

Revista de Ciencias Económicas

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

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.

DIRECTORES

Dr. Alfredo L. Palacios
Por la Facultad

Ernesto Malaccorto
Por el Centro de Estudiantes

Edmundo G. Gagneux
Por el Centro de Estudiantes

REDACTORES

Dr. Enrique Julio Ferrarazzo
Jacobo Wainer
Por la Facultad

Máximo J. Alemann
Por el Centro de Estudiantes

José Rodríguez Tarditi
Por el Centro de Estudiantes

Año XVI

Marzo - Abril 1928

Serie II - N° 80 - 81

DIRECCION Y ADMINISTRACION
CALLE CHARCAS 1835
BUENOS AIRES

Cuenta general del Estado (*)

En Suiza la rendición general de cuentas al Congreso comprende dos cuerpos: la cuenta de la administración y la cuenta general del Estado (1), presentadas de acuerdo a su Constitución (2). La primera puede considerarse el balance consuntivo, de ejecución de las autorizaciones por el Administrador. La segunda, como expresión de las variaciones patrimoniales del dominio privado del Estado. Esa denominación, que usan también otras legislaciones (3), es más apropiada que la de cuenta de inversión (4) aun cuando, como yo lo sostenía (5), el concepto de inversión debe interpretarse de manera amplísima.

La elaboración de la cuenta general del Estado responde al "derecho de rendición" (6), complemento del derecho al balance preventivo (7) y constituye un contralor externo, "a posteriori", periódico y sistemático (8). Su contextura está vinculada a la técnica contable (9) y a la técnica presupuestaria (10).

La rendición de cuentas que puede clasificarse según la *extensión, el modo y la materia* (11) debe ser en este caso: de extensión general o total, de modo sintético-analítico y por la materia será patrimonial-financiera, respondiendo a las escrituraciones respectivas, pudiendo tener en el orden patrimonial los aspectos: jurídico, específico (de especies) o económico: de incremento o decrecimiento. En el orden financiero, responderá al régimen de competencia, de caja o de quasi-competencia (12).

También cabe la clasificación de las rendiciones en cuentas *administrativas* y *judiciales* (13), siendo de este doble contenido la cuenta general del Estado.

El *sistema gráfico* puede ser de carácter numérico, tabular o diagramático (14), sin perjuicio de que la cuenta suele ser acompañada de los alegatos, elementos complementarios o relaciones (15).

Su *método* debe responder a hacer posible la determinación de las *responsabilidades*, que pueden clasificarse, para mí, en: jurídica y política, abarcando la primera los aspectos:

(*) De un libro en preparación.

administrativo, civil y penal. Para algunos (16) se dividirían en administrativas y jurídicas, cabiendo entre éstas la contable, civil y penal. Para otros (17) las responsabilidades serían: administrativa y disciplinaria, civil, penal y política. Esta última (18) encarna las siguientes situaciones irregulares: 1ª mal desempeño del cargo, 2ª delitos en el ejercicio de sus funciones y 3ª crímenes comunes, que deberán resultar visibles del sistema gráfico o de los alegatos.

Los aspectos de *investigación* parlamentaria que debe permitir la cuenta son los que a continuación se enuncian: 1º formal, 2º computístico, 3º jurídico, 4º financiero, 5º patrimonial y 6º administrativo (19). Este último aspecto, más novedoso, se refiere a la *gestión administrativa*, tomada su acepción en un sentido restringido, concerniente al modo de haber administrado en la ejecución de una autorización legislativa, que respetada su forma, su monto y su concepto, puede ser desviada de las mejores conveniencias administrativas, en la parte que queda puramente a resolución del poder ejecutor.

Convendrá que la cuenta consulte en lo posible *objetivos estadísticos* que se procuran en especial mediante las *cuentas diferenciales* (20).

Al compilarse la cuenta, será menester establecer *el criterio de centralización* que debe regirla, que, a mi modo de ver, se produciría: 1º mediante la coordinación de cuentas de entidades dependientes (haciendas subalternas) (21); 2º dentro del concepto de la dependencia "hacendal" de los demás poderes (22), en que el pueblo ha delegado partes de su soberanía, y 3º la integración en la cuenta, de las reparticiones autárquicas (haciendas colaterales) (23), clasificando el dominio territorial, industrial, comercial, bancario, etc.

Con respecto a las *reparticiones autónomas* corresponderá desvincular las de dominio del Estado, de aquellas de asistencia social (24), propietarias exclusivas de sus bienes y derechos y de los institutos que no tienen sino la fiscalización y garantía subsidiaria del Estado (24).

Las *operaciones de contabilidad pública* que deberá reflejar, pueden resumirse en el compromiso de sumas, pago de gastos públicos, percepción de ingresos, manejo de fondos, manejo de especies (25) y administración de bienes.

Aparte de estos elementos, que sistematizados de acuerdo a la operatoria de la materia mediante ordenamientos contables, que automáticamente denuncian la irregularidad numéricamente ponderada, es menester haya *las conclusiones del tribunal de cuentas* (26) con respecto al contralor de las dichas operaciones (27).

No es de seguir en esta cuenta igual directiva que en las rendiciones comunes. Deben tenerse presentes *las características de la contabilidad del Estado* (28), que pueden resumirse así: a) función administrativa (no especulativa);

(29); b) organización para el ejercicio de la gestión, a efectos de determinar computísticamente la responsabilidad; c) doble escrituración financiera y económica y d) existencia de bienes no valuables (bienes del dominio público) y de bienes valorizables, entre los cuales pueden haber los no disponibles y o infructíferos.

Está igualmente vinculada a las *disposiciones escritas o reglas consuetudinarias*, en su caso, constituidas por el sistema institucional, código de contabilidad pública y leyes generales o especiales de recursos y gastos.

Las partes que compondrían la cuenta serían, a mi juicio, las siguientes:

			<i>Entradas y salidas:</i>
Financiera	{ analítica	}	a) Efectivas
	{ sintética		b) Movimiento de capitales
			c) De contabilidad especial • figurativas
Patrimonial	{ analítica		
	{ sintética		
Patrimonial — Financiera	(sintética		

* * *

Tomando cada una de las partes por separado, veremos primero qué aspectos deberá aclarar la sección financiera, que será analítica, con sumas totales que se transportan al balance sintético, patrimonial financiero:

**Existencias
activas
(diferencial)**

- | | | |
|---|---|--|
| 1º Efectivo — letras de propiedad y títulos | { | propios
terceros
caución
comprometidos |
| 2º Letras caucionando ingresos | | |
| 3º Derechos financieros | { | del ejercicio
de ejercicios anteriores |
| | | { Liquidados
En litigio |
| 4º De terceros | { | consignación
para pago por cuenta de terceros |
| 5º Fondos especiales con destino cierto | | |

**Existencias
pasivas
(diferencial)**

- | | | |
|---------------------------------|---|--|
| Cancelables | { | Deuda exigible
Letras de Tesorería
Títulos a amortizar
Cupones a pagar
Anticipos bancarios |
| En suspenso | { | Deuda de ejercicios vencidos, no imputada
En litigio |
| A plazo o condición determinada | { | Deuda flotante
" consolidada
" perpetua |

En lo que concierne a los aspectos que deberá aclarar la parte patrimonial, son, a mi entender, los que a continuación expreso:

A. Entradas e incremento	}	Dominio privado del Estado	{	Bienes raíces Buques Semovientes Especies de existencia " " consumo Derechos patrimoniales
--------------------------	---	----------------------------	---	---

A'. *Transformación del dominio público en privado.*

A". *Concesiones capitalizadas de bienes públicos.*

B. Existencia anterior	}	En cada una de las categorías enunciadas en A.	{	a título oneroso " " gratuito por nacimiento " cesiones recíprocas " transformación de bienes públicos
------------------------	---	--	---	--

C. Salidas	}	En cada una de las categorías enunciadas	{	a título oneroso " " gratuito por cesiones recíprocas " transformación de bienes privados
------------	---	--	---	--

C'. *Transformación de bienes del dominio privado en público.*

D. Amortización y perecimiento	}	En las materias amortizables y perecibles
--------------------------------	---	---

E. Consumo	}	En las especies de consumo
------------	---	----------------------------

F. Existencia actual	}	En cada una de las categorías de bienes del dominio privado.
----------------------	---	--

Como resumen de los elementos enunciados, debe elaborarse la parte patrimonial financiera de carácter diferencial y *no integral*, ya que no sólo la existencia de *bienes no valorizables*, o de otros, valorizables *sólo al efecto del control de su existencia*, así como de *bienes afectados especialmente a determinadas situaciones y de garantías* (31) que puede verse obligado el Estado a cumplir; hacen que un balance general sea una utopía, que no representará nada en concreto.

Activo:	Existencia de disponible teóricamente realizable	efectivo letras títulos	propiedad de la Nación id. de reparticiones autónomas id. de institutos garantizados	} sin sumar
	Existencia de derechos	financieros patrimoniales	idem idem	
	Anticipo a ejercicios futuros			

Pérdidas del ejercicio en las reparticiones autónomas:

Cuentas de orden	{ Depósitos de terceros Existencia para pagos a terceros
-------------------------	---

Pasivo:	Deuda en títulos Pasivo exigible Deuda exigible Compromisos pendientes de liquidación	} idem idem

Ganancias del ejercicio en las reparticiones autónomas.

Cuentas de orden.

A estos cuadros vendrán agregados los balances generales y estados demostrativos de pérdidas y ganancias de las contabilidades de gestión y en especial de la relativa a las reparticiones autónomas.

También se acompañarán, de acuerdo a la estructura gráfica de la cuenta, los *alegatos* que pueden versar sobre estos puntos:

- Nómina de órdenes de pago observadas,
- „ „ cuentas no rendidas e importe,
- „ „ bienes públicos cedidos o adquiridos,
- „ „ propiedades fiscales con su renta o uso,
- „ „ producto de concesiones de bienes públicos,
- „ „ litigios de determinada importancia: (importe, fecha, iniciación, estado, fiador o garantía.)

Como habrá podido apreciarse, he querido enunciar todos los elementos teóricos que se han de consultar para proyectar las reformas que con el tiempo nos lleven a la mayor perfección posible en la elaboración de la rendición general de cuentas al Parlamento, con el fin no sólo de facilitar su tarea de revisión, sino que también de procurar a la opinión pública y a sus órganos (contralor popular) un mejor y más completo conocimiento del manejo de la hacienda pública. Todos los elementos que en ella intervienen han sido prolijamente compulsados por mí, antes de elaborar los cuadros que preceden, que comprendo constituyen una aspiración teórica máxima, no realizable con los medios actuales de contabilización, pero en cuyos enunciados pueden irse seleccionando las situaciones factibles para mejorar nuestra deficiente cuenta de inversión, que basta compararla con su contenido a todos los elementos propuestos para apreciar su pobreza.

Al elaborar estos cuadros he tenido en vista los siguientes factores:

- a) teoría de la rendición de cuentas;
- b) situaciones prácticas de nuestro régimen administrativo;
- c) responsabilidades que deben destacarse;
- d) objetivos de la fiscalización legislativa;
- e) estado de la hacienda pública;
- f) demostración del equilibrio presupuestario;
- g) juicio de la gestión administrativa y
- h) fines estadísticos.

Dívico Alberto FÜRKNORN.

(1) "Eidgenössische Staatsrechnung mit Bericht des Bundesrates an die Bundesversammlung.—Dentro de este cuerpo se encuentran los siguientes elementos: en primer término "Verwaltungsrechnung" que es la cuenta de la administración con el balance diferencial de la ejecución del presupuesto; en segundo lugar, formando un concepto separado: "Abschlusskonto der Kapitalrechnung und Bilanz" (Balance o resumen de la cuenta del capital y balance general) "mit Gewinn und Verlustrechnung" (con el estado demostrativo de pérdidas y ganancias), "Kapitalrechnung, Verkehrsbilanz mit Vermoögens-veränderung" (cuenta de capital, balance de gestión con las variaciones patrimoniales) con capítulos para "Vermehrung" y "Verminderung" (incrementos y disminuciones); "Liegenschaftsrechnung-Vermögens-veränderung" (estado o balance de los bienes raíces) separados en "Produktiv" und "Unproduktiv" (fructíferos e infructíferos); cuadros de "Verschiedene Debitoren" und "Verschiedene Kreditoren (Deudores y acreedores varios) con amplia explicación de sus conceptos; "Inventar-rechnung", Inventario con las variaciones en aumentos y disminuciones; "Rechnung der Spezial-Fonds mit dem Vermoögens-veränderung" (Balance de fondos o cuentas especiales con las variaciones patrimoniales); "Bericht zur Kapitalrechnung" (alegato relativo al balance general y a las reservas). Finalmente y sin formar parte del referido balance general se registra el balance y estado demostrativo de pérdidas y

ganancias de la *repartición autónoma*: "Bundesbahnen" (Ferrocarriales del Estado).

Doy estos elementos, para que se pueda apreciar cómo en otros regímenes contables se ha llegado en gran parte a hacer prácticos una serie de los factores que contemplo después en mi planeo teórico-práctico, que será fracción de una obra en colaboración que preparamos.

(2) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft von 29 Mai 1874. Edición de la Bundeskanzlei, 1926.

(3) En España, por ejemplo. Véase págs. 434 a 442 y 482 del "Curso de contabilidades oficiales", por Francisco Accd y Bartrina, Madrid. Ed. Reus, 1916. También en pág. 580, 1er. tomo de "Administración y contabilidad de la hacienda pública", por Diego Villa y Lindemán y Joaquín Arnal y Fernández, Madrid. Ed. Revista de Legislación, 1907. En Alemania la denominación tiene analogía en su sentido: "Reichshansaltrechnung", parágrafo 77 y siguientes del "Reichshaushaltplan" del 31 de Diciembre de 1922, pág. 511 de "Sammlung von Reichsgesetzen Staats und verwaltungsrechtlichen Inhalt", por el doctor Carl Sartorius. Ed. Beck, München, 1925. Traducción no literal en "La nueva ley de contabilidad de la República Alemana", por Dívico Alberto Fürnkorn, 1926, Buenos Aires.

(4) Quien desee conocer su régimen puede consultar: Constitución Nacional, artículo 67, inciso 7º, "Régimen de la contabilidad pública en nuestra Constitución Nacional", por Dívico Alberto Fürnkorn, páginas 9 y 14 (final), Buenos Aires, 1927. "Ley de contabilidad y disposiciones complementarias", tomo I, compilado por Dr. Juan Bayetto, Dívico Alberto Fürnkorn, Eugenio J. Folcini y Jacobo Wainer, editado por la Facultad de Ciencias Económicas, año 1927; "Contabilidad administrativa nacional", por el doctor Mauricio E. Greffier, año 1917, Buenos Aires, y "Contabilidad del Estado", por Gualterio Pessagno, Buenos Aires, 1919.

(5) Fürnkorn, op. cit. (Rég. const.), pág. 9.

(6) Alessandro De Brun, "Contabilità dello Stato", año 1911, Milán, pág. 875, al tratar "Dei conti dei ministri", que de paso puede anotarse a efecto ilustrativo, encierra un régimen análogo al francés: "Manuel de législation financière", por Foiguet-Dupont, págs. 158 y siguientes; Ed. Rousseau, París, 1926, y "Régiment sur la comptabilité publique", por Voguet-Aris y Palant. Ed. Berger Levrault, París, 1924, págs. 107, 108, 152 a 157 y 158.

(7) "Nuestro contralor administrativo", por Dívico Alberto Fürnkorn, pág. 7, Buenos Aires, 1927.

(8) "Apuntes de contabilidad", del doctor Juan Bayetto. Centro Estudiantes de Ciencias Económicas, Buenos Aires, puntos 16 y 161.

(9) "Rendición de cuentas del Poder Ejecutivo", por Jacobo Wainer, en Revista de Ciencias Económicas, Junio de 1924, Buenos Aires.

(10) "Técnica del presupuesto municipal", por Carlos J. Ghirardi, en Revista de "Hacienda y Administración", pág. 13, Noviembre de 1923, Rosario de Santa Fe.

(11) "La ragioneria generale elaborata sul sistema delle funzioni amministrative", por Rosina Edoardo. Ed. Loescher, Torino, 1888; Tavola XVI.

(12) Como se trata en nuestro sistema en el cual la no existencia de la contabilidad de imputación preventiva (propiciada en uno de sus votos por el Congreso de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores Públicos Nacionales, pág. 62 de los "Anales" de dicho Congreso, año 1926, y tentada tímidamente en la Resolución del 3 de Enero de 1920 de la Contaduría Nacional, pág. 285 de la "Ley de contabilidad y disposiciones complementarias" (op. cit.); no permite la función de la "competencia".

- (13) Enrico Bruni, "Contabilità generale dello Stato", 4a. ed., Hoepli, Milán, 1914, págs. 414 y 428.
- (14) A. Masetti en "Ragioneria pubblica". Ed. Hoepli, 1911, pág. 203 y siguientes.
- (15) "Contabilità di Stato", por Emilio Ravenna (2a. ed.). Ed. Massa, Milán, 1889.
- (16) E. Bruni, op. cit.
- (17) Rafael Bielsa en "Derecho administrativo y legislación administrativa argentina", Buenos Aires, 1921, tomo I, sección B del Cap. III de la 2a. parte.
- (18) Joaquín V. González, cit. por Bielsa, pág. 298.
- (19) C. Bellini, "Trattato di ragioneria teoretica". Ed. Hoepli, cit. Giulio Giussani, "Ragioneria", Milán, pág. 294, y Vittorio Alfieri, "Ragioneria generale", citado, 2o. tomo, "Hacienda y administración", pág. 247.
- (20) Rosina Edoardo, op. cit.
- (21) Gitti e Massa, "Trattato completo di ragioneria", Edición 1924, pág. 273.
- (22) "Régimen de contabilidad pública en nuestra Constitución", ya citado, pág. 16, y en lo referente al control recíproco que la separación de poderes no impide, léase con provecho a Adolfo Posada a pág. 477 del "Tratado de derecho político", tomo I, Madrid, 1923. Edición Suárez.
- (23) Gitti e Massa, op. cit. En las organizaciones institucionales unitarias, también las cuentas provinciales; véase "Tratado de contabilidad para la estructura, comprobación y justificación de las cuentas provinciales de la hacienda pública", por Antonio González Cedrón, Ed. de la Revista de Legislación, Madrid, 1897.
- (24) y (24') Como la Caja Nacional de Jubilaciones y Pensiones Civiles y la Caja de Jubilaciones de Empleados y Obreros Ferroviarios, respectivamente.
- (25) Clasificación de Gastón Jèze.
- (26) Ver régimen de conclusiones (declaraciones de conformidad) en Francia: "Contralor judicial de los gastos públicos", por el doctor Italo Luis Grassi, pág. 211, tomo IV, de "Investigaciones de Seminario", Buenos Aires, 1925.
- (27) Para Villa y Arnal, tomo III, op. cit., este contralor comprende los siguientes aspectos: a) censura previa, b) censura única, c) censura de conformidad, d) censura de examen con reparos y e) censura de calificación de reparos.
- (28) Véase el interesante artículo de Palomino Zipitria en la Revista de la Asociación N. de Contadores y Peritos Mercantiles, Montevideo, diciembre de 1923, pág. 131.
- (29) Aced y Bartrina, op. cit., pág. 32 a).
- (30) Referentes en nuestro régimen a la ley 10.285 o a la posible práctica de las prolongaciones sobre el ejercicio que autoriza en forma general el artículo 43 de la ley 428.
- (31) Bajo el rubro de "Compromisos eventuales", Hiram C. Calógero nos indica análogo concepto en su artículo: "La fórmula de la Inspección General de Justicia para la publicación de los balances bancarios" en "Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, Comerciales y Políticas", de Rosario (Santa Fe), N° 3, Octubre 1927, y "Elementos de balances generales", N° 2, de Junio de 1927.