

AÑO XV, SERIE II, n: 70

1927, may

REVISTA
DE
CIENCIAS ECONOMICAS

PUBLICACION DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
CENTRO DE ESTUDIANTES Y COLEGIO
DE GRADUADOS

DIRECTORES

Ing. F. Pedro Marotta
Por la Facultad

Dr. Enrique Julio Ferrarazzo
Por el Centro de Estudiantes

Adelino Galeotti
Por el Centro de Estudiantes

REDACTORES

Dr. Guillermo Garbarini Islas

Dr. Alfredo S. Gialdini
Por la Facultad

Jacinto González
Por el Centro de Estudiantes

Salvador Russo
Por el Centro de Estudiantes

ADMINISTRADOR

Juan C. Chamorro



DIRECCION Y ADMINISTRACION
CALLE CHARCAS, 1835
BUENOS AIRES

La Dirección no se responsabiliza de las afirmaciones, los juicios y las doctrinas que aparezcan en esta Revista, en trabajos suscritos por sus redactores o colaboradores.

Nuestro contralor administrativo ⁽¹⁾

POR

DIVICO ALBERTO FÜRNKORN

El conjunto del mecanismo administrativo presenta en su aspecto una complejidad única, frente a otras organizaciones. Así existen: a) partes del poder administrador con funciones absolutamente distintas unas de otras; b) partes con organizaciones independientes o dependientes en diversos grados y aún otras dependientes de otros poderes; c) las más con asiento en el país; d) algunas con radicación permanente o transitoria (misiones oficiales) en el extranjero; e) ciertas con capitales propios, nacidos de su propio ejercicio; f) otras de capitales mixtos; g) algunas subvencionadas y h) otras con recursos exclusivamente adjudicados.

Todas estas reparticiones que manejan el cuantioso patrimonio del Estado o los recursos que se le asignaren, producen en su funcionamiento millones de operaciones anuales; ejecutadas en nuestro país por decenas de millares de empleados, que realizan los actos de percepción, compras, pagos, compensaciones, enajenación, permutas, emisiones, transferencias, transformación de materias y funciones concordantes, que suponen el movimiento integral de los bienes, fondos y operaciones de crédito de la Nación.

La sola enunciación produce el efecto de algo imposible de ser intervenido por una fiscalización eficiente que se corra en todas las ramas y que haga llegar el contralor hasta cualquier acto

(1) Trabajo presentado a la Facultad de Ciencias Económicas.

ejecutado por cualquier agente administrativo. No obstante, tal fiscalización puede ser efectiva, para obtener cuyo resultado se echa mano de los arbitrios que en el curso de este trabajo se enunciarán.

Ahora bien, existen en rigor arbitrios característicos o un sistema especial, que justifique la denominación de "Contralor administrativo"? Estimo que sí, aun cuando alguien podría objetarme que en forma general los regímenes de administración por el Estado, no son sino una cristalización de sistemas y a reglamentación escrita previa, de los actos de contralor, seguridad, comprobación y fiscalización que existen de hecho en toda hacienda bien organizada y podría agregárseme que cuanto más compleja e importante sea una organización privada, tanto más se acercará en su técnica del contralor a las haciendas públicas. Es decir, que por su propia composición compleja y en la necesidad de fijar las responsabilidades de sus agentes y de metodizar sus modos de obrar, se van acercando a las organizaciones públicas.

Estos argumentos vendrían a consolidar mi tesis, pues la posible analogía más o menos acentuada de las importantes haciendas compuestas privadas, acusa claramente que existe un régimen especial al cual pueden aproximarse éstas para satisfacer las necesidades expresadas al final del párrafo precedente.

No destruye tampoco lo que sostengo la circunstancia de que dentro de la administración pública puedan coexistir regímenes completos de contralor adoptados en empresas privadas; pues entrando a considerar las explotaciones similares realizadas por el Estado, es perfectamente lógico, que su técnica se ajuste a las mismas reglas, lo que no impide la convivencia del sistema característico de la hacienda pública. (1).

Por otra parte, está aceptado en la doctrina — como lo sostuve en mi disertación del 31 de Mayo pasado sobre Contralor administrativo — que existe una llamada contabilidad del Estado, la que aún ha admitido conceptos subdivisionarios dentro de su denominación (Ver: "Administración y Contabilidad de la hacienda pública" por Villa y Arnal, en el tomo 1.º, cap. Contabilidades legislativa, administrativa y judicial, Ed. Imp. Revista de Legislación, Madrid; "Tratado de Contabilidad para la estructura, comprobación y justificación de las Cuentas provin-

(1) Así las empresas ferroviarias explotadas por el Estado. Ver G. Bedolini — "Le Imprese ferroviarie" — Vol. XXXVIII, Bib. Ragioneria Applicata.

ciales de la hacienda pública” por Antonio González Cedrón; pág. 23, cap. III, Ed. Imp. Legislación, Madrid; “Contabilidades oficiales” por Aced y Bartrina, pág. 36 a 41, Ed. Hijos Reus, Madrid; “Réglement général sur la Comptabilité publique”, intervenus jusqu’au 30 Spt. 1923 par Voguet, Aris et Palant, cap. sobre Contabilidad de los dineros públicos, legislativa, administrativa y judicial, Ed. Berger-Levrault, París, 1924; etc.).

En consecuencia esta contabilidad responde a conceptos característicos como lo he demostrado con abundantes citas en la conferencia dada en la Facultad de Ciencias Económicas el 28 septiembre de 1923 (1). Puede agregarse a tales citas la definición de F. Palomino Zipitría (2) y su interesante trabajo sobre características de la contabilidad del Estado (3).

Tales características son las que deben contemplarse para desarrollar el régimen “sui generis” del contralor administrativo.

Así lo acepta Massetti (1) cuando dice que la contabilidad pública sugiere el funcionamiento de mecanismos perfeccionados de ponderación económica y busca los medios para vigilar a los administradores y consignatarios de bienes, para hacer claras y evidentes las gestiones del patrimonio.

El contralor administrativo debe sujetarse dentro del contenido de la contabilidad pública.

Esto quiere decir tanto como, que para la organización del primero debé estarse a las reglas escritas para la segunda y en su defecto, a los principios generales que rigen doctrinariamente a esta última.

Establecer un régimen de contralor es aplicar prácticamente los principios de la contabilidad de la hacienda pública. Es obvio en consecuencia manifestar que el conocimiento de ésta debe ser previo. Por ello, es muy relativa la afirmación de A. De Cupis, (2) de que: “L’esperienza é la prima maestra in fatto d’amministrazione”; pues, si bien la experiencia administrativa es en esta materia aplicada, de importancia considerable, nada po-

(1) A. de Brun en “Contabilità dello Stato”, con citas de Stein, (Lehrbuch der Finanzwissenschaft), Wagner y Cerboni; Gastón Jezé citado por Greffier; Francesco Vicario en “La Ragioneria generale dello Stato”; Massetti en “Ragioneria Pubblica”; etc.

(2) Proyecto de Ley de contabilidad pública por F. Palomino Zipitría, Ed. Imprenta Nacional — Montevideo, 1921.

(3) Revista de la Asociación N. de Contadores y Peritos Mercantiles, No. 2, Diciembre de 1923, artículo de Palomino Zipitría sobre: “Características y dificultades de la Contabilidad del Estado, que justifican su especialidad” — Montevideo.

(1) A. Massetti, op. cit.

(2) A. De Cupis, “Legge sull’amministrazione del patrimonio dello Stato e sulla contabilità generale”, pág. 162, Vol. 10., Torino, 1910.

dría hacer sin el fundamento de los conocimientos doctrinarios que son su origen.

Realizo este trabajo suponiendo al lector con el conocimiento de dichos principios, ampliamente tratados en tantas buenas obras; siendo mi objeto explicar las formas que se adoptan en la interpretación de los mismos. Estimo que hacerlo es una contribución útil, porque servirá de guía a quienes inicien su acción en funciones de contralor público.

Aprovecho esta oportunidad para destruir el falso concepto sobre la tildada inutilidad o exuberancia de muchas exigencias administrativas; reconociendo que si bien todo es simplificable y mejorable; dichas exigencias están fundadas en la fijación de responsabilidades singulares y en el cumplimiento de métodos que representan una garantía. Sería más sencillo mandar adquirir \$ 10.000 de útiles, que seguir el proceso de una engorrosa y detallada licitación; sería más rápido que el jefe de una repartición pagara sin requisitos esos \$ 10.000 en el acto. Pero, ¿es posible siquiera admitir en teoría que las adquisiciones queden sólo libradas a la buena voluntad de un funcionario y que de los dineros públicos pueda disponerse sin más requisito que la buena fe?, cuando precisamente el patrimonio del Estado no debe tratarse discrecionalmente como cosa propia y no pueden ni deben abandonarse sus intereses a la ventura de la capacidad moral o administrativa de un ciudadano, sino a la razón de un régimen que lo responsabilice y lo contraloree. Y como ese régimen no puede ser elaborado a la medida de cada funcionario, sino que deben constituir normas uniformes; esas reglas tendrán que alimentar las exigencias las más escrupulosas para el menos escrupuloso funcionario. Sucede el mismo fenómeno que en cualquier medida de control. Este deberá plantearse previendo la peor emergencia. Pero, en la aplicación singular del control privado, éste puede extremarse o atenuarse según la voluntad del titular del patrimonio, lo que no puede concebirse en el contralor de la cosa pública.

Por ello, la norma general, inexcusable del contralor de la hacienda pública, es la exigencia extrema, como regla uniforme. Esto atrae como consecuencia las formalidades a veces aparentemente excesivas.

Sin el menor ánimo de defender el lento trámite burocrático llamo no obstante la atención sobre la necesidad de examinar muy prolijamente la supresión de formalidades existentes; cuya su-

presión puede significar a veces la anulación de un eficiente contralor.

El contralor de las administraciones en general, puede dividirse en cuatro partes:

1.º El contralor popular, que en su casi totalidad trasladado legalmente a los representantes, queda reducido al juicio público (1) sobre la base de la publicidad de los actos.

2.º El contralor legislativo es una traslación del contralor popular. Aquél se ejerce en términos generales por dos actos básicos, uno originario, otro postrero, que son: la "autorización previa" y la "comprobación ulterior", respectivamente. Esto último sucede en el sistema que fijan nuestras leyes. En legislaciones más adelantadas, la "comprobación ulterior" es función de una entidad independiente, siendo la tarea del Parlamento, aprobar o desaprobar las observaciones formuladas por la referida entidad.

El Poder Legislativo obra a modo de mandante del poder administrador, que es un ejecutor de la voluntad "previamente" expresada por aquél y con cargo de rendirle cuenta y cuenta documentada de su cometido.

La eventual rendición de cuentas, aún en forma, de un acto realizado sin previo consentimiento, que importe el pedido de "ratificación posterior" va en contra de la esencia del régimen.

3.º Los contralores: administrativo y judicial, se producen en el período comprendido entre la autorización previa y la comprobación ulterior.

En nuestro orden nacional no se pueden singularizar con claridad ambos aspectos, que se confunden en un solo proceso. Digo en nuestro orden nacional porque existen regímenes provinciales en que no sucede igual cosa (2), es decir en los cuales el Tribunal de Cuentas posee funciones judiciales con el resguardo de la independencia en la rendición de responsabilidades de sus miembros frente al P. E. La creación de este Tribunal daría nacimiento a la rama del contralor judicial. Esta reforma ya ha

(1) Ob. cit. de González Cedrón, pág. 14: "La Administración de la Hacienda, que fué en tiempos pasados un misterio, se basa hoy en la **publicidad**".

(2) Leyes Cont. Prov. Córdoba, pág. 26 y 31 y de la Provincia de Buenos Aires, pág. 19 y 34, ediciones oficiales de ambas.

sido propiciada en nuestro país (1). Ya en 1916 o 1917, el Dr. Santiago B. Zacheo, en su tesis planteaba la cuestión. Yo traté de la misma en la conferencia del 19 de Octubre de 1923 (dada en la Facultad de Ciencias Económicas), sosteniendo que "era menester hacer dos cosas con el Tribunal de Cuentas: 1.º crearlo separado, dándoles garantías de inamovilidad a sus miembros y 2.º darle facultades discrecionales (dentro de ciertos límites); fundándome en que si podía tenerlas la policía de seguridad, nada impediría que pudieran asignársele de otro carácter a la policía del patrimonio del Estado". Con posterioridad he hallado en la Ley de contabilidad alemana, sancionada el 31 de Diciembre de 1922, una confirmación de este concepto en las facultades que otorga el art. 102 al Tribunal de Cuentas (2).

El contralor administrativo (3) está desde luego, instituído con diferencias de formas en cada uno de los países; pero no obstante es perfectamente posible establecer analogías de sus líneas generales y aún puede hacerse entre Inglaterra, que es aparentemente la más distanciada de las otras legislaciones. Las variantes introducidas por ejemplo en los regímenes: francés, con respecto al contralor previo a los "ordenadores"; español, con las Intervenciones; etc., no son suficientes a fundar una disidencia esencial con los demás sistemas.

Digo lo anterior, aún aceptando toda la importancia decisiva del "Exchequer", admitiendo su rol preponderante en la preparación de casi todos los cuadernos de "estimates" para el "sup-

(1) Anales del Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores Públicos Nacionales — Bs. Aires, 1925, pág. 61 (puntos a y b). — Presentación del proyecto de J. A. Costa por los Diputados Míguez y Sánchez Sorondo, sobre creación del Tribunal de Cuentas (sesión Septiembre 10. de 1922), etc.

(2) Reichshaushaltsordnung vom 31 Dezember 1922 y No. 453, tomo II de "Derecho administrativo" de R. Bielsa.

(3) "Manuel élémentaire de législation financière" par Faiguet et Dupont. — Ed. Rousseau et Cie. — París, 1926 — Cap. "Contrôle administratif", "Derecho administrativo y Legislación administrativa argentina" por Rafael Bielsa. — Ed. Lajouane — Bs. Aires, 1921 — págs. 526 a 536 del tomo II; "Contabilidad administrativa nacional" por Dr. Mauricio E. Greffier, cap. IV, VIII, IX, X, XIII y XVII; "Apuntes para un curso de contabilidad administrativa" por F. Palomino Zipitria, Ed. "El Ateneo", Montevideo, 1924, cap. VIII, tomo I; "Contabilidad del Estado" por Gualterio Pessagno", Bs. Aires, 1919; 5a. parte; "Ley de contabilidad de la Provincia de Córdoba" No. 3363, Ed. oficial, pág. 21, Cap. "Contralor administrativo"; etc.

ply service'', su intervención en las apreciaciones del resultado de la gestión financiera del Estado, sus decisiones sobre el presupuesto en general, su contralor sobre los agentes del Fisco, etc. Debe ante todo tenerse presente que este funcionario es miembro del gabinete y hasta ha llegado a ser el "leader", lo que lo distancia enormemente de nuestro Tesorero General. Pero, hay más. Quienes lo quieren identificar, olvidan que en Gran Bretaña existe además del Tesorero General, el Pagador General (como en Francia) y quien conozca la misión de este funcionario convendrá que éste es el cargo absolutamente análogo a nuestro Tesorero General; siendo que en definitiva el llamado Tesorero británico, no es sino nuestro Ministro del Tesoro o de Hacienda. Además, no deben olvidar quienes sostienen la semejanza absoluta de regímenes, que desde antes de la aprobación de nuestra Ley de Contabilidad, se fijó la fiscalización del "Comptroller and Auditor general" por el "Exchequer and Audit Act" de 1866, teniendo estas funciones las siguientes características: 1o. Se trata de un funcionario inamovible, salvo resolución de las Cámaras, no siendo sino directamente responsable ante la Cámara de los Comunes; 2o. Examina y autoriza los pagos. Se ejerce dicho contralor no en la forma en que estamos habituados, sino autorizando la apertura del crédito correspondiente en el Banco de Inglaterra a la orden del Exchequer; 3o. El propio Banco de Inglaterra retransmite los usos de los créditos abiertos, al Contralor para que éste tenga la seguridad de que las erogaciones son conformes a las autorizaciones del Parlamento; 4o. Debe formular cada año las liquidaciones de las cuentas del ejercicio, sobre la base de los estados de los "accounting officers"; 5o. Las observaciones que formula son puestas en conocimiento de la Cámara, donde son discutidas. Se puede desprender de esta relación, que con sus diferencias, el "Comptroller and Auditor general" tiene la función análoga a un Tribunal de Cuentas; que el Tesorero General es el Pagador general y que el Ministro del Tesoro es el Exchequer, del cual depende lo que entendemos por Contaduría General.

Nuestro organismo central de contralor está radicado en la Contaduría General de la Nación, que cumple su misión vigilando la aplicación integral del presupuesto, el cumplimiento de la Ley de contabilidad y disposiciones afines y resguardando a los bienes del Estado de su distracción o uso indebido.

Ello importa: 1.º el contralor de las entradas, 2.º el contralor de las salidas, 3.º el contralor de las existencias, 4.º el contralor de la transformación, 5.º el contralor de las transferencias y 6.º el contralor de las operaciones especiales, de créditos, compromisos y emisiones.

Debe tenerse antes que nada presente, que los seis contralores expresados, se ejercen en distinto grado, de acuerdo a la parte a que hubieren de aplicarse.

Existen a este respecto diferencias entre el criterio a aplicarse a las reparticiones directamente dependientes del P. E., de aquellas que gozan de diversos grados de autonomía y eventualmente en las coparticipaciones de empresas o en Instituciones de capital propio (especialmente con fines sociales) que están sometidas a la fiscalización del Estado.

Cabe preguntar si dentro de nuestra Ley son justificados estos distingos.

Del silencio de la Ley de Contabilidad no resultaría tal cosa, pues al no fijar distinciones debiera entenderse que la Ley quiso ser pareja en todas las situaciones.

Pero, como leyes posteriores echaron las bases de las referidas entidades, dichas disposiciones han modificado el régimen de la ley de contabilidad.

Esto debe interpretarse sólo en lo que cada Ley singular y especialmente la hubiere modificado, para esa entidad; siguiendo el criterio de que el legislador por medio de una Ley posterior ha deseado cambiar disposiciones anteriores.

De acuerdo a este mismo concepto, toda entidad se halla sujeta en general al régimen de la Ley de contabilidad y en particular en las partes que especialmente hubieran sido dejadas sin efecto, por un nuevo régimen legal.

Así p. ej. nadie puede dudar que el sistema de las licitaciones deba aplicarse en los términos de la Ley de Contabilidad en cualquier repartición autónoma, pero es evidente que si la ley orgánica de la Institución u otra la eximiera de ese régimen o lo modificara, deberá estarse a los términos de esta posterior disposición legal.

Débanse pues, para formar un concepto del contralor a establecer en una entidad, considerarse las disposiciones que la rijan y que concilien, complementen o modifiquen las normas generales de la Ley de Contabilidad.

Los seis contralores aludidos más arriba pueden ser ejercidos en tres formas generales: 1.º la comprobación, 2.º la intervención y 3.º la investigación.

La comprobación es un control "a posteriori". Es el que corresponde de preferencia a nuestro Tribunal de Cuentas. Es también el que se aplica, puede decirse, a la totalidad de los actos de las partes no directamente dependientes del P. E.

La intervención puede presentarse en dos formas: en el acto del ajuste o en el de toma de razón. Desde luego, la palabra "intervención", en este caso, no tiene el significado que le diera yo al titular mi artículo: "Intervención administrativa" (1) sino la acepción que le da la ley de contabilidad española y algunas disposiciones nuestras o sea entendiéndola por la participación ejecutiva en la liquidación o en la toma de razón (toma de conocimiento previo) de un documento o acto. Bajo cualquiera de ambos aspectos es un contralor previo.

La investigación es un recurso eventual, del que suele echarse mano, en casos de presunción o denuncia o comprobación de irregularidades que afecten la organización administrativa o el manejo y o existencia del patrimonio del Estado (2).

(1) "Intervención administrativa" por Divico Alberto Fürnkorn — Revista de Ciencias Económicas, Abril de 1919 — Buenos Aires.

(2) A propósito de las formas de fiscalizar, es interesante la transcripción de los arts. 90 y 91 de la Ley de Contabilidad alemana, que traducidos dicen así:

Art. 90. — La Corte de Cuentas procede a la verificación en su asiento. Ella puede no obstante aclarar sus dudas u observaciones por medio de delegados constituidos en la propia repartición. Puede si lo cree necesario efectuar la verificación en el asiento de la rindente o de su superior o en acuerdo con el Ministro del Departamento respectivo en otro lugar si lo cree útil o comisionar a uno de sus miembros en cambio del delegado. La verificación local también se puede mandar realizar de manera que en lugar de la verificación previa (art. 92) por la Administración y después por la Corte, se haga conjuntamente. Este procedimiento es decidido por la Corte. El nombramiento de los delegados o representantes de la Corte será hecho por el Presidente de la misma. La Corte puede de conformidad con el respectivo Ministro y con el de Hacienda y consentidos los medios financieros por éste en el presupuesto, establecer representantes permanentes de la Corte en ciertas reparticiones. Estarán bajo las órdenes de la Corte.

Art. 91. — Siempre que la Corte de Cuentas realiza en su asiento las verificaciones y que no resulta otra cosa de los arts. 93 y 94 las cuentas con sus comprobantes deberán ser remitidas a aquéllas. Si las comprobaciones de la Corte de Cuentas se realizan sobre la base de los libros de Caja, éstos servirán como cuentas en el sentido de la Ley.

Si se trata de servicios con contabilidad comercial (art. 85) tienen que presentar un inventario detallado y balance, una cuenta de Pérdidas y Ganancias detallada y su informe anual.

Medios para ejercer el contralor administrativo

Los medios por los cuales pueden ejercerse estas formas de contralor, son:

- 1.º Las oficinas destinadas al ajuste (1);
- 2.º las oficinas destinadas a la toma de razón;
- 3.º los fiscales destacados para comprobaciones;
- 4.º los fiscales radicados en el asiento del Tribunal de Cuentas para comprobaciones presentadas;
- 5.º los fiscales "ad hoc" o investigadores;
- 6.º los fiscales permanentes en ciertas reparticiones, con radicación en las mismas;
- 7.º las oficinas de verificación de ajustes "a posteriori";
- 8.º las oficinas de libros para verificación previa;
- 9.º las oficinas de libros para verificación posterior;
- 10.º las oficinas de verificación de bienes consignados;
- 11.º las oficinas de contralor concurrentes, dependientes o independientes de la Contaduría o Tribunal de Cuentas, radicadas fuera de estos organismos, y
- 12.º la representación del Estado en corporaciones, sociedades en que éste es copartícipe o simplemente, representación del Estado en partes no sujetas a otra fiscalización central que la rendición de cuentas no documentada de la referida representación.

Hago a continuación una exposición somera sobre estos puntos:

1.º Las oficinas destinadas al ajuste son aquellas que realizan el contralor de las sumas a liquidarse.

Es un contralor previo al gasto que encierra los siguientes aspectos:

- a) el formal, en cuanto al trámite y contenido del ajuste sometido a resolución;
- b) el examen aritmético;
- c) la conformidad con la autorización presupuestaria, en su concepto y monto;
- d) la autorización ejecutiva;
- e) la conformidad del suministro o la existencia del nombramiento y prestación de servicios, y
- f) el cumplimiento del régimen legal del compromiso.

(1) Sobre la organización de estas oficinas puede verse la obra citada del Dr. Mauricio Greffier. Para algunos detalles prácticos puede leerse mi breve folleto: "Contaduría General de la Nación", 1916.

2.º Las oficinas destinadas a la toma de razón, encierran el sistema de intervención previa al ingreso o egreso de Tesorería.

Su contralor es sobre la forma y sobre la imputación, siendo su propia razón de ser el conocimiento previo de entradas y salidas, para la contabilidad de contralor a la Tesorería (1).

3.º Funcionarios son normalmente destacados para comprobaciones en las diversas dependencias.

Es de nuestro régimen el arqueo mensual para la verificación de las existencias, conformadas con los saldos deudores a cargo de los distintos agentes consignatarios.

4.º La función principal de los fiscales la constituye la comprobación de las cuentas documentadas, en el propio asiento de su oficina.

Es un contralor "a posteriori" de la realización de autorizaciones concedidas "a priori" por regla general.

Las autorizaciones pueden ser para erogar o para percibir, de modo que en las partidas de cargo existirá no sólo el control de las consignaciones realizadas por el Fisco, sino también de los recursos recibidos de otras fuentes. (2).

La verificación comporta los siguientes aspectos: a) formal, b) aritmético, c) leyes fiscales, d) conformidad con las autorizaciones previamente acordadas, e) consideración del saldo originario y final, f) autenticidad de los documentos, g) elementos de cargo, h) factores documentados de descargo e i) transferencias, depósitos y devoluciones.

Debe sentarse como principio para la eficiencia de este contralor, que el período en que deben someterse las cuentas a la comprobación, sea por el período menor posible. El período largo

(1) Esta intervención previa es ejercida en Francia por la "Dirección del movimiento general de Fondos", art. 345, pág. 112, Règlement de la Comptabilité publique.

(2) Los arts. 46 (2o. párrafo), 113, 114 y 115 de la ley de contabilidad alemana autorizan el nombramiento de contadores auditores para la revisión en determinadas sociedades que no rinden cuenta.

El art. 86 de la misma Ley, establece la presentación de balance, inventario y asiento de cierre de libros a las entidades con contabilidad comercial, por la índole de la empresa.

El art. 88 especifica las cuentas que están sometidas al Tribunal:

1o. Las cuentas sobre aplicación de presupuesto, inclusive de los recursos y gastos fuera de presupuesto;

2o. Las cuentas sobre el total patrimonio del Estado no constituidas por efectivo;

3o. Los libros y cuentas (art. 85) de los servicios del Estado;

4o. Las cuentas sobre establecimientos, donaciones y patrimonios que son administrados por el Estado o por empleados nombrados por el mismo y en cuya verificación de cuentas no intervienen los interesados o para las cuales el presupuesto ha prescripto la verificación.

Las cuentas de la Caja de la Corte de Cuentas son examinadas por su Presidente.

aleja el aperebimiento y la sanción y acumula una documentación prácticamente no controlable y conduce a que se haga la consideración de esta cuenta por "balance".

Efectivamente, en esta comprobación existen en rigor dos fases:

- 1.º el estudio del balance, y
- 2.º el estudio de la documentación.

El primero comprende la apreciación razonada del estado, en forma circunstanciada. Corresponde determinar:

- a) la certificación de los saldos;
- b) los conceptos de los recursos;
- c) si todos los recursos están computados y si lo han sido por su monto;
- d) los conceptos de los gastos;
- e) si ellos han sido computados por su monto total, y
- f) si los recursos afectados son los autorizados para serlo.

Es interesante aportar el antecedente, de que por una resolución reciente, la Contaduría General de la Nación, decidió que en materia de reparticiones autónomas, las cuentas sean revisadas en su estado por "balance" por sus representantes radicados en dichas reparticiones. Contralor que tiene un carácter esencialmente técnico y que se lleva sobre los mismos registros originales.

En esta forma se cumple y aplica un fundamental principio de contralor, que puede compendiarse en estas palabras: que no existe contralor más perfecto que aquel ejercido directamente sobre el libro o documento original. Debe adoptarse sin variación este principio. El control que puede hacerse con adaptación del sistema, sobre el libro, no debe realizarse sobre un extracto o copia del mismo y a "contrario sensu", el control que puede verificarse sobre un documento original, no debe trasladarse a un libro, para cumplirlo. Esto que parece un absurdo, sucede con mayor frecuencia de lo que parece, por eso lo prevengo.

5.º Nuestra Ley de contabilidad no prevee la necesidad de fiscales "ad hoc" o investigadores. Esta omisión fué subsanada por el Acuerdo del 25 de Enero de 1894.

Como lo he significado más arriba se trata de una misión eventual, que va a comprender los actos que he estudiado en mi artículo ya citado sobre "Intervención administrativa", a cuyos términos y contenido me remito como mejor explicación.

Esta función suele comprender una doble finalidad: 1.º investigar, 2.º reorganizar.

Tanto la primera como la segunda son desarrolladas de acuerdo a cada circunstancia especial en relación a la instrucción impartida.

Este contralor extraordinario comporta el beneficio de una revisión general administrativa y la implantación de nuevos regímenes más perfectos, porque han sido prácticamente estudiados sobre los hechos y los defectos denunciados.

6.º En el silencio de la Ley de Contabilidad con respecto al régimen de las reparticiones autónomas, se había abandonado su contralor a los únicos medios de comprobación ulterior documentada o de mera relación, que fijan con carácter singular sus cartas orgánicas. Esto era un error. Hemos visto como debe interpretarse ese silencio.

El actual P. E. con muy buen acuerdo sentó la doctrina de la verificación integral de esas entidades, creando un contralor permanente, con radicación en la propia Institución. Este sistema tiene su analogía en el recordado art. 90 de la ley de contabilidad alemana.

Puede anticiparse que éste es el medio de contralor directo y permanente que va a exigir el desarrollo de ciertas reparticiones directamente dependientes del P. E., porque experimentalmente no es de suficiente eficiencia el contralor previo del ajuste, completado por el control ulterior de la comprobación sobre la cuenta rendida.

La función del representante permanente o delegados contadores, consiste en:

- a) Constatar el cumplimiento de la carta orgánica hasta donde podría alcanzar la crítica del Tribunal de Cuentas;
- b) Estudio de la contabilidad y del régimen de contralores, con las verificaciones pertinentes;
- c) Comprobar el régimen de los fondos y el patrimonial;
- d) Verificar las existencias, en la medida de lo posible;
- e) Vigilar la aplicación del presupuesto y el cumplimiento de las disposiciones de la Ley de contabilidad o afines;
- f) Observar el proceso financiero-económico de la Institución;
- g) Estudiar el balance de las rendiciones de cuentas y balances de su gestión;
- h) Intervenir en representación de la Contaduría Nacional en todos los actos en que según las leyes o reglamentos lo determinan, como ser para las incineraciones e ingresos de valores.

7.º Para la percepción de determinados recursos sujetos a operaciones de liquidación, el ajuste del contralor se realiza ulteriormente.

Para todo ingreso de recursos en general, existe el contralor del ajuste posterior, a los efectos de la verificación aritmética, de concepto y de monto; pero, para los recursos fijos, previamente determinables, debe existir el control de la liquidación "a priori".

Para un ingreso debe tenerse antes que nada presente, la fiscalización: a) de la materia imponible (su determinación) en los recursos y b) de las especies a enajenarse, en las entradas. En segundo lugar: a) la confrontación del rendimiento efectivo de la materia im puesta para cuando se trata de percepción de contribuciones y b) la forma de enajenación para las especies.

Debe controlarse la entrada por rezagos y demolición.

Para ingresos por herencias vacantes, rentas aduaneras, etc., se utiliza como medio de contralor también la denuncia premiada.

8.º Las oficinas de libros para verificación previa, pueden dividirse en dos grupos:

a) las que se refieren a los gastos: que conceden la imputación en presencia de margen suficiente en el crédito abierto, y

b) las que se vinculan a los recursos, que dan la cifra cierta en los recursos fijos de los alcances a percibir por los encargados de la recaudación.

También caben dentro del concepto de libros de verificación previa aquellos que conciernen a las llamadas "cuentas especiales"; ya que no conceden la afectación, hasta que haya el recurso ingresado suficiente.

La contabilidad de previsión y de compromisos forma igualmente parte de este grupo, dentro de la organización del control; desde que es una imputación provisoria.

9.º Todas las demás oficinas de libros pueden considerarse como de verificación posterior, como ser la contabilidad del movimiento de fondos, de cargos y sumaria.

10.º Las oficinas de verificación de bienes consignados pueden referirse en forma general a aquellas que registran las partidas de data y descargo, por medio de las cuentas personales de los responsables.

Puede tratarse de efectivo, valores o títulos en nuestro régimen central de contralor.

En los sistemas de organizaciones parciales de la Administración conciernen también al contralor de las especies.

11.º Pueden existir instituidas diversas oficinas que ejercen un contralor concurrente y normalmente previo al de la Contaduría General.

En primer término están dentro de esa clasificación todas las partes de la administración que tienen parcialmente a su cargo ramas de contralor en sus respectivas reparticiones.

Se llega así, en múltiples casos a una delegación de funciones de hecho, por la imposibilidad material no confesada, pero efectiva, de un contralor a cada caso, por la Contaduría Nacional o Tribunal de Cuentas.

No creo necesario aportar cifras para demostrar que un solo funcionario para controlar singularmente cada operación debería reproducir los actos ejecutados en cada día por centenares de empleados; siendo que tales actos suman a veces millones de operaciones realizadas en un año. Y como el contralor no sólo debe ser eficaz sino que también acomodado a los gastos que a él pudieran destinarse, debe en forma forzosa producirse la delegación de funciones.

Es cierto también que la organización debe responder a la finalidad del control; vale decir, que la forma de la administración debe adaptarse a que sus resultados se condensen en tal forma que respondan a facilitar el control. También deben tenerse los sistemas de localización de diferencias, para facilitar su hallazgo. Puede llegarse experimentalmente a esta solución: que cuanto más imperfecta es una organización tanto más difícil es garantizar el contralor. Cuanto mayor es la eficacia en el coordinamiento de las registraciones y en la particularización de responsabilidades, tanto mayor será también la eficiencia del control normal. Un registro necesario, no llevado o substraído es suficiente para hacer muchas veces fracasar el contralor o la investigación. No hay mejor denunciante que la buena organización cumplida. Por ello, ya que ha de producirse de manera forzosa la delegación en funcionarios responsables de la administración, no debe dejarse empero, que ese control directo y original sobre los parciales quede sin una verificación final, que recaerá sobre las operaciones totalizadas. Quiere decir, que el mecanismo de control central de la administración no deje de conservar la última instancia del proceso, o sea que tengan los administradores la certidumbre de que siempre habrá una eventual comprobación ulterior.

Esas es mi opinión, a pesar de que la ley de contabilidad sancionada últimamente en Alemania, admite que el Tribunal de Cuentas pueda renunciar al contralor final expresado, delegando-

lo a la "administración". Lo que no deja de ser un antecedente de interés de una legislación flamante para un país que se caracteriza por su orden.

En segundo lugar caben dentro de esta undécima clasificación, los mecanismos especialmente instituidos como complementario del organismo central.

Pueden contarse entre ellos en nuestro país, las oficinas de contabilidad de los Departamentos del P. E. Estas oficinas pueden ser el punto inicial de un sistema, que ha llegado a su plena madurez en Francia y Estados Unidos, consistente en el contralor previo a los "ordenadores", constituyendo con las facultades acordadas un contralor concurrente y originario de valor definitivo (1).

René Stourm, en su libro "Le Budget", cap. XXIX—"Contrôle des ordonnateurs", pág. 562, se quejaba en el año 1900 de la falta de responsabilidad de los Ministros (ordonnateurs) y de la ausencia de un medio previo de control.

12.º El contralor a cargo de la Contaduría Nacional en los casos de coparticipación en corporaciones o sociedades y aún en el caso de determinadas entidades que no funcionan con capital mixto, puede quedar restringido al mero conocimiento de una información o memoria; cuyas constancias quedan supeditadas a la buena fe de quien la rinde.

Sean cuales fueren las razones, es una práctica viciosa. Elimina la acción preventiva del contralor y la comprobación ulterior, tan indispensables ambas para la buena administración, que hasta las haciendas privadas las buscan e instituyen cada día más empeñosamente.

Estas son todas las formas que puede adoptar el contralor administrativo. Existen no obstante aspectos especiales que no surgen claramente de la ley de contabilidad o de sus disposiciones ampliatorias y que son un producto de la aplicación razonada de su texto. Son esas situaciones las que consulto a continuación.

(1) El Profesor Palomino Zipitria dice también refiriéndose a este asunto, en la pág. 261 (tomo I) de sus "Apuntes" citados: "Pero la intervención es deficiente si no se remonta al hecho constitutivo de la obligación contraída por el ordenador a nombre de la Institución..."

Aspectos prácticos del contralor administrativo

I. — El contralor de las Contadurías a las Tesorerías.

En cualquier organismo de la administración, ninguna entrada o salida de efectivo, valores o títulos, deberá ser hecha por la Tesorería sin previo conocimiento y autorización de la Contaduría.

Con esta “**intervención previa**”, la Contaduría podrá determinar con exactitud cual es el saldo que debe haber en existencia en la Tesorería, en cualquier momento. Además, esta no podrá recaudar recursos sin autorización y conocimiento de la Contaduría, lo que evita la eventual falta de denuncia de **ingresos reservados**. En cuanto a los pagos se transformará en un mero ejecutor de la orden recibida.

No podrá admitirse bajo este régimen que existan fondos sin ingresar a los libros. Es decir, fondos que hubieren entrado en posesión del Tesorero, sin haber sido ingresados a los registros de Contaduría, que deben denunciar su existencia. La Contaduría llevará un libro de “Intervención”.

Para la toma de giros deberá ser igualmente autorizada la Tesorería; lo propio que para ejecutar materialmente operaciones financieras, que representen una entrega o recepción de valores.

Cuando por el carácter de los recursos o ingresos a percibir no es factible la toma de razón de Contaduría en su asiento, existe el expediente de acompañar al recaudador sedentario por un interventor permanente, quien recoje los duplicados de los documentos de ingreso con cuyo elemento fiscaliza al receptor.

Puede seguirse en su caso un régimen similar al control de los cajeros pagadores y recibidores de los Bancos.

También puede hacerse para otros casos, el nombramiento de un representante de la Contaduría, que presencie en el mismo acto la recepción y recuento de valores o efectivo.

Cuando existen varios pagadores, es prudente, adoptar un sistema que permita individualizar quien es el que realizó cada pago a efectos de las responsabilidades personales.

II. — El contralor de la existencia en valores.

En general, la emisión de valores se hace con la intervención de la Contaduría Nacional.

Cualquiera fuera la calidad de la emisión, corresponde como primer medida constatar para cada clase la existencia de la au-

torización legal, reglamentaria o contractual que fuera suficiente.

Establecida esta y en su caso, determinar si la emisión fué realizada por la Casa de Moneda y con intervención de la Contaduría. Esta intervención provoca el registro del cargo a la Casa de Moneda y descargo posterior, con cargo a la repartición proveída. El total de este último cargo procura el saldo de existencia del responsable. Pero, dicha suma puede hallarse disminuída por dos causas; el descargo en la Contaduría Nacional por incineración o inutilización de valores y el descargo en la Contaduría de la repartición por entregas a sub-responsables.

Para el contralor, la reconstrucción del saldo a una fecha dada, se produce sobre la base de las notas de emisión o actas de ingreso para fijar el cargo; para el descargo, las actas de incineración, los documentos que comprueben la inutilización por causas fortuitas "aprobadas" y la documentación que fije el cargo de los sub-responsables.

En cuanto a los valores de que se hubiera desprendido definitivamente por inutilización para control, se comprobarán por el duplicado que habrá quedado adherido al talón o documento reservado o por los ingresos efectivos de igual valor.

En los valores canjeados definitiva o provisoriamente por efectivo (p. ej. venta de valores) se controlará si este ingreso se ha producido en la medida debida y con aquel motivo.

Conviene dividir en dos partes, el recuento clasificado de valores: 1º. los no lanzados a la circulación y 2º. los utilizados o devueltos de la circulación. Para los primeros no interesa sino su calidad, legitimidad y existencia; para los segundos, conviene además constatar si concuerdan con la partida de los libros cuyo comprobante constituyeren.

He hablado de la legitimidad en el entendimiento de que la existencia pueda estar formada parcialmente por valores falsificados. Su control es, a veces difícil. Conviene en esos casos separar al azar o de los dudosos una cierta cantidad y remitirlos para su verificación al instituto emisor. Cuando el contralor de valores es permanente, la medida antes dicha puede ser adoptada como sistema periódicamente.

III. — El contralor por valores.

Quando un recurso o ingreso es indeterminado, en cuyo caso no es dable realizar el control de las sumas a percibir sobre la base de recibos previamente lanzados por la Contaduría, se recurre al sistema del control por valores.

Para su eficacia, debe antes que nada establecerse que el recibo o documento que no esté valorado con igual suma que la abonada, no será válido. Esto obliga a la inutilización de los timbres entregados al perceptor con cargo de rendir cuenta por los mismos, o por la suma equivalente en efectivo.

Ello provoca desde luego un contralor al recaudador, debiéndosele los valores entregados; cuyo cargo será saldado con la devolución de valores o efectivo equivalente.

La inutilización de estos timbres procura al contralor total de las sumas recaudadas por el concepto que impliquen los mismos.

IV. — El contralor de la recepción de valores.

Cuando toca a la Contaduría Nacional intervenir la recepción de valores; esta se ejercerá por un doble medio: uno visual al verificarse el ingreso en presencia de la nota de envío de la Casa de Moneda y otro ulterior por la constatación en los registros de la Contaduría Nacional.

Ciertamente, este último expediente de contralor puede perfeccionarse, requiriéndose del instituto emisor la comunicación simultánea por duplicado al interventor al propio tiempo que a la repartición receptora. De no hacerse así, hasta tanto se ejerciera la comprobación ulterior a que se hizo referencia más arriba, podría el responsable sorprender al interventor ocultando notas de envío.

Dentro de la repartición, el organismo de control (Contaduría) ejercerá la intervención previa sobre dichos valores consistente en la autorización expedida por ella para el retiro de aquellos de la Casa de Moneda.

V. — El contralor de la emisión de valores.

- 1.º La emisión debe estar legalmente autorizada;
- 2.º El fundamento del contralor reside en el papel y en el clisé. Para el primero se requerirá una calidad especial y para el segundo, detalles dificultosos;
- 3.º Además se establece en casos una garantía para el proveedor de papel;
- 4.º En algunas reparticiones se forma cargo al proveedor de papel por el valor nominal que representarán los valores impresos, cuenta que se acredita por las cantidades que entrega conformes;
- 5.º En algunas oportunidades, como ser para la moneda de

papel, se establece la previsión de que el importe futuro del valor, venga ya en filigrana de fábrica.

6.º El contralor del papel radica en el recuento de hojas o planchas. Sobre esa base se llevará cuenta del proceso en las diversas fases de su uso.

7.º Aceptada una remesa de papel especial, debe asentarse su existencia.

8.º Remesada una partida al instituto impresor se cargará al mismo, como descargo de la existencia en la repartición. Una vez en el instituto emisor, el contralor se seguirá con cargos y descargos para toda la circulación de las hojas.

Para la acuñación existe la intervención de Tesorería General determinada en sus casos, por ley. El proceso del contralor se basa, en las piezas o discos; en forma análoga a los valores que se imprimen.

Como ha quedado dicho que el contralor por hojas se prosigue en la Casa de Moneda, esta debe rendir cuenta de las planchas, computando las utilizadas e inutilizadas.

Las no útiles se consideran con valor y como tales merecen su contralor, previo el cual deben inutilizarse con las debidas seguridades y dejándose constancia.

Las útiles son entregadas a la repartición cliente, mediante nota de remesa, de la que deberá tener previo conocimiento la contaduría de la repartición receptora.

Los clisés permanecerán con los recaudos del caso en el instituto emisor, p. ej. bajo llave doble mientras se consume el proceso de galvanoplastia. Una vez que no son necesarios debe procederse a su destrucción en acto formal del cual conviene dejar constancia a los efectos del mejor contralor.

Debe hacerse notar otro contralor eficiente que se utiliza en nuestra administración para la impresión de valores, que es la rúbrica o sea las líneas irregulares a dos colores, variables, que abarcan el talón y el documento y que permiten identificar a la parte destacada cuando vuelve a sus efectos.

V. — El contralor de cajas fuertes a dos llaves.

El contralor de un Tesoro se ejerce mediante la intervención en las entradas y salidas; partiéndose de la base de que dicha caja fuerte no puede abrirse sino con dos o más llaves conjuntas.

No puede pues disponer el Tesorero de los fondos o valores allí guardados sin el concurso v. gr. del Presidente o Gerente y o

del Contador y Contador Fiscal, p. ej. Estos funcionarios que poseen las llaves conjuntas son llamados "claveros" en España (Contabilidades oficiales por Aced, pág. 226).

Ahora bien, como la custodia es conjunta, quienes intervienen han menester controlar y comprobar lo que se ingrese o egrese. A tal efecto se labran las actas u órdenes de entradas y de salidas. La diferencia entre ellas señala la existencia en el Tesoro.

Para la constatación de la existencia por intervención accidental o al hacerse cargo de las llaves es de elemental contralor la realización de un inventario escrito y subscripto.

En reparticiones donde por el número de cajas fuertes a llaves conjuntas o por su movimiento diario la confección de actas es engorrosa, se establece el contralor mediante libros auxiliares con detalle del saldo de cada día, subscripto de común acuerdo.

Por regla general la existencia es reflejada por una cuenta "ad hoc"; la certificación previa de cuyo saldo servirá de base al contralor del eventual inventario.

El régimen de las llaves conjuntas es análogo al de la firma conjunta en los depósitos bancarios y también son análogas sus ventajas.

Es muy distinto al efecto del contralor dejar a un Tesorero—aún después de arqueada conforme la Caja—con la libre disponibilidad de los fondos, a dejar estos bajo la doble o triple responsabilidad de dos o más funcionarios.

VII. — Contralor del efectivo o títulos depositados.

Es medida de seguridad la que dispone el depósito en institutos bancarios de los fondos que en su poder tengan las reparticiones.

Es medida de contralor la que dispone que este depósito corresponda ser hecho sin excepción, no a nombre particular del Tesorero Habilitado sino a nombre conjunto y "oficial".

En esta forma:

a) Se disminuye el riesgo de las sumas de consideración, disponibles y a mano del cajero;

b) Los pagos se realizan con cheques, reuniendo este sistema una mayor seguridad y doble comprobante;

c) El jefe de repartición y contador poseen un contralor ineludible en el movimiento de estos fondos. Con la firma del Contador se crea de hecho la intervención previa a la extracción y

d) Existe la posibilidad de fiscalizar a cualquier distancia — sin necesidad de la presencia personal — el grueso del saldo en poder de un consignatario defondos.

Para el contralor de los saldos se procederá a conformarlos en el modo habitual, aconsejando la experiencia, solicitar directamente el interventor la certificación del saldo del Banco.

En las certificaciones de depósitos de fondos públicos, títulos de cualquier especie o cédulas, deberá pedirse la especificación del detalle que compone el total nominal.

Deberá controlarse si dicho detalle concuerda con los títulos de las adquisiciones hechas y autorizadas por quien corresponda; pues, puede coincidir el monto nominal y haberse operado el canje de fondos públicos de mayor cotización, más cercana amortización o más alto tipo de renta por otros de condiciones inferiores.

En los casos en que se conservan los fondos públicos en la propia repartición, la triple firma, será sustituida por llaves conjuntas; debiendo tenerse buen cuidado que la existencia de un libro de títulos, revele en todos los casos bien a las claras la clase y numeración de los mismos. Servirá además de contralor para la existencia y en caso de substracción, siniestro o pérdida de esos fondos públicos.

En el contralor de la cuenta del Banco, no debe descuidarse el factor de las transferencias por “devoluciones”, “ingresos”, “provisiones de fondos”, “pagos por cuenta”, etc., que son a veces de verdadera importancia.

VIII.—Contralor de las cajas por el arqueo.

Es principio fundamental propiciar la unificación de caja; pero, cuando así no fuera el régimen, el arqueo debe pedirse para todas las cajas simultáneamente (1) y realizados los arqueos a igual tiempo. Cuando se carece de personal suficiente se dejarán en seguridad los fondos de las cajas ya arqueadas, siguiéndose con las demás.

El arqueo debe ser imprevisto y es prudente que el mismo sea hecho al finalizar las operaciones diarias y después de clausurados los establecimientos bancarios.

Debe ser previo el pedido de certificación de saldos a Contaduría o la determinación de saldos en la Contaduría Nacional,

(1) La unidad de caja es un viejo medio preventivo. En Francia tiene su antecedente en el Decreto del Consulado del 8 Floreal del año X y Ordenanza 31 de Mayo de 1838, art. 329, figurando desde 1862 (31 de Mayo) en el art. 21 del Reglamento general de la contabilidad pública. — Voguet, Aris et Palant, op. cit.

según sea el origen de los fondos entrados; bien fueran entregados por Tesorería General o recaudados por la propia repartición.

El arqueo deberá ser siempre acompañado de una confrontación total de las cuentas de existencia, con las que habría podido producirse una compensación o una transferencia accidental para poder presentar el saldo de Tesorería.

Cuando se trata de un arqueo general de cambio de administración v. gr., es de buen contralor dejar constancia de los valores, efectivo, documentos valorados, etc. que eventualmente se encuentren acompañados en expedientes en tramitación en cualquier oficina; a pesar de que en principio no deben sino hallarse en Tesorería.

Es prudente dejar constancia en el acta del arqueo que no existen más valores en la Tesorería, que los "ingresados" que han constituido el saldo de Contaduría.

Cuando se encuentran documentos de descargo completando el saldo, deberá procederse a una prolija revisión de estos; así como verificar con ulterioridad si realmente han constituido un egreso efectivo.

Cuando se presentan recibos o documentos provisorios deberá ser el interventor esencialmente celoso en la comprobación.

Cuando se presentan cheques, letras, etc. deberá confeccionar planilla por separado, debidamente conformada, con su detalle, para su ulterior verificación; pues, podría tratarse de simulados documentos de crédito creados para llegar al saldo.

En el caso en que la administración intervenida no tenga instituida la intervención previa deberán la o las planillas de Caja con su detalle desde la fecha que corresponde a la certificación del último saldo producido por Contaduría agregarse al acta.

Como medida de contralor muy de tenerse en cuenta, es la de examinar con posterioridad, si con fecha ulterior al arqueo se han registrado ingresos, cuya fecha de cobro sea anterior a ese acto, pues puede ocultarse un "ingreso para los libros" para cubrir el saldo deficiente de existencia. También debe verse si no hay gastos anteriores contra-asentados con alguna ulterioridad.

Cuando el arqueo es realizado sistemáticamente todos los meses como fija la Ley de contabilidad, se presenta la oportunidad de un contralor completamente normal, que es el estado mensual clasificado de Caja, con confrontación de sumas y punteo de los documentos comprobatorios examinados. Esto procura un contralor ininterrumpido de la Caja.

IX. — Contralor de autorizados a cobrar.

Para evitar ser sorprendidas, todas las cajas pagadoras de cierta importancia requieren el complemento de registro de firmas de proveedores o de apoderados.

La constatación, cuando se trata de beneficios personales otorgados p. ej. sólo a los vivos (jubilación) tiene una importancia absoluta.

El Art. 448, párr. 163, pág. 161 del "Réglement de la C. Publique", dice que el Tesorero-pagador está obligado a tomar bajo su responsabilidad las precauciones necesarias para asegurarse de la identidad de quienes se presenten a cobrar. A. de Cupis, en las págs. 185 a 202 del 2.º t. de su obra citada trata igual asunto.

X. — Contralor de valores declarados, cheques, giros, letras, etc.

Por norma general debe tenderse a que todo documento de crédito, sea extendido a la orden, oficialmente. Es una medida de contralor elemental.

La existencia de estos documentos se controla en la forma habitual.

En cuanto a los valores declarados, dado su carácter especial, deben merecer, cuando ellos son usuales en la repartición, los honores de un contralor especial, tanto en su remesa como en su recepción que pueden variar según la importancia del movimiento. Debe en todo caso sobre la orden de remesarlos, existir una responsabilidad expresa y escrita de quien los hubiere librado en cada día. Para el recibo y apertura debe establecerse un contralor simultáneo y conjunto, de Contaduría y Tesorería, cuidándose de dejar establecidas por escrito las diferencias.

XI. — Contralor de las incineraciones.

Existen documentos, títulos, valores y billetes que: por haber hecho su uso; por renovación; por rescate o por prescripción, pueden o deben ser incinerados.

La incineración administrativa debe ser siempre un acto formal, sujeto a los siguientes requisitos:

- a) debe haber una autorización previa, de carácter general o especial;
- b) tendrá que haber un contralor numérico previo en algunos casos y en otros en que se trata de documentos comprobatorios de partidas, la previa conformación y
- c) el control en el acto de la incineración, al cual suele pro-

cederse en forma somera y al azar, por razones prácticas de tiempo.

Cuando se ejerce el control previo al acto de la incineración es conveniente dejar con las debidas seguridades lo comprobado, con constancia expresa en la envoltura o en el cierre de la bolsa.

Debe exigirse la inutilización previa de los documentos a incinerar, lo que representará una evidente garantía. Esa inutilización puede realizarse por perforación o por sellado. El primer medio es preferible, pues el eventual relleno es más dificultoso que el lavado de las tintas y por otra parte en muchos casos el esfuerzo del relleno no compensaría el valor readquirido. Desde luego que esta perforación debe permitir el fácil reconocimiento del documento o sea que no debe afectar las partes vitales: firma y numeración en el papel moneda. A propósito de este, es interesante hacer notar la medida de contralor que acompaña la de seguridad, asignando máquinas con distintos sitios de perforación a cada uno de los cajeros de renovación.

Pero, a pesar de todo esto, no quita experimentalmente que se exija un control sobre los hornos que puede sintetizarse en una cuestión que parece baladí: de que los hornos comiencen su obra desde la única boca del mismo o que se cierre con llaves conjuntas personales.

XII. — Contralor de las entradas fijas.

Hemos tocado en forma general más arriba como se controlan los recursos variables.

Para los recursos o entradas, diré fijas o pre-determinables, el modo de contralor varía.

Tratándose de rentas de fondos públicos, p. ej. estas son fácilmente controlables por el período de los cupones, que responden a la clase y monto de las existencias.

Si se trata de recursos que debe cobrar directamente el receptor, bien sea de un contribuyente o de un arrendatario, prestatario, etc., será la Contaduría quien formulará el recibo por el cual — una vez entregado — formulará cargo al recaudador o tesorero responsable. El control será categórico: el saldo que en cualquier momento deberá hallarse en poder del responsable deberá estar formado por los recibos no cobrados y el efectivo que corresponda a los faltantes. Este mismo será para efectos de cualquier especie, a cobrar.

En forma general, al ejercer el contralor de una repartición deberá examinarse cuidadosamente cuales son sus recursos de acuerdo a la Ley que la rija, para establecer:

1.º Si se hace de sus recursos legales y

2.º Si los percibe en tiempo.

Debe tenerse presente que en la falta de recaudación o ingreso puede existir la comisión de delitos tan graves como en el uso indebido de fondos o especies que ya estaban en posesión del Estado. (Ver Art. 14 y 15 de la Ley de Contabilidad nacional). Así p. ej. un administrador en lugar de percibir los alquileres, cede sin pago al Fisco, bienes raíces que están bajo su dependencia. Es evidente que existe un acto irregular en esa falta de ingreso (Art. 186, Reg. gen. compt. publique y art. 40 al 41 Ley Contabilidad alemana).

XIII. — El contralor de la inversión.

El contralor de la inversión tiene dos fases:

1.º la autorización legal, complementada con la forma reglamentaria de cumplirla y

2.º la realización efectiva de las inversiones.

Para el primer aspecto, serán de examinarse las disposiciones que al caso correspondan: ley de presupuesto, ley especial, ley orgánica de la Institución, etc. Para la segunda parte, se trata en forma general de cumplir con las normas de la Ley de contabilidad.

Podría decirse, que salvo determinación especial de la Ley, las inversiones especiales, no correspondientes a las erogaciones normales de la administración, deben seguir igual proceso que estas.

XIV. — El contralor de los gastos.

Tomado conocimiento de un gasto corresponde la verificación del documento comprobatorio, en lo concerniente a su contenido y autenticidad.

En cuanto a su contenido, corresponde examinar el motivo, los cálculos y la suma establecida.

El concepto de la erogación debe caber dentro de las autorizaciones presupuestarias y además, dentro de la letra que rige las operaciones propias o características de la Institución.

El monto de la erogación, no debe exceder del límite que dentro de la autorización presupuestaria puede alcanzar.

El importe excedido no puede haber sido cubierto con el sobrante girado de otro renglón.

No puede disponerse para gastos, de recursos que no han sido autorizados para su cubrimiento o no han sido afectados. Debe

tenerse cuidado en este caso de que no exista un rubro de "Eventuales" o "Recursos varios" que salvarían la dificultad del administrador.

En el régimen por ejercicio no puede imputarse a un crédito ya caduco por vencimiento del ejercicio. Debe tenerse muy en cuenta la situación que puede plantearse con respecto a las reparaciones autónomas que pudieran alegar poseer un régimen de gestión y no de ejercicio.

En general, al pagarse, deben haberse cumplimentado dos ciclos previos, uno relativo a la contratación y el otro al trámite para el pago. Los gastos no relativos a suministros o a prestaciones de servicios contratadas, cumplen sólo el segundo ciclo.

El primero comprende cinco aspectos cuya realización deberá controlarse: 1.º Autorización para contratar el gasto; 2.º que esta lo sea por autoridad competente; 3.º cumplimiento en forma de lá licitación privada o pública (publicación, número de proponentes, garantía, ect.); 4.º Adjudicación, y 5.º conforme de la provisión o suministro.

El segundo presenta a su vez siete aspectos: 1.º que sea un gasto autorizado; 2.º que lo sea por autoridad competente; 3.º que la autorización sea previa; 4.º por cantidad suficiente; 5.º por concepto legal; 6.º con orden de pago firmada por la autoridad legalmente determinada y 7.º con intervención de la Contaduría Nacional o Contaduría de la repartición, en su caso, a los efectos de la liquidación e imputación.

Todo expediente de gastos debe contener todos los elementos de la tramitación y justificativos (1).

XV. — Contralor de los gastos a ingresar.

Entre los gastos cuyo pago se ordena al Tesorero o habilitado, existen sumas a consignarse a la orden de terceros, por descuentos por multas, servicio Ley 10.676, embargos. Puede ser un elemento de irregularidad por retención indebida. Debe llegarse a la finalidad de que conjuntamente con la liquidación principal se formulen por Contaduría los documentos complementarios para el ingreso en el día, cuyo cumplimiento podrá controlarse de inmediato.

(1) Véase referente a estos puntos: arts. 25, 26, 10, 64, 6, 14, 45, 31 y 7 de la Ley alemana; A. de Cupis, op. cit., pág. 163, 2o. t. y pág. 81, 2o. t. En materia de gastos por obras públicas: Ley 775, Ley 10.285. En Francia: pág. 1218, Code administratif, ed. Dalloz, París, 1926; "Comptabilité des travaux publics par E. Herbert y "Comptabilité départementale, etc. "Bib. des Travaux publics.

XVI. — El contralor de las especies.

Toda entrada o salida de efectos o especies pertenecientes a la Nación, constará del correspondiente asiento o partida en los libros manuales o diarios de las respectivas oficinas, encargadas de las especies o efectos mencionados.

Así dice, una composición del art. 8° de la Ley de Contabilidad, al que se le han suprimido las partes que se refieren al efectivo.

Los artículos 14 y 15, compuestos en igual forma, dicen respectivamente:

“Los encargados de la administración de especies o efectos pertenecientes a la Nación, son responsables de las especies cuya percepción les está encomendada”.

“Son igualmente responsables de las especies que entregaren indebidamente, esto es, o en mayor suma que los ordenado o cuando no lo hacen en virtud de la orden correspondiente y las que aleguen que les han sido substraídas o se han perdido, no les serán de abono o descargo sino prueban que han sido por caso fortuito y que tomaron las precauciones prescriptas por las leyes o reglamentos”.

El art. 27° dice a su vez con el texto íntegro, que: “La entrega de especies, efectos u otras pertenencias de la Nación se hará por las oficinas o encargado de su administración, en virtud de la orden correspondiente firmada por el Presidente o Vice-Presidente de la República en su caso, y por el respectivo Ministro con intervención de la Contaduría General”.

La sola enunciación de estos textos es suficiente a mi juicio para establecer dentro de nuestra ley de contabilidad la analogía de regímenes en lo que concierne al efectivo y especies. La Ley consagra la intervención previa de Contaduría General, el asiento diario, la determinación de la responsabilidad que implica cargo y descargo, y la orden de entrega.

Evidentemente el contralor por especies a cargo de la Contaduría Nacional, representa una dificultad enorme si se atiende al sistema de las unidades cargadas o descargadas; pero, tal régimen puede ser reemplazado con ventaja por el contralor por valorización, dejando el contralor por unidades para ser desarrollado por las propias reparticiones. En las grandes reparticiones con Contaduría General propia, esta llevará el contralor de especies, ejerciendo la fiscalización sobre los almacenes, sin perjuicio de los libros de existencia en estos.

El régimen de contralor por unidades ejercido en las repar-

ticiones nacionales, debe responder a los siguientes conceptos:

1.º Saldo diario de todas las cuentas de almacén que hayan tenido movimiento:

2.º Autorización previa y competente para el uso de las especies, constituyendo estas autorizaciones, con el documento de provisión, los elementos de descargo:

3.º Inventario periódico de las existencias por unidades para ser conformadas con los saldos de los libros de almacén y movimiento. En los bienes de cierto valor y de carácter permanente, cada uno de ellos podrá llevar la numeración, formándosele cargo a cada jefe de oficina por los bienes que existen en su dependencia.

Debe tenerse en cuenta que la realización del inventario lleva un doble objeto: la verificación de existencia y justiprecio de las mismas. (A. de Cupis — Importancia del inventario y otros puntos pertinentes, págs. 166, 169, 163 y 173 op. cit.).

XVII. — El contralor patrimonial.

Su concepto es tan amplio que teóricamente comprende podría decirse a todo; pero, se ha querido asignarle una significación especial queriendo determinar con él el contralor de los bienes del Estado. Dentro del carácter esencialmente práctico que he dado a esta exposición, no puedo permitirme entrar a extenderme sobre el concepto de las diversas clases de bienes del Estado. No obstante ello, puedo manifestar, que si convenimos en que los bienes públicos del mismo no son valorizables, siendo su simple mención cuasi utópica, quedan los bienes privados constituidos por muebles e inmuebles. Los primeros son abarcados por el contralor de especies y en cuanto al régimen de los bienes raíces, la ley de contabilidad habla de inscripción en un registro especial cuyas constancias no han entrado en forma sistemática a formar parte de la contabilidad a cargo de la Contaduría General de la Nación.

Deben distinguirse indudablemente los bienes privados de propiedad del Estado y aquellos que han sido adquiridos con los recursos de las reparticiones autónomas. Sobre esta distinción el Tribunal de Cuentas ha resuelto que los primeros no siendo un patrimonio del Estado general no deben inscribirse en el registro que fija la Ley de Contabilidad.

Debo también aclarar que el contralor integral es desde luego exigido a las reparticiones autónomas que realizan sus registros conforme al concepto de la contabilidad de gestión. También debe aclararse que el hecho de que la Contaduría Na-

cional no denuncie un estado integral en su contabilidad sumaria, no significa que aún las reparticiones dependientes del P. E. no lleven, como lo hacen, no sólo el contralor de especies, sino que también el contralor de la transformación de las materias que corresponde serles exigidos.

XVIII. — El contralor por el plan de contabilidad.

Establecer un plan de contabilidad y contralores para una repartición no sólo implica el deseo de perfeccionar su sistema, sino que dada la circunstancia de que cada cuenta tiene su denominación y su juego previamente determinados y dado el hecho de que no puede abrirse nueva cuenta, ni variarse el concepto de otra sin previa autorización; el pedido de autorización constituye un contralor eficiente, porque obliga a considerarse la razón en que se basa el referido pedido. Suponiendo una repartición autónoma que debe exponer su pedido al P. E., este por medio de la Contaduría Nacional a cuyo juicio someterá la modificación, puede salvar a tiempo, pongamos por caso, la comisión de una operación no autorizada por la carta orgánica de la Institución. Además el juego de cuentas en el balance deberá ser de acuerdo a lo aprobado no pudiéndose modificar el resultado real y si así lo hiciera, estaría claramente singularizada la responsabilidad de la operación. El plan de contabilidad así como los reglamentos de trabajo constituyen siempre una medida seria de contralor.

Desde luego, en dicho plan deberán establecerse los registros a llevarse y aquellos que deben ser rubricados. Lo primero contrarresta el peor enemigo del contralor que es la falta de constancias regulares y lo segundo da carácter fehaciente a los asientos que interesan. Es medida necesaria de contralor (por otra parte de acuerdo a disposiciones vigentes) que la rúbrica sea hecha por funcionario dependiente del M. de Hacienda, extraño a la repartición y que ella se estampe a ambos lados de la hoja, atento a lo que un caso experimental aconseja.

XIX. — Otras medidas de contralor y seguridad.

Como ha quedado dicho más arriba, la aplicación de los "contralores administrativos" no se opone a la práctica de los contralores "técnicos" y "contables" comunes. Veces aparecen unos u otros puros en sus formas, veces deben ser combinados. La misma consideración puede hacerse con respecto a las medidas de seguridad, que son como se sabe "preventivas" o "complementarias" del régimen de contralor.

Lo expresado explica la razón del por qué la administración pública es de mayor complicación que la privada; razón que puede sintetizarse desde nuestro punto de vista, en que a los contralores habituales, deben agregarse los netamente "administrativos".

XX. — El factor de la confianza, en el contralor.

Podría suponerse que dada la minuciosa reglamentación previa que para todos los actos de contralor debe ser puesta en conocimiento de los funcionarios, el factor de la confianza pudiera carecer del valor que en las haciendas privadas. Pero, no hay tal, y la razón es obvia. Por perfecto que sea un sistema de contralor, nunca podrá el impedir totalmente que los actos irregulares se cometan. El control aún permanente o continuo no se realiza simultáneamente con el acto del empleado ejecutor, pudiendo a veces por razón del tiempo o del cometido transcurrir un relativamente largo período entre la ejecución y el contralor. Estrechar esos términos es cosa a la cual debe tenderse, pero no siempre es posible. Por otra parte como ya se ha dejado dicho, la razón práctica del número de pequeñas operaciones complejas puede inducir a la delegación "de hecho" del contralor. También por razones de distancia, a veces debe renunciarse a medios de contralor perfectos, debiendo ser suplidos por medios accesorios, como ser la consignación de sus saldos en institutos bancarios, el canje de sus valores en existencia, etc.

Creo que estos casos generales dan suficiente idea de la importancia decisiva que tiene aún para el contralor administrativo el factor confianza. Podría completarse esta demostración con una razón poderosa. En todo control, existe un controlador y un controlado: la mala fe de ambos y su connivencia anulan todo efecto de la fiscalización. Ningún administrador sin funcionarios de confianza puede garantizar la regularidad de las operaciones de su dependencia. El profesor de Contabilidad administrativa Dr. Bayetto dice que la misma fianza tiene un valor relativo, pues en las grandes instituciones su importe debe ser forzosamente minúsculo frente a la responsabilidad en que puede incurrirse. En Francia se consideran "de jure" hipotecados todos los bienes del funcionario responsable; pero, aún así, estos pueden y suelen ser desproporcionados a la distracción de bienes en que pudiera caerse. Ningún valor puede reemplazar a la confianza.

XXI. — Las actuaciones y el contralor.

Como resumen de todo trámite administrativo está el expediente. El valor del expediente, **como acumulación de constancias,**

y desde el punto de vista del contralor es muy grande. Casi diré que en la mayoría de los casos para el contralor "a posteriori" es de un valor definitivo. Es la documentación de lo actuado y la expresión del procedimiento seguido. Creo ocioso traer casos prácticos que demostrarían acabadamente lo manifestado. Con ello no quiero sostener la necesidad de mucho expediente inútil; sino sólo sostener doctrinariamente y desde mi punto de vista, la absoluta necesidad de que cuanto concierna al manejo del patrimonio del Estado, debe quedar debida y suficientemente documentado por razones de **responsabilidad y control**. El conjunto de esa documentación en cada caso forma las actuaciones administrativas.

Pero, no es sólo necesario vigilar ese aspecto del expediente o sea que en él se acumulen escuetamente los documentos producidos. Es menester también contemplar la iniciación y trámite de los mismos y la organización de su archivo. Experimentalmente puedo confirmar la importancia de estos puntos. Deben organizarse los tres estados antedichos — iniciación, trámite y archivo — de forma que: 1.º se tenga un estricto conocimiento de cada actuación recibida o iniciada, para lo cual debe existir la refundición para la recepción, con las anotaciones pertinentes y 2.º disponerse los registros en tal forma, que permanentemente se pueda tener un control de las actuaciones retenidas por alguna de las dependencias. Para explicar la importancia de estas medidas aconsejadas, debe tenerse en cuenta, que en la manipulación del patrimonio del Estado, así como de los intereses de terceros, existen a veces situaciones que desean encubrirse. El contralor mencionado acelerará su revelación.

Conclusiones.

Este trabajo de observación propia no debe considerarse sino como un "ensayo" en esta materia aplicada. Y digo ensayo, porque como he tratado deliberadamente de excluir los largos motivos de contabilidad de la hacienda pública, para ceñirme al estudio de las formas del contralor; he debido crear y clasificar los aspectos de control, en tal forma, que den una idea lo más acabada posible de todas las reglas que he podido formar dentro de la interpretación de nuestra legislación sobre la materia.

Debo confesar que he tenido muy especialmente en cuenta cada uno de los casos de irregularidades comunes o acaecidas, para aconsejar los medios que pueden prevenirlas o aclararlas. La mención de los casos habría hecho quizá más interesante el trabajo, pero razones obvias me han impedido realizar dicha **nomenclatura**.