplinariedad de los disertantes y asistentes surge la evidencia que, con relación a la cuenta general del ejercicio no sólo interesan sus aspectos técnicos-contables, sino sobre todo la convicción de estar frente a un instrumento de relevancia protagónica para nuestra República. Si ese instrumento sólo sería un esquema técnico-contable, tendría tal vez sentido de ejercitación lúdica para los que tienen como misión el confeccionarla y tratarla, convirtiéndose simultáneamente en una sufrida "carga" para los que tienen el deber de informar, interpretar y lo que es más importante el juzgar su contenido.

Resumiendo lo anterior diremos que, sin desconocer el interés que suscitan los detalles técnico-contables a los que, a modo de ejemplo, nos referimos precedentemente, consideramos que la cuenta general del ejercicio no tiene una esencia puramente técnica porque en ese supuesto no sólo no hubiera tenido rango constitucional, sino que tampoco hubiera merecido la atención que el legislador le brindó en una ley sustancial en materia hacendal, como lo es la Ley de Contabilidad.

5.1.2. De las alternativas que quedan nos ocuparemos de dilucidar si la C.G.E. es de esencia política o política-técnica.

A tales efectos y como una aproximación al tema, nos preguntamos: ¿cuál es el "usuario" protagónico de este instrumento? Dicho en otras palabras: ¿para quién y para qué sirve la C.G.E.? Sabemos que el destinatario, el "usuario" final de este instrumento es el pueblo y que —al ser nuestro régimen constitucional representativo— "El pueblo no delibera ni gobierna sino por medio de sus representantes y autoridades creadas por esta Constitución..." (art. 22º, primera parte de la Constitución Nacional), por lo que su principal "usuario" es el Poder Legislativo. Consecuentemente, *todos los esfuerzos en la preparación, el contenido, la elevación y el tratamiento de la cuenta general del ejercicio deben tener presente que el sentido de la misma está dado por el control que le compete al Parlamento, el cual debe "Fijar anualmente el presupuesto de gastos de la administración de la Nación y aprobar o desechar la cuenta de inversión"* (art. 67º inc. 7º de la Constitución Nacional).

El para qué se confecciona la cuenta bajo análisis conduce a determinar qué tipo de control le compete al Poder Legislativo. La ley y la doctrina reco-

nocen a este Poder el control en la totalidad de sus expresiones y ámbitos: se puede aseverar que es la única institución del Estado a quien no se le discute su atribución de ejercer todo tipo de contralor por lo cual tiene facultad para ejercer el control sustancial (político, de mérito, de gestión, etc.) y el formal. En definitiva, le corresponde ejercer el control en sentido total y en esto va la atribución de juzgar políticamente la gestión y el manejo de la hacienda pública sin excepciones. De allí *que la C.G.E., como instrumento "eje" del control parlamentario, debe brindar los elementos cualitativos y cuantitativos de significación que permitan al Poder Legislativo realizar un control integral en materia financiera y patrimonial durante un período anual.*

En resumen: la cuenta general del ejercicio es un instrumento constitucional básico que tiene como finalidad el servir al Parlamento a ejercer su atribución de control total —político o sustancial y formal— de la gestión hacendal establecida por el art. 67º inc. 7º de la Constitución Nacional, radicando allí la razón de su existencia. Por ello estimamos que su esencia es la de ser instrumento político que tiene —entre otras— connotaciones económicas, jurídicas y sociales, además de las técnicas. Por ello, y sin desconocer la relevancia del ingrediente técnico-contable-presupuestario, estimamos que la C.G.E. es, antes que nada, instrumento de control político en materia hacendal a cuyo fin los medios técnicos se subordinan y cumplen un rol irremplazable.

Consecuentemente, los organismos, los profesionales y los funcionarios que tienen la responsabilidad de su preparación, contenido y elevación deben hacerlo teniendo como objetivo fundamental que la C.G.E. debe ser útil para el control total que debe efectuar el Parlamento.

5.2. *La C.G.E. es el "corolario" del presupuesto o es un instrumento vital que, teniendo como base dicha ley, incorpora a su contenido elementos no presupuestarios que permiten evaluar la totalidad de la gestión hacendal de un ejercicio económico-financiero?*

La C.G.E. tiene como núcleo al presupuesto pero el contenido que le fija la Ley de Contabilidad de la Nación (y las de las Provincias que responden al texto unificado propiciado por la Secretaría de Hacienda de la Nación) excede el marco presupuestario e incluye aspectos que tratan de englobar toda la gestión de la hacienda pública. Es así que el art. 37º de la aludida Ley Nacional establece no sólo aspectos relacionados con la ejecución presupuestaria (incisos 1º al 6º) sino otros conceptos (incisos 7º al 10º). A lo anterior súmese que en el segundo párrafo de igual artículo fija: "A la cuenta

general se agregarán los estados con los resultados de la gestión de las entidades descentralizadas a cuyo efecto los términos del ejercicio de éstas se ajustarán al que establece el art. 1º).

Resumiendo: *la cuenta general del ejercicio es, en parte, un corolario del presupuesto pero debe incluir aspectos que exceden el marco de éste a los efectos que el Parlamento pueda ejercer el control integral, total, que le compete en materia de hacienda pública.*

La cuenta general del ejercicio y su atomización

6. Dijimos que la cuenta general del ejercicio ha sufrido un proceso de atomización derivado del que sufrió el sistema de control hacendal público a que nos referimos en los puntos 1. al 4. precedentes.

6.1. Influencia de la atomización del concepto de control.

La influencia que significó para el C.G.E. la atomización del *concepto de control* (primera parte del gráfico de fs. 3), que plantea la falsa dicotomía "control de legalidad versus control de gestión"³ tuvo su lógica derivación en la actual estructura de la C.G.E. en la cual se verifica un compendio de cuadros técnicos-contables y presupuestarios que responden a un control formal. Sin pretender descartar este control —prevalentemente "legal"— se considera que no es el adecuado porque no tiene en cuenta que *el usuario al cual está destinado es el PARLAMENTO que debe ejercer el control TOTAL* de la gestión hacendal pública. Es aplicable aquí aquello que "La pérdida de la razón de ser del control trae numerosas consecuencias: se tiende al examen de los detalles, centrando la atención de los medios y se margina el de las grandes finalidades. Todo ello torna no sólo ineficiente al control, sino hasta lo erige en una valla para el logro de los objetivos. No se puede pretender controle de gestión si el juzgamiento va a ser simplemente formal y legalista, en una dicotomía que ampara un sistema ineficaz del control".⁴

La afirmación anterior se ha visto plasmada en una cuenta general del ejercicio carente de sentido a la luz de la información que debe brindar al Poder Legislativo. El divorcio existente entre el control total que compete a este último en materia hacendal y el olvido de que el instrumento constitucional que nos ocupa es ante todo para *control total* arrojó una C.G.E. básicamente técnica que tuvo influencia en la negligencia con que el Parlamento ejerció su labor. "En el transcurso de los últimos cien años hemos compro-

bado que el Poder Legislativo aprobó las cuentas generales en algunos casos hasta 22 años después que había finalizado un ejercicio. En otras palabras: la generación de los próximos 22 años con ese proceder, se enterará y juzgará nuestra acción. Con alguna suerte, algunas de las cuentas generales se aprobaron 4 ó 5 años después de transcurrido el ejercicio "llevado a nuestros días, sería el caso de que en los próximos cinco años, tengamos conocimiento de cómo se juzgó nuestra gestión). No se nos escapa que este tardío control, carece del requisito que hace a su propia esencia: el que ese control sea oportuno y es indudable que en la labor del Poder Legislativo existió desinterés, debilidad e inoportunidad; ello lo ha deplorado unánimemente la doctrina desde hace muchísimos años. No vamos a analizar en profundidad las causas por las que el Poder Legislativo se ha desinteresado de un aspecto que afecta hasta nuestra misma soberanía (como bien se dijo, del manejo hacendal depende muchas veces la soberanía de un Estado). Pero lo más lamentable es que el control legislativo no sólo operó deficientemente, sino que por vía legal institucionalizó ese desinterés, al fijar por la ley de contabilidad que, automáticamente, la cuenta general del ejercicio se considera aprobada si al clausurarse el quinto (en algunos el tercero) período ordinario de sesiones posterior a su presentación la Legislatura no se hubiera pronunciado. Con ese precepto, el mecanismo constitucional, que era fundamental, se desvirtuó completamente en la práctica. En otras palabras: no ha cumplido el Parlamento con lo que le estipularon nuestros constituyentes".⁵

En la conceptualización del control, se propician clasificaciones no siempre científicas, que llegan a plantear falsas dicotomías que, como en el caso de "control de legalidad versus el control sustancial", pervierten todo análisis que en base a ellos se realiza, como lo expone Dromi.⁶ Al respecto, cabe señalar que una corriente de administrativistas parten de esa distinción al hacer el estudio del régimen de control financiero del país, pretendiendo constreñir la gestión hacendal a lo técnico y despojándola de connotaciones políticas, económicas, sociales, jurídicas y administrativas, que le son inherentes. En efecto, los estudios que se realizan sobre el aludido régimen no siempre se han efectuado teniendo en cuenta la característica compleja del fenómeno hacendal y la realidad argentina como un todo orgánico.

Es necesario que la C.G.E. tal como lo puntualizara el Cr. Gustavo Wierna⁷ brinde al Poder Legislativo información *ADECUADA* (que permita juzgar el cumplimiento de metas y objetivos, la relación entre costos estimados por programas y costos reales, que incluya un cuadro de origen y aplicación de fondos de los recursos percibidos y su aplicación) y no como se

verifica en la actualidad, el de ser suma de cuadros numéricos que arrojan las computadoras, *ELABORADA*, (a nivel de unidades de organización con relación al cumplimiento de sus objetivos y de Contaduría General, como organismo superior de control interno, adjuntando graficaciones y representaciones), *INTERPRETADA* e *INTERPRETABLE* (deben los organismos superiores de control interno y externo elevar la cuenta al Poder Legislativo con un dictamen que cubra no sólo aspectos contables y legales sino apuntar a lo expuesto por el Cr. Rubén Cardón,⁸ al cual nos remitimos, *OPORTUNA y UNIVERSAL*.

De lo expuesto precedentemente centraremos la atención en dos aspectos:

6.1.1. El artículo 39º de la Ley de Contabilidad Nacional establece que una comisión bicameral del Congreso tendrá a su cargo el examen de la C.G.E., pudiendo la misma requerir de las oficinas de la Administración Nacional los informes necesarios para ello.

A su vez, el artículo 40º de igual norma legal establece:

“La comisión a que se refiere el artículo anterior deberá expedirse antes del 15 de setiembre siguiente: *en su defecto, el Congreso tomará como despacho el informe del Tribunal de Cuentas a los fines de su pronunciamiento*”.

“Si al clausurarse el quinto período ordinario de sesiones posterior a su presentación no existiera pronunciamiento del Congreso, la cuenta general del ejercicio se considerará automáticamente aprobada”.

De lo anterior surge que la *comisión bicameral del Congreso tiene un plazo para expedirse y si no lo hace, el Congreso, para pronunciarse, toma como despacho el informe del Tribunal de Cuentas de la Nación* (existen disposiciones análogas en los ámbitos provinciales). Obsérvase que el rol que la ley le otorga al pronunciamiento del organismo de control es protagónico, por lo cual, si éste se constriñe a examinar sólo los aspectos legales y contables que especifica el 3º párrafo, primera parte del artículo 38º, el Congreso tendrá como despacho un dictamen formalista que significa un aporte parcial y limitado a la labor de control total y político que le compete. Es más: podríamos decir sin temor a equivocarnos que en el transcurso del tiempo y particularmente dentro de un mismo ejercicio económico-financiero existen situaciones y hechos de la administración de la hacienda pública que sólo son conocidos en profundidad y detalle necesario por el Tribunal de Cuentas y la Contaduría General, dadas las características y formas en que ejercitan su control. Estimamos que llegó la hora de recurrir a esa experiencia y potencial vigor para el logro de la eficiencia

y eficacia que requiere el sistema de gobierno republicano. Esto último se vio muchas veces obstaculizado: mientras una parte de la doctrina y la práctica argentina limitan o pretenden constreñir a ambos Organismos Superiores de Control a un mero control formal —o legal— basándose en la dicotomía referida, la otra corriente, al ver el panorama actual de nuestra hacienda propugnan que los mismos avancen sobre el control de gestión.

Cabe recordar que el V Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas basándose en el trabajo del Cr. Rubén Cardón precitado hizo las siguientes recomendaciones:

“Art. 1º — Que los organismos de fiscalización superior de la Hacienda Pública, cuyas leyes orgánicas y otras disposiciones legales complementarias o las leyes de contabilidad, lo permitan, incluyan en sus Informes Anuales al Poder Legislativo sobre la Cuenta General del Ejercicio, o en las Memorias Anuales de su gestión, observaciones y comentarios sobre cuestiones que superen la mera legalidad y aspectos contables de la gestión del Poder Administrador en el manejo de la hacienda del Estado.

Art. 2º — Que dichas observaciones y comentarios se refieran explícitamente a aspectos relacionados con la *legalidad, economía y eficiencia en la aplicación de los fondos públicos, de manera de dar al Administrador y al Parlamento una visión amplia de la marcha de la Administración y del manejo de la cosa pública que, ambos, dentro de sus respectivas esferas de atribuciones, tienen la obligación y el derecho de controlar.*”

Art. 3º — Que esto se entienda como un intento de promover, en términos generales, a través del control externo independiente, la eficiencia de la Administración y el buen uso de los dineros públicos.

Art. 4º — Que los organismos de fiscalización superior de la hacienda pública, intenten, en la medida de sus posibilidades, la incorporación a los textos legales pertinentes, de normas explícitas sobre el particular; así como también procuren evitar la sanción de otras que impidan cumplir con estos propósitos”.º

A título de referencia cabe señalar que en la Provincia de Salta se hizo un estudio en 1980 que abarcó una década de la Administración Central. El mismo fue una primera aproximación a la tendencia a cubrir el vacío de información elaborada e interpretada que debe girarse al Poder Legislativo y

que propugnan los Cres. Gustavo Wierna y Rubén Cardón citados precedentemente.

En resumen: *Es necesario que los organismos superiores de control interno y externo brinden información elaborada e interpretada emitiendo dictámenes que faciliten y orienten al Poder Legislativo sobre una materia que, como la hacendal, es universal, de alta complejidad y guarda estrecha relación con la soberanía nacional.*

6.1.2. Otro aspecto que cabe destacar es la aprobación automática de la cuenta general del ejercicio establecida en el artículo 4º de la Ley de Contabilidad Nacional (existen disposiciones similares en las provincias) que estimamos es inconstitucional porque por la vía legal se pretende no cumplir con un mandato constitucional expreso que tiene carácter, a nuestro entender, imperativo.

6.2. Influencia de la atomización del presupuesto sobre la Cuenta General del Ejército.

Dijimos que la C.G.E. es, en parte, un corolario del presupuesto (ver punto 5.2.), por lo cual la atomización de éste conduce a la atomización de la primera.

Oportunamente se habló sobre el proceso de desintegración que sufrió el presupuesto y a ello nos remitimos.¹⁰ La falta de cumplimiento de los principios básicos que rigen su confección y ejecución ha originado innumerables consecuencias, las cuales fueron suficientemente abordadas por Licciardo¹¹ trabajo al cual nos remitimos.

Sin perjuicio de ello, se hará hincapié en las consecuencias que derivaron de la quiebra de los principios de UNIVERSALIDAD y UNIDAD del presupuesto:

6.2.1. Los principios precitados significan que el presupuesto debe incluir toda la actividad financiera del Estado y que la información responde a una política presupuestaria única.¹² Como consecuencia de lo anterior, la C.G.E. comprende la gestión hacendal de la administración central, cuentas especiales y organismos descentralizados en todas sus manifestaciones.

6.2.2. El incremento de las funciones del Estado produjo en nuestro siglo la proliferación de los organismos descentralizados, cuya incorporación al presupuesto pasó por un período de transición, que si bien al principio signi-

ficó su incorporación, luego continuó con la “pugna” de los mismos por verse excluidos del control presupuestario y posteriormente del control parlamentario.

6.2.3. El período de transición culminó con la “fuga” de los organismos descentralizados del presupuesto, luego de la cuenta de inversión y finalmente del control parlamentario. En no pocas oportunidades se han convertido en un “estado dentro del propio Estado”, sobre los cuales no existe mayor información y a través de quienes se han efectuado numerosas operaciones que han sido objeto de tratamiento por parte del Congreso Nacional en los últimos tiempos por sus implicancias en las finanzas de nuestro país.

A modo de ejemplo diremos que para la aprobación de los presupuestos de dichos organismos (entre ellos Yacimientos Petrolíferos Fiscales, Gas del Estado, etc.) bastaba la del Ministerio de Economía de la Nación (Decreto Nº 1733/80).

Por ello reiteramos lo oportunamente señalado en el sentido que en la actualidad más de la mitad de la hacienda pública nacional es extrapresupuestaria. En los ámbitos provinciales la situación es heterogénea, pero se está definiendo igual tendencia, o sea, la de extraer del control presupuestario gradualmente a aquellos organismos que tienen presupuestos “operativos o funcionales”.

Es por eso que ante esta realidad propugnamos que el control de la gestión de los organismos descentralizados (sobre todo de las haciendas anexas de producción) se apoye fundamentalmente en lo siguiente:

“2. Un eficaz control de la gestión hacendal de las haciendas anexas de erogación y de producción deben tener en cuenta como una técnica primordial el análisis e interpretación de estados contables básicos, para lo cual se requiere que:

- a) Los estados contables básicos —independientemente de su denominación y con las actuales necesidades de información— son: balance general, estado de resultados, estado de evolución del patrimonio neto y estado de origen y aplicación de fondos. Dichos estados deben ser considerados obligatorios en conjunto.
- b) El modelo de presentación de estados contables que se adopte será el que resulte obligatorio y/o de aplicación generalizado por los profesionales de cada jurisdicción, en virtud de pronunciamientos de organismos profesionales técnicos en la materia.

3. *Propiciar que los estados contables de las haciendas anexas de erogación y de producción, indicados en el punto precedente integren la cuenta general del ejercicio*".¹³

A lo anterior agregamos en esta oportunidad la necesidad que haciendas paraestatales como las Cajas Nacionales de Previsión Social presenten sus estados contables básicos y que los mismos se adjunten a la C.G.E. (esto sin perjuicio de que la parte no operativa de su actividad esté incorporada al presupuesto general de la Administración nacional).

6.2.4. Vaciamiento de concepto y aspectos presupuestarios fundamentales.

- 1) En tal sentido es destacable que del análisis del presupuesto nacional y de los provinciales surge una transición de una concepción eminentemente *financiera* a otra *económico-financiera* que se establece a partir de 1980.
- 2) En la estructura que rige desde 1980 se llama con igual denominación rubros y cuentas presupuestarias con distinto contenido, que el que regía a esa fecha, al punto que a partir de ese año se produce la virtual ruptura de las series estadísticas correspondientes. A modo de ejemplo sirvan los siguientes: a) Dentro de la clasificación funcional de las erogaciones la finalidad Deuda Pública no guarda ninguna relación con lo que regía hasta 1979; b) Dentro de la económica, ni las erogaciones corrientes ni las de capital —no obstante tener igual denominación— son las mismas que las de 1979 por haber variado **SUSTANCIAMENTE** su contenido; c) Igual consideración cabe para los recursos corrientes y de capital.
- 3) Lo expuesto en el Apartado 1) de este Punto se agrava por el hecho que la Ley de Contabilidad Nacional (y en general las provinciales) conciben un presupuesto de naturaleza *financiera* y la actual estructura presupuestaria tiende a una *económica financiera*.

No se trata de abrir juicios sobre la conveniencia o no de la actual estructura presupuestaria, sino de destacar que los instrumentos de fondo como la Ley de Contabilidad —cuyas características de armonía y unidad no admiten injertos— y la Ley de Presupuesto no guardan coherencia en una cuestión sustancial como la señalada.

6.3. *La influencia de la atomización institucional en la C.G.E.*

Sobre este punto nos remitimos a reiterar lo expuesto en el trabajo "El sistema de control hacendal de entes descentralizados"¹⁵ cuyo impacto en la C.G.E. se aprecia en lo siguiente:

6.3.1. La Administración Central es presupuestaria y está incluida en la C.G.E., siendo controlada formalmente por el Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, Tribunal de Cuentas y Contaduría General. El control sustancial es asistemático.

6.3.2. Las cuentas especiales figuran, en general, en el presupuesto nacional con igual característica que el caso anterior. En las provincias el panorama es heterogéneo en cuanto a su incorporación en la C.G.E. y su control.

6.3.3. Los organismos descentralizados que configuran haciendas anexas de erogación y/o que no tienen presupuestos operativos integran en el plano nacional la C.G.E. y su control es de carácter formal. Sin perjuicio de ello, cabe señalar que existen organismos (como la Sindicatura General de Empresas Públicas) que no forman parte del presupuesto nacional y tampoco integran la C.G.E.

6.3.4. Los organismos descentralizados que configuran haciendas anexas de producción —en general y a nivel nacional— no integran la C.G.E. Ellos representan más de la mitad de la hacienda pública nacional.

La atomización de las instituciones de control manifestada en la creación de nuevos organismos y en la parcialización de sus competencias influyen en la preparación, elevación y tratamiento de la C.G.E., de la siguiente manera:

1. Al ser extraídos los entes descentralizados del control que originariamente efectuaban la Contaduría General de la Nación y el Tribunal de Cuentas de la Nación, en un proceso casi conjunto con la "fuga" de los mismos del presupuesto y de la aplicación de las normas de la Ley de Contabilidad, se interpreta que a ambos organismos de control (que tiene a su cargo la confección e información de la C.G.E.) no les compete requerir el envío de los antecedentes que deben integrar dicha cuenta general.

Como consecuencia de ello, los organismos descentralizados extraídos del control que establece la Ley de Contabilidad y los organismos superiores de control interno y externo no integran la C.G.E.

2. Lo anterior significa que la preparación, informe, elevación y tratamiento de la C.G.E., sobre todo en el plano nacional, sólo está referida a un sector parcial de la actividad estadual en materia de hacienda pública. Es necesario revitalizar, mediante el dictado de ley pertinente, las facultades de los organismos superiores de control aludidos en las fases en que intervienen con respecto a la C.G.E., otorgándoles la atribución de solicitar la información necesaria para la confección y análisis de la misma y teniendo siempre presente que su destino final es el Poder Legislativo y el pueblo.

6.4. Otros síntomas y factores de atomización de la C.G.E.

Otros aspectos en donde se aprecia la atomización de la C.G.E. son los relativos a los incisos 7º al 11º del art. 37 de la Ley de Contabilidad Nacional. Nos referiremos a algunos de ellos.

6.4.1. La Ley de Contabilidad establece que la C.G.E. debe informar sobre el movimiento de fondos, títulos y valores operado durante el ejercicio y la situación financiera al cierre del ejercicio, comienzo y al final del ejercicio en forma integral.

Los cuadros que integran —en general— la C.G.E. en esos aspectos son parciales y están referidos al ámbito de actividad estadual donde resulta de aplicación la Ley de Contabilidad.

6.4.2. Igual consideración cabe para lo solicitado por los incisos 8º, 10º y 11º del art. 37 de la Ley de Contabilidad Nacional.

Con relación al último de los incisos precitados “De la deuda pública al comienzo y al final del ejercicio”, a nadie se le escapa que si la C.G.E. informara ese aspecto en forma integral, posiblemente el país conocería cuál es la situación al respecto y es factible que ni siquiera se hubiera llevado a cabo la interpelación al ministro de Economía de la Nación que ambas Cámaras efectuaron recientemente.

Sobre pautas para un mejor reordenamiento de la Hacienda Pública en especial en lo relativo a las Empresas del Estado, véase el trabajo del doctor Cayetano Licciardo denominado “Las Normas para el Control de las Empresas del Estado”.¹⁴

Para terminar recordamos que la importancia de la materia hacendal pública y su control hace a la soberanía nacional ya que “...la historia está sembrada de testimonios de quiebras nacionales por haber olvidado la naturaleza vital de la hacienda pública” (Hicks).

BIBLIOGRAFIA CITADA

- ¹ Cortés de Trejo, Lea, "La atomización del Control Hacendal Público Argentino", Revista Actualidad Administrativa Nº 7/8.
- ² Cortés de Trejo, Lea, y Costa Lamberto, Luis, "El Sistema de Control Hacendal de Entes Descentralizados. La técnica de Análisis e Interpretación de Estados Contables", Revista Régimen de la Administración Pública Nº 33, pág. 13.
- ³ *Ibidem*, pág. 19.
- ⁴ *Ibidem*, pág. 16.
- ⁵ "Ley de Contabilidad - Pautas para su Reforma", Panel realizado en el III Encuentro Nacional de Directores de Administración, en Revista Actualidad Administrativa Nº 9/10, pág. 27.
- ⁶ Dromi, Roberto, "Prerrogativa y Garantías Constitucionales", Ver Tomo II, págs. 9 al 41.
- ⁷ Wierna, Gustavo Enrique, "Pautas para la Reforma a la Ley de Contabilidad". Trabajo presentado al III Congreso Nacional de Contadurías Generales, Santa Fe, 1980.
- ⁸ Cardón, Rubén C., "El informe del Tribunal de Cuentas sobre la Cuenta General del Ejercicio, objetivos, alcances", Secretariado Permanente del Tribunal de Cuentas, Trabajos con Publicación recomendada por el V Congreso Nacional de Tribunal de Cuentas, págs. 97 al 86.
- ⁹ *Ibidem*, pág. 85.
- ¹⁰ Cortés de Trejo, Lea, "¿El Presupuesto es un Estado Contable?" Nº 11/12.
- ¹¹ Licciardo, Cayetano, "El presupuesto como Instrumento de Racionalización y Control del Gasto", en Revista Actualidad Administrativa Nº 13, págs. 5 al 9.
- ¹² "El Sistema Presupuestario", trabajo del Centro Interamericano de Capacitación en Administración Pública, bajo la dirección del doctor Gustavo Acuña, en Temas de Administración Pública", tomo II, Ediciones Macchi, págs. 174/175.
- ¹³ Cortés de Trejo, Lea y Costa Lamberto, Luis, *op. cit.*, pág. 43.
- ¹⁴ Licciardo, Cayetano, "Las Normas para el Control en las Empresas del Estado", Revista Actualidad Administrativa Nº 9/10, págs. 35 al 42.

CONCLUSIONES

COMISION Nº 1

Tema: "Preparación de la Cuenta General"

COMISION Nº 2

Tema: "Contenido de la Cuenta General"

COMISION Nº 3

Tema: "Elevación, tratamiento y publicidad de la Cuenta General"

COMISION Nº 1

VISTO:

El trabajo sobre "Cuenta General del Ejercicio y su atomización", presentado por la Cra. Lea Cristina Cortés de Trejo, las ponencias formuladas por los participantes de la Comisión y las consideraciones vertidas por los distintos disertantes; y,

CONSIDERANDO:

Que la Cuenta General del Ejercicio es un instrumento básico establecido por la Constitución y las leyes sustanciales, que tiene como finalidad primordial el control de la gestión de gobierno por parte del parlamento y del pueblo;

Que se interpreta que en esencia es un instrumento para el análisis político de la gestión hacendal del Estado, en el que los aspectos técnicos contables y presupuestarios poseen fundamental importancia en cuanto permiten promover y facilitar su interpretación y evaluación;

Que el citado instrumento sufre las consecuencias y los efectos derivados de la deficiencia que globalmente presenta el sistema de control de las ha-

ciendas públicas nacional, provinciales y municipales en nuestro país, así como las implicancias negativas de los cambiantes criterios que imperan para la formulación y funcionamiento de las estructuras presupuestarias y contables.

Que la actual estructura de la Cuenta General del Ejercicio ofrece una información parcializada, no representativa de la realidad de la hacienda pública, en orden a la actividad de sus distintos sectores (Administración Central, Cuentas Especiales, Organismos Descentralizados, Empresas y Sociedades con participación estatal, cualquiera sea su forma jurídica y su inclusión o exclusión presupuestaria);

Que en función de ello, la Comisión N^o 1 de las Jornadas sobre Cuenta General del Ejercicio, formula las siguientes

CONCLUSIONES

Primero: Se estima necesario que la Cuenta General del Ejercicio brinde información suficiente y adecuada para el juzgamiento de la acción de gobierno en relación al cumplimiento de sus metas y objetivos, elaborada con estricta sujeción al programa de gobierno aprobado a través del presupuesto general, e interpretada por dictamen que no sólo cubra los aspectos contables y legales, sino también el sentido de oportunidad evidenciado en la ejecución presupuestaria.

Segundo: Dejar sentado que los distintos estados que integran la Cuenta General del Ejercicio conforme a las exigencias de la Constitución y de las leyes que rigen a los respectivos Estados Nacional, Provinciales y Municipales deben ser cumplidos aplicando los principios de universalidad e integralidad consagrados por la doctrina y ampliamente aceptados en la práctica con resultados altamente positivos.

Tercero: A los fines señalados en el punto anterior y para la preparación de la Cuenta General del Ejercicio en las administraciones públicas nacional, provinciales y municipales, las haciendas anexas a la producción de erogación y paraestatales a las cuales el Estado se hubiere asociado y/o ejerza tutela y administración, deberán presentar los últimos estados contables y sus anexos (balance general, estado de resultado, estado de evolución del patrimonio neto, estado de origen y aplicación de fondos), para su incorporación a la misma.

Cuarto: Recomendar que hasta tanto se lleve a cabo lo propuesto precedentemente, se considere que las enunciaciones establecidas en las leyes de contabilidad o normas sustanciales pertinentes, en lo referido a los estados y cuadros que integran la Cuenta General del Ejercicio, sean de carácter indicativo mínimo.

Quinto: En virtud de la particular situación inflacionaria que viene padeciendo el país y a los efectos de evitar distorsiones o desactualizaciones de la información contenida en los estados contables que conforman la Cuenta General del Ejercicio, se sugiere la instrumentación de informes periódicos referidos a la gestión hacendal, debidamente interpretados en función de las tendencias o desvíos comprobados y con las desagregaciones y grado de análisis que permite el uso de medios electrónicos de procesamiento de datos, a fin de que el Poder Legislativo pueda seguir la acción a cargo del poder administrador, todo ello sin perjuicio de la formulación de la Cuenta General del Ejercicio que exigen las normas sustanciales.

Sexto: Propiciar que se instrumenten a nivel nacional, provincial y municipal, modelos de presentación y formulación de la Cuenta General del Ejercicio, de aplicación uniforme en todo el país, determinados en base a preceptos que representen enunciaciones mínimas y básicas no taxativas a fin de no limitar la acción que compete a los Organismos Superiores de Control cuya actualización se considera ineludible cuando se trate de la elaboración o modificación de sistemas contables y/o presupuestarios.

Séptimo: Toda acción que tenga que desarrollar los Organismos Superiores de Control a los fines de la elaboración y análisis técnico de la Cuenta General del Ejercicio, deberá tener como guía los siguientes principios:

- a) Universalidad de su contenido;
- b) Uniformidad de criterio en su elaboración;
- c) Claridad en su exposición;
- d) Razonabilidad en su presentación;
- e) Comparabilidad de su información;
- f) Oportunidad de su estudio o análisis;
- g) Utilidad en su prospectiva; y
- h) Comprensibilidad para su divulgación.

Cr. CARLOS HERRERO
Secretario

Cr. FRANCISCO FERNANDEZ
Presidente

COMISION Nº 2

Reunida la Comisión para el tratamiento del tema "Contenido de la Cuenta General del Ejercicio", y analizados los trabajos presentados a saber: "La Cuenta General del Ejercicio" por el Cr. Gustavo Enrique Wierna - Facultad

de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Salta; "Cuenta General del Ejercicio" por el Cr. Cipriano Fernández - Tribunal de Cuentas de Mendoza, así como el proyecto de Cuenta General del Ejercicio conteniendo indicadores de los aspectos reales y de eficiencia de la gestión de gobierno, expuesto por el Contador General de la Provincia de San Juan, Cr. Raúl Miguel Olazábal, y, conforme al contenido temático de las demás conferencias desarrolladas y opiniones vertidas en el seno de la Comisión, la misma propone las siguientes

CONCLUSIONES

Primero: Que la Cuenta General del Ejercicio debe contener información integral consolidada y desagregada sobre la gestión de Haciendas Públicas de erogación y producción cualquiera sea su grado de descentralización administrativa.

Segundo: Que deben instrumentarse los medios necesarios a fin de complementar y clarificar el contenido de la Cuenta General del Ejercicio, tratando de facilitar al Poder Legislativo el control de la gestión de gobierno, en mérito a la eficiencia y eficacia puesta de manifiesto en sus actos. Asimismo se debe determinar un contenido especial para los miembros de la comunidad social, el que debe ser accesible, simple y comprensible.

Tercero: Que entendiendo que el presupuesto es la herramienta de programación por excelencia de los planes de gobierno, debe insistirse en la modernización estructural y metodológica de su elaboración, con el objeto de proporcionar parámetros que permitan el análisis de la gestión gubernamental guardando estrecha relación con los elementos que compondrán la Cuenta General del Ejercicio.

Cuarto: Que el esquema de contenido en cuanto a los cuadros demostrativos, contables e informativos, sobre la gestión financiero-económica y patrimonial de los distintos entes que componen el Estado (los que deben estar establecidos en las respectivas leyes de contabilidad), se enriquezcan con una memoria que ilustre sobre las realizaciones concretas y logradas en el período, en función de la autorización presupuestaria inicial y su evaluación en orden a las finalidades del Estado.

Quinto: Que resulta conveniente revalorizar la utilización de la clasificación por finalidades y funciones, tanto en la formulación del Presupuesto como en la precisión de las imputaciones que se traducirán en la Cuenta General del Ejercicio, considerando que es la que muestra mayor claridad la orientación del gasto en los planes de gobierno y los efectos de su gestión.

Asimismo, se

ACONSEJA

1º — Propiciar la creación a través del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas y la Mesa Coordinadora de Contadurías Generales, de un Instituto Técnico de Contabilidad Pública, integrado por representantes de estos organismos y con el apoyo logístico de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Asociaciones y Organismos Técnicos, y Universidades, cuyo principal objetivo sea estudiar, adecuar y proponer las pautas normativas a que habrán de ajustarse las estructuras y metodologías de elaboración de planes de cuentas, presupuestos, cuentas generales y demás instrumentos principales y acesorios que reflejen con meridiana claridad el proceso de administración de las Haciendas Públicas.

2º — Sugerir a los Poderes Públicos la realización de los estudios tendientes a la formulación de proyectos de modificación de las leyes de contabilidad, atendiendo a la necesidad de contar con un marco legal adecuado para que los presupuestos y cuentas generales del ejercicio cumplan con su función instrumental de programación y control de la gestión gubernamental.

Cra. SILVIA CASSELLA DE PACHECO
Secretaría

Cr. DANIEL JUAN LEORZA
Presidente

COMISION Nº 3

VISTO:

Que a esta Comisión se le atribuyó el estudio y consideración del tema relacionado con la "Elevación, tratamiento y publicidad de la Cuenta General del Ejercicio"; y,

CONSIDERANDO:

Que durante el curso de las deliberaciones se estimó que, en cuanto a la "elevación" debía comprender desde el informe del Tribunal de Cuentas u Organismo que haga sus veces;

Que en consecuencia el referido tema comprendería lo siguiente: "Informe, remisión, tratamiento, aprobación o rechazo de la Cuenta General del Ejercicio";

Que luego de un exhaustivo análisis de los aspectos mencionados precedentemente, la Comisión Nº 3 arribó a las siguientes

CONCLUSIONES

Primero: Que se continúe manteniendo la información sobre los aspectos legales y contables, debiendo incluir un dictamen sobre la razonabilidad de dichos estados.

Segundo: Que se propenda a la aplicación de la expresión generalizada en las normas legales como “toda otra información que estime conveniente” y que la legislación positiva permita a los organismos de control, sobre la base de otros elementos, expedirse sobre aspectos que comprendan los principios de economía, eficiencia y efectividad con relación a la ejecución del presupuesto, a fin de una mejor interpretación de la Cuenta General.

Tercero: Que el tratamiento de la Cuenta General por la comisión parlamentaria que tenga a su cargo esta labor de análisis de su contenido, se centralice en un mecanismo que a la par de ser idóneo en su funcionamiento y alcance, obtenga objetivos de concretar un estudio que lleve a la consideración de los Cuerpos Legislativos los aspectos más relevantes de la gestión presupuestaria.

Cuarto: Que no habiendo sido regular el tratamiento de la Cuenta General por los Cuerpos Legislativos en la experiencia argentina, en lo que hace al cumplimiento de lo expresado en nuestras Cartas Magnas Nacional y Provinciales, propiciamos que estos Organos cumplan acabadamente su función fiscalizadora sobre la Administración, satisfaciendo así el interés de la comunidad.

Quinto: Que la aprobación o rechazo de la Cuenta General por el Organismo Legislativo se exteriorice en un pronunciamiento expreso, cumpliendo de esta manera con el deber-obligación del mandato que le ha sido conferido por el pueblo. Lo expresado, trasunta el sentir ciudadano que no da cabida a una aprobación automática por el mero transcurso del tiempo, dado que esto implica no sólo incumplir el espíritu y la norma constitucional, sino un inconcebible renunciamento de las facultades que lo son propias y que alteran el equilibrio de los Poderes.

Cr. ENRIQUE CONTI
Secretario

Cr. RUBEN C.A. CARDON
Presidente

JORNADAS SOBRE CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO

San Juan - 1984

PONENCIA del Dr. Ernesto Raúl LAMAS *

Complementación de los Organismos de Planificación, Presupuesto, Contadurías Generales y Tribunales de Cuentas para incorporar a la cuenta anual del ejercicio un estado de ejecución de planes y programas presupuestarios

VISTO:

La ponencia del Dr. Ernesto Raúl Lamas de la Asociación Latinoamericana de Administración Pública (ALAP - Sección Argentina), por la cual propugna que la "cuenta general del ejercicio" sea complementada por un "Estado anual de ejecución de programas presupuestarios", a fin de que además de la información final derivada del control y centralización contables, los Poderes Legislativos sean informados también del mérito de la gestión de los Poderes Ejecutivos y sus organismos centralizados, descentralizados y autónomos, a través de un estado que evidencie el avance anual de las realizaciones programadas, así como la oportunidad, eficacia, eficiencia y economía con que se han concretado; y

CONSIDERANDO:

Que la posición precedente es producto de sucesivas proposiciones del autor en libros, artículos y ponencias anteriores que se citan al pie;**

Que según el autor la función de control tiene por objeto fundamental informar y evaluar si lo que se ha planificado y programado se ha realizado

* La presente ponencia no fue tratada en comisiones por haberse recibido por correo luego de terminadas las Jornadas.

oportunamente, según las metas previstas, con eficacia, eficiencia y economía y cumplimentando las normas aplicables, a fin de deslindar las responsabilidades administrativas, políticas y penales de las autoridades, funcionarios y empleados, que actúan en los gobiernos y administraciones de los estados nacional, provinciales y municipales;

Que ese control puede ser interno y externo, siendo el interno de responsabilidad, en primer término, de la autoridad de cada organismo ejecutor de un programa, una actividad o un proyecto del mismo, asistido por las unidades de presupuesto y de contabilidad respectivas y finalmente del Poder Ejecutivo, asistido técnicamente por las Oficinas de Planificación y de Presupuesto y las Contadurías Generales;

Que estos controles pueden ser previos, concomitantes o posteriores al acto o decisión y podrían actuar también las direcciones de control de gestión de reciente creación, aunque estimo que ellas superponen la responsabilidad de las anteriores;

Que el control externo debe ser ejercido por los Tribunales de Cuentas o Sindicatos, por intermedio de sus contadores fiscales auditores o de los síndicos, aunque sólo los primeros deben tener a su cargo los juicios de cuentas y de responsabilidad;

Que tal control externo debe ser siempre posterior a los actos o decisiones, a fin de que no coparticipen aquéllos en aspectos que deben juzgar a posteriori;

Que ese control externo, actualmente previo, concomitante o posterior, no debe ser meramente de legalidad, si no también del mérito o eficacia, eficiencia y economía de la gestión de todos los organismos públicos, de modo tal que los Tribunales de Cuentas puedan informar a los poderes legislativos sobre ello, para que éstos puedan ejercer el control político externo de los órganos ejecutivos, por ser su competencia constitucional;

Que la Sindicatura General de Empresas del Estado ejerce el control de la gestión empresaria y el control de legalidad de los actos de las empresas;

Que las Contadurías Generales, en ejercicio de su misión de control interno y centralización contable de la hacienda pública deben elaborar la cuenta general del ejercicio, conforme a las normas de la ley de Contabilidad y los Tribunales de Cuentas, como órganos de control externo de legalidad, deben informar a los Poderes Legislativos sobre los aspectos legales y contables de

esa cuenta general, agregando los saldos de las cuentas de responsables y un compendio de las observaciones formuladas;

Que las Oficinas de Planeamiento y de Presupuesto y las de Control de Gestión, conforme a los sistemas de Prospectiva, Planeamiento e Informática y de Control de Gestión deben coordinar la formulación de las políticas, planes y presupuestos, los primeros, y centralizar ambos la información sobre su ejecución y evaluar sus resultados, valiéndose de informes de los organismos ejecutores de programas y los contables;

Que la Fiscalía Nacional de Investigaciones Administrativas invade campos de competencia de todos los anteriores, desde que puede promover investigaciones de la conducta administrativa de los agentes de la administración nacional y de la Intendencia Municipal de la Ciudad de Buenos Aires, sus entidades descentralizadas, de las empresas del Estado o de propiedad del mismo y efectuar investigaciones en toda institución o asociación que tenga como principal fuente de recursos el aporte estatal, con facultades extraordinarias de solicitar informes, documentos y antecedentes, disponer pericias y declaraciones testimoniales, interceptar correspondencia, solicitar la suspensión de actos o hechos que puedan originar un perjuicio irreparable al Estado, requerir el auxilio de la fuerza pública y servicios de informaciones del Estado y denunciar ante la justicia hechos que sean considerados como presuntos delitos, ejerciendo antes netas funciones de índole jurisdiccional propias del Poder Judicial;

Que tantos controles hasta repetitivos ameritan una revisión para su racionalización y economía de esfuerzos y gastos, de modo tal de complementarlos para su mayor efectividad, oportunidad y economicidad, tendiente al logro de una fluida, sintética, oportuna y responsable información a los poderes, que les permita conocer el avance en la ejecución de las políticas, planes y programas y evaluar sus resultados por comparación de rendimientos y costos, así como detectar los actos ilegítimos, ineficaces o antieconómicos y deslindar las responsabilidades a los efectos de los juicios administrativos de cuentas y de responsabilidad, los penales y los políticos que correspondan legal o constitucionalmente;

LAS JORNADAS SOBRE CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO

Recomiendan:

1. Efectuar una revisión integral y actualización de los normas que rigen la formulación y ejecución de políticas, planes y programas presupuestales y

de su control interno y externo para evitar los defectos señalados en los precedentes considerandos y posibilitar que cada organismo tenga perfectamente definida su competencia de modo tal que no interfiera en las de los demás, sugiriendo al efecto:

- a) Que el control contable interno y las registraciones sean de competencia de las contadurías de los organismos y se centralicen sintéticamente en las Contadurías Generales, que por sus auditores o delegados fiscales puedan ejercer el control previo, concomitante o posterior a los actos, con facultad suspensiva, salvo insistencia escrita del ordenador responsable;
- b) Que el Tribunal de Cuentas asuma sus propias competencias y las de la Sindicatura General de Empresas, que anteriormente ejercía, y también las de la Fiscalía Nacional de Investigaciones Administrativas;
- c) Que la justicia actúe ante denuncias de ilícitos o presuntos delitos, de autoridades públicas, del Tribunal de Cuentas o de terceros, cometidos por funcionarios estatales;
- d) Que en la formulación de políticas, planes y programas presupuestales y el control interno de su ejecución actúen las Oficinas de Planeamiento y de Presupuesto coordinadas entre sí y valiéndose de las informaciones los organismos ejecutores y de los balances mensuales de las Contadurías de organismos y General, sustituyendo a las Direcciones de Control de Gestión; y detectando desvíos a corregir; y
- e) Que en el control externo de legalidad y de mérito o eficacia, eficiencia y economía de la gestión de todos los organismos del Estado actúen los actuales Tribunales de Cuentas, que podrían denominarse Tribunales de Control de Gestión, por sus auditores o síndicos, que deben intervenir siempre con posterioridad a los actos o decisiones de las autoridades y verificar la corrección de las registraciones contables y certificar los balances de las Contadurías, así como la veracidad de los informes de los organismos sobre los avances en la ejecución de los programas; dando cuenta al Tribunal sobre las deficiencias, incorrecciones, omisiones, incumplimientos totales o parciales, ilícitos o presuntos delitos, a los efectos de los pertinentes juicios de cuentas o de responsabilidad de su exclusiva competencia y de dar intervención a la justicia ante delitos presuntos:

2. Deslindadas las competencias precitadas, los documentos básicos para información por los Poderes Ejecutivos a los Legislativos, previamente certificados por el Tribunal de Cuentas o Tribunal de Control de Gestión, serían al término de cada ejercicio, los siguientes:
 - a) Cuenta general de ejercicio preparada por la Contaduría General;
 - b) Estado de ejecución de los planes y programas presupuestarios elaborados por las Oficinas de Planeamiento de Presupuesto; y
 - c) Balance de saldos de cuentas de responsables, elaborado por el Tribunal de Cuentas o de Control de Gestión e informe del mismo sobre las observaciones formuladas en el año a los organismos estatales.

** Artículos, ponencias, documentos y libros del autor en los cuales ha sostenido las posiciones que sustenta precedentemente:

1. "Administración y finanzas militares", libro publicado en 1948 por la Editorial Argentina de Finanzas y Administración y distribuida por el "El Ateneo".
2. "Administración económica y dinámica de la salud pública", ensayo publicado en la Revista Administración Pública que editaba el ISAP (Instituto Superior de Administración Pública), en el Nº 8 de 1963.
3. "Un gobierno racional", ensayo editado por la precitada revista en sus números 9/10 de 1963.
4. "Compras y suministros del Estado", documento presentado al Grupo de Trabajo del Seminario del Programa Nacional de Desarrollo, realizado por la OEA en Río de Janeiro (Brasil), del 6 al 10 de mayo de 1963 y publicado, en lo exclusivo al tema, en la Revista Personal de Intendencias Militares, en el Nº 453 de 1975.
5. "Elementos esenciales de una administración pública adecuada a las exigencias de los planes de desarrollo o de las políticas gubernamentales", publicado por ICAP (Instituto Centro Americano de Administración Pública - Documentos de un Seminario" en 1971 y en la precitada revista en el Nº 406 del mismo año.
6. "Control de la gestión pública", artículo publicado por la Revista de la Universidad Argentina de la Empresa. (UADE) en los Nros. 27/8 del año 1972.
7. "Reforma Administrativa Estatal" Conferencia pronunciada el 17-9-74 en la Contaduría General del Ejército inaugurando la cátedra "San Mateo" -Santo patrono del Cuerpo de Intendencia del Ejército, inserta en la precitada revista en el Nº 441 de ese año.
8. Ponencias aceptadas en el V Congreso Nacional de Administración Pública realizadas del 3 al 5 de diciembre de 1976:
 - "Racionalización de la estructura estatal";
 - "Racionalización normativa estatal", y
 - "Racionalización del control estatal".

9. "Manual de Gobierno y Administración Municipal", libro del cual es coautor, editado por el Consejo Federal de Inversiones en 1977.
10. "Agilitación de las Contrataciones del Estado Nacional", artículo publicado en la Revista "Actualidad Administrativa" Nros. 11/12-20, semestre de 1980 y primero de 1981, que edita la Escuela de Administración Pública de la Universidad Nacional Salta y la Contaduría General de esa provincia.
11. "Una democracia participativa promotora de gobiernos argentinos estables", ensayo publicado en el Nº 42 de marzo de 1982 en la Revista "Régimen de la Administración Pública", de la Editorial Ciencias de la Administración.
12. "Posibilidades de perfeccionamiento de la administración y el control estatal". Disertación en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, por invitación del Tribunal de Cuentas de la Nación y el Instituto Argentino de Contadores Fiscales celebrado el 25º aniversario de vida independiente de ese Tribunal, la cual fuera publicada en Ediciones Especiales Nº 3, del CIPAP (Centro de Investigación y Perfeccionamiento en Ciencias Económicas y Administración Pública de la Universidad Católica de Córdoba.
13. "Proposiciones sobre componentes relevantes de la aptitud de la Administración Pública para servir al desarrollo integrado", expuestas el 4 de junio de 1984 en el coloquio organizado por la Asociación Argentina de Estudios Interdisciplinarios.
14. "Un eficaz control estatal", libro editado en 1980 por Ediciones Macchi.