



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



El control administrativo sobre la preparación y ejecución del presupuesto

Bardelli, Rodolfo Francisco

1949

Cita APA:

Bardelli, R. (1949). El control administrativo sobre la preparación y ejecución del presupuesto. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

OFICINA

Dirección

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
INSTITUTO DE ADMINISTRACION PUBLICA

Tema de investigación: EL CONTROL ADMINISTRATIVO SOBRE
LA PREPARACION Y EJECUCION DEL PRESUPUESTO.

Alumno: Rodolfo Francisco Bardelli

N° de Registro: 8147

1501/0478

47

Buenos Aires, 29 abril de 1949.

Sr. Director del Instituto de Administración Pública de
la Facultad de Ciencias Económicas.

Dr. Juan Bayetto

S/L.

Tengo el agrado de dirigirme al Sr. Director a los efectos de elevar a consideración del Instituto de su digna dirección el trabajo de investigación correspondiente al 5º año de la carrera de Doctorado en Ciencias Económicas que, según se conviniera oportunamente con esa cátedra, debía versar sobre el tema relacionado con "El control administrativo sobre la preparación y ejecución del presupuesto".

El motivo que presidió la elección del tema de referencia, fué el de precisar las normas doctrinarias y prácticas que rigen aspecto tan fundamental de la vida financiera de los Estados modernos y, más particularmente, de nuestro país.

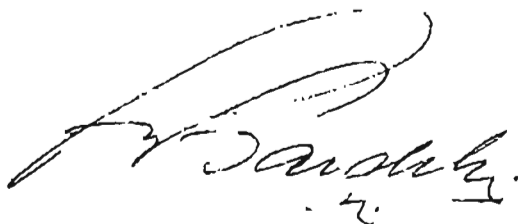
Es por ello, que en la parte preliminar y en los Capítulos I y II, se trata de analizar sucintamente la solución conferida por la doctrina y la legislación extranjera, a cada uno de los aspectos comprendidos en el tema principal, para luego examinar, de modo comparativo, el régimen legal y reglamentario vigente en la República Argentina.

Finalmente, en el Capítulo III, se ha tenido el propósito de concretar, prácticamente, el conjunto de principios técnicos desarrollados en las etapas precedentes — desde luego, con un criterio básico y no general—, a los efectos de posibilitar el alcance, si se quiere integral, de los beneficios derivados de la aplicación de las normas de un régimen de control presupuestario, que responda a un metódico y orgánico proceso de elaboración y ejecución.

Es de señalar que en oportunidad de estar dedicado el suscrito a la preparación definitiva del trabajo que se

acompaña, fué sancionada, con fecha 11 de marzo de 1949, la nueva Constitución Nacional, motivo por el cual no ha sido posible tener presente sus disposiciones en los aspectos vinculados con el tema objeto de investigación. No obstante, y a fin de actualizar el estudio realizado en sus partes pertinentes, se agrega a modo de apéndice, el texto de las actuales disposiciones constitucionales que tienen atinencia con el mismo.

Al agradecer al Sr. Director la orientación y el asesoramiento recibidos para la realización del trabajo de investigación que presento, hago propicia la oportunidad para saludarlo con mi más distinguida consideración.



n.a.: Rodolfo Francisco Bardelli

número de registro: 8147.

**EL CONTROL ADMINISTRATIVO SOBRE LA PREPARACION
Y EJECUCION DEL PRESUPUESTO**

I N D I C E

Pág.

BIBLIOGRAFIA Y FUENTES DOCUMENTALES	1
PARTE PRELIMINAR: NOCIONES GENERALES SOBRE CONTROL PRESUPUESTARIO.	
1- Concepto del control y su importancia en la administración de la hacienda pública. 2-Alcances del control presupuestario en las haciendas públicas, semipúblicas y privadas. 3-El derecho presupuestal como conquista de la organización política moderna. 4-El control externo y el control interno en la administración de la hacienda pública. 5-El control administrativo de la preparación y ejecución del presupuesto. Definición. Dependencias administrativas centralizadas. Dependencias administrativas descentralizadas. El sistema del Banco Central de la República Argentina. 6-La función elevada del control	3
Referencias	37
CAPITULO I: CONTROL ADMINISTRATIVO SOBRE LA PREPARACION DEL PRESUPUESTO.	
7-Generalidades. Etapa inicial del control financiero. El presupuesto como plan de acción de gobierno. Finalidades del control administrativo sobre la preparación del presupuesto. 8-El control administrativo sobre la preparación del presupuesto en la legislación extranjera. 9-La preparación administrativa del presupuesto en la legislación argentina. 10- Principios fundamentales que rigen la preparación del presupuesto. 11- Valuación de los ingresos (cálculo de recursos). 12-Estimación de los gastos (cálculo de egresos). 13- Equilibrio del Proyecto de presupuesto. 14- Conclusión	39
Referencias	68
CAPITULO II: CONTROL ADMINISTRATIVO SOBRE LA EJECUCION DEL PRESUPUESTO.	
15-Generalidades: segunda etapa del control financiero. Alcances y finalidades del control administrativo sobre la ejecución del presupuesto. 16- Organismos y funcionarios encargados de ejercer el control sobre la ejecución del presupuesto en la legislación extranjera. Alcances de sus respectivas funciones y atribuciones. 17-El sistema adoptado por nuestra legislación	69
Referencias	88
CAPITULO III: REGIMEN DE CONTROL ESCRITURAL.	
18-Generalidades. 19-Control contable sobre la preparación del presupuesto. Planillas de previsión de ingresos y egresos. 20-El control contable sobre la ejecución del presupuesto-Plan de Cuentas básico-Ejercicios prácticos-Registros Contables.	89
Referencias	153
APENDICE	154

BIBLIOGRAFIA

- ACED Y BARTRINA, Francisco - Curso de contabilidades oficiales. Madrid 1916.
- BAYETTO, Juan - Apuntes de Contabilidad Pública (Fascículos I al X).
- BONJOUR, Henri - El presupuesto del Reich Alemán - Traducción de Juan F. Paralien - 1933.
- BESSON - "Le controle des Budgets". pág. 435.
- CHITTARONI, Aldo V.- Contabilidad a cargo de la Contaduría General de la Nación - Fascículo I - Contabilidad del Presupuesto.
- CHITTARONI, Aldo V.- Contabilidad analítica del presupuesto financiero-Bs.As.1947.
- CHOLVIS, Francisco - Régimen de presupuesto para las empresas de capital privado -Buenos Aires 1948.
- FERRARAO, Enrique Julio - A propósito de la clasificación presupuestal de los gastos públicos -Publicado en la Revista de Ciencias Económicas de junio de 1925-Págs.373/413.
- FURNKORN, Divio Alberto- Cuenta General del Estado-Publicado en la Revista de Ciencias Económicas de marzo/abril 1928-Págs.1709/10.
- JARDIN, Vicoso - A contabilidade publica do Brasil- Período presupuestario -Traducción del Instituto de Administración Pública de la Facultad de Ciencias Económicas-Buenos Aires 1933.
- MALINVERNI, Remo.-Nuevo horizonte administrativo: El control del presupuesto- Traducción del Dr. Jacobo Wainer -Publicado en la Revista de Ciencias Económicas de junio de 1931- Págs. 481 y sigs.
- PATON, W.A.- Manual del Contador.
- RIPA ALBERDI, Vicente - El presupuesto y su control-Bs.As.1947.
- STOURM, René - Los presupuestos - Tomos I y II.
- WAINER, Jacobo - Control preventivo de los gastos públicos-Buenos Aires 1933.

FUENTES DOCUMENTALES

- CAMARA DE DIPUTADOS DE LA NACION - Diario de sesiones- Sesiones del 17/1/947, 6/2/947 (mañana), 6/2/947 (tarde), 7/2/947, 12/2/947 13/2/947 (mañana) y 13/2/947 (tarde).
- CAMARA DE SENADORES DE LA NACION - Diario de sesiones - Sesión del 14/2/947.
- CONTADURIA GENERAL DE LA NACION - Proyecto de un Plan para la Contabilidad del Presupuesto de los Entes Centralizados y Descentralizados del Estado -Buenos Aires 1949.

ESTADOS UNIDOS DE NORTE AMERICA -Plan financiero - El presupuesto Informe de la Comisión del Presidente Roosevelt -Publicación oficial.

INFORME DE LA COMISION TECNICA DEL PRESIDENTE ROOSEVELT - Sobre organización administrativa y control presupuestario.

INSTITUTO DE ADMINISTRACION PUBLICA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS - Ley de contabilidad y disposiciones complementarias Tomos I y II -Buenos Aires 1942.

INSTITUTO DE ADMINISTRACION PUBLICA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS - Tres proyectos de nueva ley de contabilidad pública -Buenos Aires 1944.

"LA NACION" - ediciones correspondientes a los días 9/9/48, 1/12/48, 23/12/48, 12/1/49 y 27/1/49.

LEY DE PRESUPUESTO Y CONTABILIDAD DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTE AMERICA DEL AÑO 1921.

MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION- Boletines semanales n.ºs. 18, 19, 35, 57, 86, 103 y 110.

MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION. Ley de contabilidad n.º 12961 y organización de la Contaduría General de la Nación - Reglamentación General Decreto 5201-48 - Bs.As.1948.

MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION - 3a.Conferencia de Ministros de Hacienda - Bs.As.1948.

PROYECTOS DE PLAN DE CUENTAS PRESUPUESTAL Y REGLAMENTACIONES VARIAS para la Sección:Decreto ley 31.665/44 del Instituto Nacional de Previsión Social.

REGLAMENTO PRESUPUESTAL DEL REICH -Ley del 31 de diciembre de 1922 Texto codificado el 14 de abril de 1930(Reichsgesetzblatt 1923, II N.º 2 p.17;1930, II, N.º 6 p.31; N.º 14, p.693; N.º 19 p.776).

SECRETARIA TECNICA DE LA PRESIDENCIA DE LA NACION -Plan de Gobierno 1947-51 Bs.As.1946 -Tomo II .

PORTE PRELIMINAR

Nociones generales sobre control presupuestario

1- Concepto del control y su importancia en la administración de la hacienda pública. 2- Alcances del control presupuestario en las haciendas públicas, semipúblicas y privadas. 3- El derecho presupuestal como conquista de la organización política moderna. 4- El control externo y el control interno en la administración de la hacienda pública. 5- El control administrativo de la preparación y ejecución del presupuesto. Definición. Dependencias administrativas centralizadas. Dependencias administrativas descentralizadas. El sistema del Banco Central de la República Argentina. 6- La función elevada del control.

1- Teniendo el presente trabajo, según se anticipó en las breves consideraciones que lo preceden a manera de introito, como finalidad fundamental, la de precisar las normas doctrinarias y prácticas que rigen el control administrativo en la preparación y ejecución del presupuesto, lógico es pues fijar el concepto básico y las funciones principalísimas que cumple el control en la gestión de las actividades esenciales que tienen a su cargo los estados modernos, para luego, pasar a analizar sus distintas subdivisiones y, por lo mismo, dejar perfectamente establecido los límites entre los cuales se desarrollará nuestra tarea de investigación.

Emanuele Besson, citado por R. Alberdi (1), al referirse a la función primaria del control expresa "Cualquiera que sea la organización de los poderes públicos, en una monarquía absoluta como bajo un régimen representativo, la gestión de la fortuna del Estado y, más particularmente, el empleo de los recursos amables que el impuesto deduce sobre la riqueza de la Nación, deben ser colocados bajo la vigilancia de un control atento, bajo la garantía de una contabilidad metódicamente ordenada. Toda gestión lleva un control, todo mandato desemboca en una rendición de cuentas. Esto es un principio general, que gobierna con un rigor igual la conducta de las fortunas privadas y la administración de los dineros del Estado".

Del párrafo transcrito, podemos establecer "prima facie" la amplitud y extensión integral que, doctrinariamente, el control

adquiere, en los casos en que nos encontramos ante una relación jurídica regida por las normas del mandato, como es aquella sobre la cual reposa la organización institucional de los estados civilizados. Ello ha llevado a Piernas Hurtado(2) a manifestar "que... el control, sin ser la única es una de las importantes finalidades de la contabilidad pública".

Coincidimos con este último concepto que delimita la importancia del control en la esfera de la administración pública y que no tiene el carácter absolutista que le han conferido otros autores, entre ellos Besta, citado por el Dr. Bayetto, ya que, como tendremos oportunidad de ver más adelante, el objeto de la contabilidad, tanto pública como privada, no es única y exclusivamente el del control, desde el momento que de la misma surgen cifras y datos que permiten orientar y examinar en su difícil tarea a los organismos encargados de la gestión económico-financiera de las haciendas confiadas a su administración.

Así lo ha entendido el Dr. Bayetto(3), el que por su parte acepta "que la contabilidad pública tienda, aparte de sus otras finalidades (como por ej., la de determinar preventivamente la utilidad de los hechos administrativos, orientar su ejecución, registrarlos y demostrar sus resultados), a impedir en lo posible los actos nocivos de los encargados de la administración, o descubrirlos con facilidad, rapidez y seguridad si aquellos se producen".

Percebimos, pues, que esta definición contiene los dos aspectos fundamentales de la contabilidad pública señalados precedentemente, es decir, el relativo al control y el referente a su función de orientadora de los pertinentes órganos administrativos, en el ejercicio del mandato que les ha sido conferido.

Fijadas la posición e importancia del control, pasaremos a ocuparnos del distinto alcance que los regímenes de control presupuestario tienen en la administración de las haciendas a las

que son aplicados.

2- Conforme a la clasificación practicada por la cátedra, las haciendas, según el carácter que revisten sus titulares, pueden ser públicas, semi-públicas o privadas.

En las primeras el poder administrador, como mandatario del pueblo, en quien reside la soberanía, ejerce la gestión de los bienes públicos tratando de encaminar su acción en el sentido de satisfacer las necesidades colectivas.

Las haciendas semi-públicas, se denominan así por el hecho de que solamente una parte de los individuos integrantes de la sociedad están directamente interesados en su desenvolvimiento, ya que los beneficios derivados de la administración de las mismas les están reservados a ellos en forma exclusiva. A los efectos del presente análisis y dado que la administración de esta clase de haciendas, difiere en aspectos no esenciales con respecto a las primeras, las consideraremos conjuntamente, para así, de esta manera, poder señalar los elementos fundamentales que distinguen al control presupuestario practicado en las haciendas públicas o semi-públicas, de aquél que se ejerce en las haciendas privadas.

Con respecto a esta última clase de haciendas, como su nombre lo indica, están referidas, a una o más personas, las cuales dirigen su gestión a administrar sus propios bienes con el objeto de obtener los mayores beneficios posibles, mediante el empleo de aquéllos en una determinada empresa lucrativa. Cabe señalar, no obstante, que en una acepción más amplia, se entiende por hacienda privada, la perteneciente a cada individuo integrante del conglomerado social. Pero, como el análisis de la aplicación de un régimen de control presupuestario en estos casos, nos llevaría a extendernos por demás en el desarrollo del aspecto en cuestión, limitaremos la exposición al referirnos a las haciendas privadas, ocupándonos únicamente de aquéllas cuyos titulares emplean sus bienes en una actividad que tiene por finalidad prin-

cipal la de obtener un lucro que les permita acrecer su patrimonio.

De la diferencia anotada en los párrafos precedentes, en lo que respecta a las haciendas analizadas, así como en lo relativo a los diversos fines que persiguen éstas en su actividad, se derivan los distintos métodos o sistemas empleados para controlar su desenvolvimiento.

Así, el control en las haciendas públicas y semipúblicas tenderá a establecer el correcto empleo de los fondos públicos por parte de los respectivos mandatarios, de modo de que los mismos sean utilizados para la satisfacción conveniente de las necesidades colectivas a que están afectados; ejerciéndose este control en diversas etapas -por intermedio de órganos de distinta dependencia y jerarquía, según se verá-, que van desde la autorización prestada por los representantes directos de los mandantes, hasta el momento en que aquéllos rinden cuenta a éstos de su gestión. Es por ello, que todo régimen de control a establecerse en la administración pública deberá comprender tres aspectos fundamentales: el control preventivo, el control simultáneo a la ejecución o concomitante y el control crítico o "a posteriori". Todos estos controles giran alrededor de un elemento básico, el presupuesto, el cual en las distintas fases de su limitada existencia, cumple con las finalidades enunciadas.

En la hacienda privada (4) no ocurre lo mismo, ya que el individuo encargado de su manejo no necesita requerir, en principio, autorización a nadie para emplear los fondos, y menos aún debe rendir cuenta de su gestión, desde el momento en que él es dueño y señor de sus bienes; es decir, jurídicamente hablando, no se trata en este caso de una administración por mandato, sino que la gestión es una consecuencia del ejercicio de un derecho de propiedad. Por lo tanto, el control presupuestario que se pudiera implantar quedará circunscripto a alcances más

limitados. El mismo participará de los dos primeros aspectos del control ya mencionados, de modo tal que el control preventivo fije un máximo en los gastos o costos compatible con los resultados económicos positivos de la explotación, y que el control simultáneo a la ejecución permita confrontar los hechos con las estimaciones efectuadas "a priori", a fin de realizar los ajustes pertinentes y evitar que, por falta de esa fiscalización de carácter permanente, la gestión se realice a pérdidas, sin que se adopten en su debida oportunidad las medidas conducentes a suprimir las desviaciones más evidentes del proceso productivo o de venta, en su caso. La elevada función de defensa de los intereses en juego que cumple el presupuesto en la hacienda privada y que, en cierto modo, no llena en la administración de la cosa pública, motivo por el cual en ésta se nota, en múltiples circunstancias, la realización de gastos supérfluos o innecesarios, en razón de que no existe siempre una relación directa entre los actos de administración y la incidencia económica que los mismos tienen con respecto a los resultados de la gestión, o lo que es igual, no existe un control permanente de carácter económico, nos lleva a afirmar que la principal finalidad de un programa de gastos aplicable a la hacienda privada es la de orientar y guiar al órgano administrador por el buen camino, señalándole los errores de dirección y de organización, en forma tal de coadyuvar a cuidar eficientemente los resultados económicos de la explotación.

Llegamos así a determinar el distinto alcance que el presupuesto, como elemento de control, tiene en la hacienda pública y privada. Ambas necesitan del mismo para orientar su actividad, pero aquélla lo requiere rodeado de mayores garantías por el hecho de que es necesario controlar, además, el desempeño de los mandatarios encargados de su administración. Esta circunstancia justifica, si se quiere, la falta de elasticidad de la que, con-

forme a la generalidad de las legislaciones, adolecen los presupuestos públicos, poniéndolos en evidente situación de desventaja con relación a los privados. Estos por su parte, al poseer aquélla condición, facilitan considerablemente la gestión de los órganos administrativos encargados de aplicarlos.

Es de señalar que uno de los propósitos principales perseguidos con la sanción de la ley 12961 de contabilidad, ha sido el de conferir mayor agilidad a la administración de la hacienda pública, tratando de corregir, aún a veces a costa de vulnerar ciertos principios doctrinarios, esa falta de flexibilidad a la que hemos hecho referencia y que, según hemos visto, traba, en aspectos de importancia, la ejecución normal del programa de gobierno.

Así, el miembro informante por la mayoría, diputado Degreef, al discutirse la sanción del citado cuerpo legal en la H. Cámara de Diputados de la Nación, fundamentó la reforma de la ley 428 en los siguientes términos(5): "El gobierno de la revolución no podía estar en mora respecto a la actividad administrativa del Estado, regida en su aspecto contable por la ley 428, y a ello obedece el proyecto de un nuevo cuerpo de disposiciones que permitan su desenvolvimiento más orgánico de ese aspecto de su acción. ✕

La vieja ley de contabilidad sancionada en 1870, había dejado de contemplar, desde hace muchos años, las necesidades reales de la administración pública que, en realidad, se veía trabada en su actividad normal, en primer término, por la rigidez de ciertos conceptos, y, en segundo lugar, porque el crecimiento vegetativo del Estado y la necesidad de afrontar nuevos trabajos exigen normas y procedimientos distintos"; y, por su parte, el Poder Ejecutivo, al referirse a los objetivos de la reforma, en el Mensaje acompañando el proyecto de nueva ley de contabilidad, expresaba (6): "La ley propuesta se articula bajo los mismos sanos princi-

pios y con el mismo equilibrado espíritu práctico que informaron en su hora a la ley 428, cuidando de hacer viable, útil y fácil el continuo desarrollo de la organización de los servicios del Estado, y sentando normas capaces de promover y amparar toda perfección posible en su futura evolución.

Aparte de la necesidad de contar con una ley permanente que regule la extensa y variada actividad administradora del Estado, fijando cauces amplios que permitan el progreso constante de la organización, se hace actualmente aún más necesario contar con una ponderada y eficiente ley normativa de nuestro régimen administrativo, a fin de cooperar a la eficaz realización, en este aspecto, del Plan de Gobierno que el Poder Ejecutivo ha sometido a la consideración de V. Honorabilidad."

3- El presupuesto constituye, a la vez que un programa de gobierno, la manifestación de un derecho inalienable por el cual se revela la existencia de la soberanía. Así lo han entendido los Estados modernos, los cuales, desde los orígenes de su organización actual, han enunciado como principio fundamental, el derecho que tiene el pueblo de disponer del empleo y manejo de la fortuna pública.

Inglaterra, según señala Ripa Alberdi (7), fué quien primero se inició en la conquista de la soberanía popular en materia de presupuesto. En su "Carta Magna" se estableció el principio de que es el parlamento quien debe autorizar los gastos y fijar los impuestos (8).

Siguieron el ejemplo de su madre patria los Estados Unidos de Norte América al enunciar, por primera vez en este continente, el derecho fundamental de la organización democrática, en oportunidad de triunfar en la revolución que les dió su independencia política.

El derecho presupuestal fué luego refirmado por la Revolución Francesa de 1789, mediante la inserción en la Constitución de 1891

de un artículo, el 14, cuyo origen está en la propia Declaración de los Derechos del Hombre de 1789 (art.XIV), que textualmente expresaba: "Todos los ciudadanos tienen el derecho de constatar por ellos mismos, o por intermedio de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de controlarla libremente y de verificar su empleo."

En nuestro país, las primeras normas financieras inspiradas en el derecho que comentamos, aparecieron con la progresista administración del gobierno de Martín Rodríguez y su Ministro de Hacienda Manuel José García (Decreto del 19 de mayo de 1821) y siguieron también con las disposiciones que puso en vigor Bernardino Rivadavia, imbuido de las corrientes renovadoras que, en éste como en tantos otros aspectos de la vida institucional, nos llegaban del viejo continente. Esta situación se cristalizó una vez que nuestra patria alcanzó su anhelada organización política y, así, en su Constitución de 1853 -cuyos principios principales se basan en los trabajos previos de J.B. Alberdi quien, refiriéndose al presupuesto como programa de gobierno, ha afirmado que el mismo "es el barómetro que señala el buen sentido y civilización de un país"- el inc.7 del artículo 67 reconoció, a los representantes del pueblo, el derecho de "fijar anualmente el presupuesto de gastos de administración de la Nación, y aprobar o desechar la cuenta de inversión."

Dejando un poco de lado el derecho positivo, podemos percibir que en el campo de la doctrina también se ha reconocido la importancia que, en el sentido analizado, tiene el presupuesto. M. Dubois de l'Estang, citado por Stourm, define el presupuesto de la siguiente manera: "El presupuesto tiene por objeto señalar las cantidades que los particulares deben entregar para los gastos de utilidad general y disponer soberanamente el empleo que debe darse a estos recursos."

Examinada sintéticamente la génesis del derecho presupuestal

moderno y la posición doctrinaria generalizada entre los autores especializados en la materia, cabe agregar, para concluir con esta sucinta reseña, que el mencionado derecho se ha ido arraigando paulatinamente en los distintos Estados, de manera tal, que podemos afirmar sin temor a equivocarnos, que la mayoría de las constituciones o disposiciones fundamentales que rigen el destino de los pueblos, poseen cláusulas que lo contienen como índice revelador de la soberanía de los mismos.

4- En el punto 1° de la presente parte preliminar, nos hemos ocupado de fijar conceptos con respecto a la noción e importancia de la función fundamental que cumple el control en la administración de la hacienda pública.

Por otra parte, en el apartado 2° hemos enunciado, en términos generales, las características y alcances del presupuesto, al que consideramos como elemento o instrumento básico, alrededor del cual giran todos los controles a que se halla sometida la administración financiera, y que en su integridad constituyen lo que podríamos definir como régimen de control presupuestario.

Teniendo el presente trabajo de investigación por objeto, el análisis y estudio del control administrativo de la preparación y ejecución del presupuesto, se hace necesario realizar una clasificación de las partes en que se divide el régimen mencionado, a los efectos de delimitar de modo preciso nuestra exposición.

La primera división básica del control presupuestario es la relativa al control externo y al control interno.

Refiriéndose a este aspecto primario de la clasificación que estamos desarrollando, el Ministro de Hacienda de la Nación, Dr. R. Cereijo, en oportunidad de discutirse la sanción del proyecto de la ley 12961 en la H. Cámara de Diputados, expresó (9): "Desde épocas remotas todos los estados demostraron interés en fiscalizar los actos de su administración financiera y patrimonial. Por una parte, el poder administrador trata de asegurar que sus subalter-

nos desenvuelvan su actuación sobre la base de la más completa corrección (control administrativo: interno). Por la otra, el pueblo, como propietario exclusivo de la hacienda pública, fiscaliza por diversos procedimientos la gestión del mandatario, determinando su responsabilidad si ha excedido los límites del mandato conferido (control legislativo: externo). Se llega así a la primera y más amplia clasificación del control: el interno y el externo. El primero, cuando es ejercido por la administración en su propio beneficio; el segundo, el impuesto por el pueblo sobre sus representantes."

La claridad de los conceptos transcritos nos exime de todo comentario con respecto a la división básica del control financiero. Sin embargo, hemos de utilizar en el análisis para determinar las materias que comprenden el control externo y el interno.

Es generalmente admitido en la doctrina y en la legislación que el control externo o parlamentario, debe ejercitarse preventivamente y "a posteriori". Sobre el primer aspecto -control legislativo "a priori"- no se notan diferenciaciones de fondo; pero, en lo que respecta al control crítico, se perciben distintas soluciones en relación a la oportunidad en que se aplica y, también, con relación a la dependencia institucional de los organismos encargados de ejercitarlo.

En la mayoría de los países, que marchan a la cabeza en cuanto a organización funcional del control sobre la gestión pública se refiere, el control externo continuo y crítico es ejercido por Tribunales de Cuentas, instituciones autónomas cuyas principales funciones son las relativas al control externo permanente y al asesoramiento al Parlamento, de los diferentes aspectos vinculados a la materia objeto de su fiscalización.

Así, en Italia, Bélgica, Alemania, España, Francia, Holanda, Portugal, Japón, Brasil, Uruguay, Perú, Paraguay y en nuestro

país, en algunas provincias: Buenos Aires, Córdoba, Entre Ríos, Mendoza y Jujuy, esos organismos asumen el carácter de cuerpos colegiados, y en Inglaterra y en Estados Unidos de Norte América -sin una según el órgano de controlar independiente del Poder Ejecutivo es integrado en forma unipersonal por el "Comptroller and Auditor General" y por el "Auditor and Comptroller", respectivamente (10).

El sistema de ley 428, incluyó a las funciones del Tribunal de Cuentas como parte integrante de las asignadas a la Contaduría General de la Nación, organismo de carácter netamente administrativo, dependiente del Poder Ejecutivo. Este sistema, como reiteradamente lo señalaron la cátedra y los especialistas en la materia, adolecía de fallas fundamentales ya que, el órgano fiscalizador se hallaba en situación de directa dependencia con respecto a la administración a la que debía controlar; la falta de inamovilidad de los funcionarios que formaban parte del Tribunal venía a ahondar más aún la deficiencia apuntada y, todo ello, unido al conocimiento global y tardío del Parlamento -en oportunidad en que se le renía la cuenta de inversión- con respecto a los actos de ejecución del presupuesto realizados al margen de las disposiciones legales vigentes, completaban las características salientes de este régimen de control externo de una muy relativa eficacia práctica.

Teniendo en cuenta estos antecedentes, en diversos proyectos presentados al Parlamento se trató de corregir la situación anómala que comentamos, y, en oportunidad de discutirse lo que hoy es el régimen de la ley 12961, la cuestión que más ocupó la atención de los legisladores fué, precisamente, la relacionada con la ubicación institucional del Tribunal de Cuentas.

En definitiva, quedó sancionado un régimen de características muy similares al instituido por la ley 428.

Para fundamentar esta posición, el Poder Ejecutivo y la mayo-

ría de ambas Cámaras legislativas basaron, principalmente su criterio en dos razones que el Sr. Ministro de Hacienda expuso concretamente en la discusión parlamentaria, a saber (11):

- a) Razones de índole constitucional, y
- b) Razones de economía de organización y eficiencia de funcionamiento.

Refiriéndose al primer grupo de razones enunciadas, el miembro informante de la mayoría de la comisión de la H. Cámara de Diputados, diputado John W. Cooke, manifestó (12) que no encontraba ubicación, en nuestro sistema constitucional, al Tribunal de Cuentas como órgano independiente. Pero, en una parte de su exposición notamos cierta contradicción que luego nos permitirá justificar nuestra posición doctrinaria. En efecto, al ocuparse de un aspecto relacionado con delegación de facultades, textualmente expresaba: "Hoy se ha hablado de delegación de facultades. Las facultades de fiscalización y de control las tiene en última instancia el Congreso de la Nación. No puede delegar en tribunales de este tipo -se refiere a organismos independientes-, pero si puede delegar a determinados órganos, con perfecta ubicación dentro de la división tripartita de poderes, una serie de facultades que constituyan un control de carácter administrativo y que rodeen de las mayores garantías la gestión administrativa y contable del ejercicio financiero del Estado..."

Ahora bien, no vemos que razón de orden institucional existe para que si, reconocida al Parlamento la facultad de delegar funciones a determinados órganos, esta delegación de funciones deba ser necesariamente administrativa y por lo tanto dichos organismos deban depender del Poder Ejecutivo. Lo lógico y constitucional sería que dependieran del mismo Poder que delega las funciones. Aquí está el punto principal de la cuestión y de aquí nace la solución del problema, a nuestro juicio, en el régimen constitucional argentino.

Este razonamiento que tiene su punto de partida en los fundamentos mismos del criterio que en definitiva privó, lo hallamos claramente precisado en la exposición del diputado Sr. Bouline que textualmente reproducimos en las partes pertinentes (13): "Es evidente que los mismos principios que tenemos acá, son los que han determinado en otros países, la creación de estos cuerpos, órganos jurisdiccionales de tipo judicial. Así por ejemplo, en Estados Unidos, el contralor general actúa como delegado del Congreso, y en virtud, precisamente, de la facultad que éste tiene de examinar las cuentas de la administración. Así lo establece especialmente la ley de 1921, a cuyo respecto se suscitó alguna discusión, porque el presidente Wilson observó que ello podía significar invadir las prerrogativas propias del Poder Ejecutivo, pero el Congreso insistió y la ley fue sancionada y promulgada cuando ya había desaparecido el presidente Wilson". (Conforme deja expresado en un diálogo el diputado oponente, las constituciones norteamericana y argentina, en el aspecto en cuestión, son iguales). Más adelante agrega: "De todas maneras, nuestra Constitución, al conceder al Congreso, la facultad de examinar las cuentas, le ha dado una facultad, y es un principio de derecho constitucional que, dada una facultad, están dados ya implícitamente los medios para ponerla en ejercicio. El tribunal de cuentas actuaría en este caso como delegado del Congreso, y esa delegación es perfectamente factible. Lo que está prohibido en la doctrina del derecho público, es la delegación de las facultades de un poder a otro, pero dentro del mismo poder es lícito que cualquiera de las ramas que componen el gobierno de la Nación, darse todos los órganos apropiados para llenar su función, y si el Congreso ha de ser quien juzgue en definitiva, no se ve cómo podría prohibírsele que creara los órganos necesarios para garantizar por anticipado la eficiencia de ese juicio de cuentas que debe realizar..."

Por otra parte la constitucionalidad del Tribunal de Cuentas ya había sido admitida en ocasión del debate a que dió lugar la sanción de la ex-ley de contabilidad 428. En efecto, el senador Frías, citado por el diputado Baulina (14), expresó sobre el particular: "Respecto a lo que se ha dicho, que la Constitución prohíbe crear tribunales de cuentas, yo diré que nunca debe entenderse la Constitución de manera que nos conduzca al absurdo, y sería absurdo entender que el Congreso de la Nación está trabado por la Constitución, de manera que no pueda crearse entre nosotros lo que en todas partes existe: un tribunal que asegure que la plata del pueblo ha sido bien gastada".

Además, ese parece haber sido el criterio primitivo del Poder Ejecutivo con respecto a la separación de los organismos que tienen a su cargo la realización del control interno y externo sobre la ejecución del presupuesto ya que, en la interpretación gráfica del Plan de Gobierno 1947-51, preparado por la Secretaría Técnica de la Presidencia de la Nación (Bs.As.1946, Tomo II, pág.80), se proyectó una distribución de funciones -en la forma que ilustra el gráfico que se acompaña a fs.17 - que estaba en un todo de acuerdo con los principios doctrinarios que analizamos.

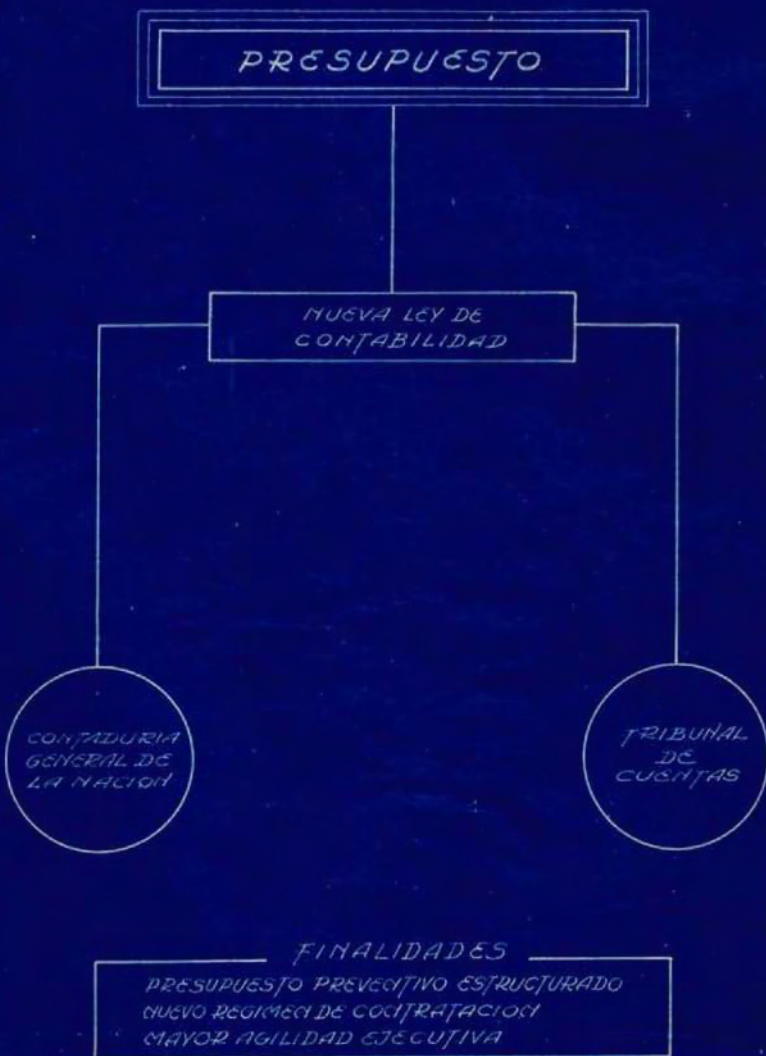
Queda un último aspecto que dilucidar en relación a las cuestiones planteadas en el desarrollo de la discusión parlamentaria de la ley 12961, que se encuentran vinculadas a la posibilidad o imposibilidad de instituir un Tribunal de Cuentas independiente del Poder Ejecutivo, y es la referente a que los miembros del mencionado Tribunal no podrían -constitucionalmente- enjuiciar a los miembros del citado Poder. Esta cuestión fué expuesta a la Cámara de Senadores, por el Sr. Ministro de Hacienda, al contestar al senador Sr. Bavio, quién se lamentaba de que no se hubiese previsto, en el proyecto a consideración de nueva ley de contabilidad, la creación de un tribunal de cuentas con facultades propias y reglamentado en la forma en que ya existe en otros países y en algunas

PRESIDENCIA DE LA NACIÓN
SECRETARÍA TÉCNICA

Plan de Gobierno 1947-51

Tomo II (Interpretación Gráfica)

Buenos Aires 1946
(Página 80)



provincias argentinas (15).

La reflexión del Sr. Ministro de Hacienda es apropiada para el caso en que el Tribunal de Cuentas aparezca, como sucede en la Provincia de Buenos Aires, como un poder extraordinario, cuyos fallos alcanzan al gobernador y a los ministros del Poder Ejecutivo (16); pero no lo es para el supuesto -aceptado por la legislación extranjera, pudiendo citarse como caso típico el de Bélgica- en que los miembros del Tribunal no tienen jurisdicción para aplicar sanciones al poder administrador. En estas circunstancias, como correspondería, en nuestra opinión, en el régimen constitucional argentino, es el propio Poder Legislativo el que enjuicia a los miembros del Poder Ejecutivo, a base de las informaciones y actuaciones llevadas a cabo por el organismo técnico en el que, por razones prácticas, se ve obligado a delegar las funciones fiscalizadoras permanentes, mientras éstas no revelan ninguna anomalía.

Tal es el criterio doctrinario que permitiría, conjuntamente con los principios ya analizados, instituir el Tribunal de Cuentas independiente del Poder Ejecutivo y dependiente del Poder Legislativo, sin afectar la estructura de nuestro régimen constitucional.

Según ya hemos visto, la posición del Poder Ejecutivo en este aspecto de la ley de contabilidad, además de los fundamentos de orden constitucional que sucintamente hemos comentado, se sostenía en razones de economía de organización y eficiencia de funcionamiento.

Quizás la creación de una nueva instancia en el proceso de control que se ejerce con respecto a la ejecución del presupuesto, hubiese atentado contra esos principios funcionales a que hizo referencia el Sr. Ministro de Hacienda; pero, no obstante, admitida la constitucionalidad del procedimiento, no parece admisible subordinar principios de fondo -como son aquellos en que se

basa el control legislativo-, a inconvenientes tal vez relativos que pudieran obstaculizar la eficiencia de la organización administrativa.

Decimos que las dificultades hubiesen podido ser relativas por las siguientes causas:

- 1.) Principios de racionalización administrativa indican que un control superior puede llegar a suprimir, en términos generales, a un control inferior.

Si suponemos que el control externo delegado da su conformidad con respecto a determinados actos de administración, ¿qué necesidad existe de efectuar nuevas verificaciones -como lo exige el control administrativo interno- para que el Poder Ejecutivo tenga la seguridad de que sus subalternos han desarrollado su actuación sobre la base de la más completa corrección? Creemos que, en principio, no existe ninguna que se vincule a aspectos de control. Es decir, que no excluimos, en este examen, las informaciones analíticas (preparación del presupuesto, por ej.) o sintéticas (partes contables de ejecución) que necesariamente deben centralizarse en el Ministerio de Hacienda para permitir al Poder Ejecutivo conocer el panorama inmediato o la marcha de la administración y controlar financiera, pero no contable o legalmente, la política integral de gobierno.

Por ello opinamos que, en principio, y salvados con el tiempo los inconvenientes mayores que pudieran provenir de un cambio radical de sistema, la facultad que el art. 81 de la ley 12961 confiere a la Contaduría General de la Nación, con respecto al establecimiento de fiscalías permanentes en las reparticiones o entidades descentralizadas, podría ser otorgada a las delegaciones del Tribunal de Cuentas dependiente del Poder Legislativo, sin afectar en mucho las razones de economía de organización y eficiencia de funcionamiento a que

se ha hecho referencia.

- 2) Según hemos tenido oportunidad de ver, en el apartado 2° de la presente parte preliminar, una de las características fundamentales que diferenciaban el presupuesto público del presupuesto privado era, precisamente, la distinta flexibilidad que les correspondía.

Por lo tanto, las razones que nos ocupan, no se hallarían afectadas -si lo estuvieran- por inconvenientes atribuibles exclusivamente a la institución de un Tribunal de Cuentas, sino que a dificultades inherentes a todo régimen de control que se ejerza sobre las haciendas públicas, como así lo han debido de entender y experimentar los estados que han aplicado dicho sistema de control externo en la forma conocida; y

- 3) Conforme se podrá apreciar, en el ya citado gráfico demostrativo del Plan de Gobierno 1947-51 en el aspecto vinculado con la ley de contabilidad (fs. 17), la creación de un Tribunal de Cuentas independiente de la Contaduría General de la Nación, parecería no oponerse, al menos en principio, a una "mayor agilidad ejecutiva".

La digresión precedente ha sido motivada por el propósito de determinar, doctrinariamente, de modo preciso, el alcance que corresponde al control externo y al control interno. De ella podemos deducir que en rigor compete al Parlamento el control previo (sancción del presupuesto) y el control crítico (examen y juicio de las rendiciones de cuentas de la administración).

Quedarán, pues, reservados a la esfera del control administrativo o control interno -tema principal de la presente investigación- los aspectos estrictamente vinculados con la preparación y ejecución del presupuesto.

5-Sobre la base de lo ya expuesto, entendemos por control administrativo de la preparación y ejecución del presupuesto, el conjunto de medios empleados para fiscalizar a los organismos públicos compe-

tentes, en los distintos aspectos relacionados con la elaboración de los respectivos anteproyectos financieros anuales, con el cumplimiento de las autorizaciones que en definitiva les son conferidas para gastar y con el proceso de recaudación y manejo de las rentas públicas confiadas a su gestión.

Dada con carácter general la definición que antecede, pasaremos a ocuparnos, también en términos generales, de las divisiones del control administrativo y de las normas básicas que las caracterizan.

En un primer plano, y siguiendo una línea decreciente en la intensidad del control, nos encontramos con las dependencias administrativas centralizadas, es decir, aquellas dependientes de modo directo del Poder Ejecutivo.

En este régimen de organización institucional, con el tiempo se llegó a notar, más que en ningún otro, la necesidad de agilizar la administración, ya que la misma se tornaba pesada, como consecuencia del obligado proceso de centralización a que llevaba la resolución y/o autorización directa y de modo individual de la mayor parte de los actos administrativos, por el propio Poder Ejecutivo.

Reaccionando ante esta situación, verdaderamente en pugna con principios elementales de racionalización administrativa, el citado Poder puso en vigor un nuevo régimen -Acuerdo del 14 de julio de 1931-, que no ha sido alterado en el fondo por las disposiciones de la ley 12961, tendiente a corregir ese estado anómalo, mejorando los sistemas de fiscalización y agilizando los trámites.

Se crearon, pues, dos instituciones de control en los Ministerios y grandes reparticiones comprendidos en el régimen: una de control interno propiamente dicho- Direcciones de Administración- y otra de control externo delegado (17) -Delegaciones de la Contaduría General de la Nación-.

Las características de este sistema de control "in situ", que tiene su mayor analogía, en el marco de la legislación extranjera, en el sistema francés, las analizaremos en detalle al examinar detenidamente las funciones que las mismas tienen asignadas en punto a fiscalización, en la preparación y ejecución del presupuesto.

Además de ese control "in situ", el Ministerio de Hacienda ejerce un control con respecto a los proyectos de presupuestos que deben remitirle los respectivos Ministerios o Secretarías de Estado, cuyos alcances precisaremos oportunamente; y, por intermedio de la Contaduría General de la Nación, mediante un régimen de control escritural -basado en los principios fundamentales de los arts. 57 y 58 de la ley 12961, y en las disposiciones reglamentarias de los Decretos de fechas 14 de julio de 1931, 10 de febrero de 1932, 31 de diciembre de 1934, 19 de febrero de 1938 y, últimamente, en las normas de la Resolución n.º 3608, del 20 de diciembre de 1947, dictada por la Contaduría General de la Nación a los efectos de adaptar el régimen contable a la nueva estructura del presupuesto emergente de la sanción de la ley 12961-, centraliza y fiscaliza la actividad financiera de las dependencias administrativas que nos ocupan.

En definitiva, el control administrativo con respecto a las dependencias administrativas centralizadas se ejerce:

- a) Internamente: por las Direcciones de Administración (preparación del presupuesto, régimen de compras y ejecución del presupuesto en general, y contabilidad financiera analítica)
- b) Externamente: por las dependencias que comprende la Subsecretaría Financiera del Ministerio de Hacienda, en cuanto a preparación del presupuesto se refiere -Resolución, 15 de mayo de 1931-(18); por Delegaciones de la Contaduría General de la Nación, en lo referente al control permanente "in situ" de todos los aspectos atinentes a la ejecución del presupuesto; y, por la

Contaduría General de la Nación, en lo que concierne al control sintético de las registraciones practicadas en la contabilidad financiera de cada repartición.

Quedaría, pues, para cerrar el ciclo del control administrativo sobre las dependencias centralizadas que se ejerce en nuestro país, el examen y juicio de cuentas que también está a cargo de la Contaduría General de la Nación; pero, que, conforme ya expusieramos, por entender que esas funciones, en sus aspectos fundamentales, no son de incumbencia de ese organismo, sino que corresponden a un Tribunal de Cuentas dependiente del Parlamento, no serán objeto de análisis detallado en la presente investigación.

En segundo lugar, dentro del desarrollo que estamos practicando, aparecen las dependencias administrativas descentralizadas, clasificación en la que no incluimos, a pesar de que en principio están comprendidas, a las entidades oficiales que integran el sistema del Banco Central de la República Argentina, por ser de aplicación a las mismas el régimen especial, que luego comentaremos, dispuesto por el art. 124 de la nueva ley de contabilidad.

Con respecto a las dependencias de este segundo grupo, es de hacer notar que parecería percibirse una tendencia opuesta en la legislación, si se quiere, a la anotada para el caso de las entidades centralizadas y aún para otros múltiples aspectos contemplados en las disposiciones que informan la ley 12961.

En efecto, el principio primario que determina la división de las dependencias públicas en centralizadas y descentralizadas, es, precisamente, el de conferir a éstas la agilidad y celeridad administrativas indispensables que requieren en su carácter de entidades dedicadas, por lo general, a actividades de corte netamente comercial o industrial. Es decir, que al darles ese régimen administrativo especial, se quiere suprimir, en lo posible, las dificultades

128

tades que de otro modo pondrían en situación de evidente desventaja a dichas instituciones con relación a las entidades privadas que se dedican a similares explotaciones, según ya ha sido dado apreciar.

A ese principio, en un primer análisis se opondrían las disposiciones de los arts. 119 y 123 de la ley 12961 y la contenida en el art. 12 del Decreto Reglamentario N 5201/48.

En efecto, el art. 119 de la ley de contabilidad determina que "quedarán bajo el control directo del Poder Ejecutivo a los efectos de la orientación de sus actividades y supervisión de sus planes y no obstante cualquier disposición en contrario de las respectivas leyes orgánicas, el gobierno y administración de las entidades descentralizadas;" y el art. 123 establece que "quedan derogadas todas las disposiciones de leyes anteriores en cuanto autorizan a las entidades descentralizadas, de cualquier naturaleza, a efectuar el nombramiento o remoción, por su sola autoridad, de personal de su dependencia".

Por su parte, el art. 12 del Decreto N 5201/48, al reglamentar el art. 12 de la ley, referente a la facultad reservada al Poder Ejecutivo de disponer de los créditos autorizados por el presupuesto, dispone que la misma comprende los créditos asignados para las entidades descentralizadas cuando tengan relación con lo dispuesto en el art. 119 de la ley.

De lo expuesto, podría deducirse que el criterio que informan las disposiciones legales y reglamentarias puestas en vigor señala una marcada tendencia a suprimir la diferenciación esencial existente entre la administración financiera de las dependencias centralizadas con respecto a las descentralizadas ya que, conforme se analiza, la ejecución del presupuesto, en lo relacionado con la clasificación básica de las autorizaciones para gastar practicada por la ley: "gastos en personal" y "otros gastos" (art. 9 ley 12961), estaría subordinada en grado sumo, en la clase de entidades cuyo

régimen examinemos, a la intervención directa del Poder Ejecutivo.

Sin embargo, en nuestra opinión, lo que se ha querido reafirmar en las disposiciones comentadas es el principio de que las entidades descentralizadas, pese a su carácter, forman parte de la Administración Nacional y que es necesaria una supervisión más o menos directa, aunque genérica, de su actividad, desde el momento en que pueden alterar, en caso de actuar aisladamente, una política definida de gobierno.

Es la interpretación que surge de la norma reglamentaria contenida en el art. 119 del Decreto N 5201/48, que textualmente determina: "A los efectos de lo dispuesto por el artículo 119 de la ley, los planes generales que elaboren las entidades descentralizadas en materia técnica, administrativa, económica, financiera, jurídica, social o militar, que constituyan, integren o definan una política de gobierno, serán sometidos a la consideración o aprobación del Ministro o Secretario de Estado correspondiente antes de ser elevado al Poder Ejecutivo".

Este es el criterio que, a nuestro juicio, debe prevalecer. Ni demasiada independencia, ni demasiada dependencia. La situación debe ser de perfecto equilibrio de modo tal que sea compatible la agilidad de la administración de las entidades descentralizadas con la obra conjunta de gobierno que en todos los aspectos se quiera desarrollar. De esta manera pues, el Poder Ejecutivo, cuando se haya quebrado esa situación de equilibrio, podrá tomar los arbitrios a que lo autorizan las disposiciones legales precedentemente comentadas, a fin de corregir los inconvenientes que de ese hecho pudieren surgir.

Puede ser reconocido, sin embargo, que la norma del art. 123 de la ley -moderada en parte por la respectiva disposición reglamentaria (art. 123, Decreto N 5201/48), y por la interpretación limitativa practicada en la III Conferencia de Ministros de Hacienda

con respecto a las entidades comprendidas en el art.124, concretada en la conclusión que se transcribe seguidamente: "Adherir a los principios contenidos en el artículo 123 de la ley 12961, sin perjuicio de que los Estados provinciales, de acuerdo con las necesidades propias de cada jurisdicción, estimen separadamente que organismos administrativos pueden incluirse dentro de las excepciones que confiere el artículo 124 del texto legal citado, en cuanto al trámite de los nombramientos y promociones de que se trata."-, al referirse a aspectos de detalle vinculados a la gestión administrativa de los organismos descentralizados, se aparta del criterio general que compartimos, y sienta un principio que puede llegar a atentar en contra de la agilidad que requieren dichas dependencias -en desmedro de los resultados económicos derivados de su actividad- y que ha sido tomada presente al legislar sobre otros aspectos que conciernen de modo principal, no sólo a estas entidades, si que aún también a las dependencias centralizadas.

En lo atinente al régimen de control financiero ejercido con relación a la administración de los organismos descentralizados, conforme al ordenamiento legal y reglamentario vigente, puede sintetizarse así:

- a) Internamente: Los controles están a cargo de las Contadurías Generales de esas reparticiones, o de las dependencias que hacen sus veces, teniendo a su cargo más o menos las mismas funciones generales, en el aspecto considerado, que las Direcciones de Administración (preparación y ejecución del presupuesto y contabilidad financiera analítica), a las que cabría agregar las relativas a las registraciones sintéticas, ya que en ello no dependen, por el momento, de la Contaduría General de la Nación.

No obstante ello, está en el pensamiento de esta repartición, equiparar en materia de control escritural, a las depen-

dencias centralizadas con las descentralizadas, y así lo ha hecho notar, positivamente, en el reciente proyecto de "Plan para la Contabilidad del Presupuesto de los Entes Centralizados y Descentralizados del Estado", actualmente a consideración del Poder Ejecutivo.

- b) Externamente: En lo relacionado con la preparación del presupuesto, el control es ejercido por el correspondiente Ministerio o Secretaría de Estado (art.119, Decreto N° 5201/948) y, en lo referente a la ejecución del presupuesto las verificaciones corren por cuenta de las fiscalías permanentes -control "in situ"- que la Contaduría General de la Nación puede establecer de modo facultativo (art.81, ley 12961).

Con respecto al examen y juicio de cuentas, no considerado en este trabajo en forma especial, se lleva a cabo, al igual que en el caso de las entidades centralizadas, por la Contaduría General de la Nación, en su carácter de Tribunal de Cuentas.

Nos resta precisar, para finalizar con este esbozo general del régimen administrativo de control del presupuesto, el alcance que las disposiciones de la ley 12961 tienen con relación a las entidades oficiales que integran el sistema del Banco Central de la República Argentina.

En principio, podemos afirmar que las normas de control a que hemos hecho referencia precedentemente, con respecto al control administrativo -interno y externo- sobre la preparación y ejecución del presupuesto, aplicables a las entidades descentralizadas en general, alcanzan también a los organismos integrantes del sistema bancario oficial; ya que, la limitación a que se alude en el art. 124 de la ley 12961 se relaciona con los actos administrativos vinculados directamente a la ejecución de los servicios que los mismos, de acuerdo con las respectivas disposiciones de sus cartas orgánicas, deben prestar. Es decir que el control tiene alcances integrales en la generalidad de las dependencias

descentralizadas; y parciales -autorización anual del presupuesto de gastos de administración, control de su ejecución y examen de la cuenta de inversión (art.124, ley 12961)- en el caso de organismos comprendidos en el sistema del Banco Central.

En efecto, tal es la interpretación que surge del análisis de la citada disposición y de la discusión parlamentaria que precedió a su sanción y que, de nuestro punto de vista, aparece completamente justificada por las razones que pasamos a exponer.

Es menester distinguir, en la actividad bancaria, los aspectos meramente administrativos de los servicios, de aquéllos relacionados con su explotación. Así, lo que está exceptuado del régimen de la ley 12961 es únicamente la operación bancaria o mercantil en si, esto es, el objeto de la explotación; pero no los gastos administrativos que supone dicha explotación, los cuáles, según hemos anticipado, se encuentran comprendidos en las disposiciones del mencionado cuerpo legal. Aplicando este principio básico de diferenciación, una operación de otorgamiento de crédito, escapa al control presupuestario pues la misma deriva de una actividad inherente a la especialización de la institución bancaria, que ha obtenido expresamente la autorización legislativa correspondiente para realizarla, en el momento de sancionarse su pertinente Carta Orgánica; pero, en esa oportunidad, no le ha sido conferida a esa entidad autorización alguna de carácter general para nombrar, sin crédito de presupuesto, una cantidad "x" de empleados o para efectuar los gastos que demande la ejecución de los servicios, gastos éstos netamente de explotación en el caso de empresas privadas, pero que, no obstante, en el caso de dependencias públicas, constituyen la esencia del control legislativo permanente, por cuyo motivo, ineludiblemente debe renovarse su autorización en los períodos establecidos por las normas legales en vigor.

La discusión parlamentaria ha tenido la virtud de aclarar y

y precisar el alcance del art.124, en el sentido que acabamos de analizar, y por ello resulta ilustrativo reproducir los aspectos más salientes de la misma que confirman la interpretación a que hacemos referencia.

Precisó esa posición, en el régimen de la ley, el diputado González Funes al expresar (19): ".....Solamente queda comprendido dentro de las disposiciones de la ley lo referente al presupuesto administrativo del Banco,.....y la facultad legislativa de controlar la ejecución de ese presupuesto y la cuenta de inversión de los fondos afectados al presupuesto administrativo."

Por su parte, el diputado Benítez, dijo sobre el particular (20):"....El Banco Central depende administrativamente del Ministerio de Hacienda y por eso esa disposición dice que el Poder Ejecutivo tiene el contralor de la ejecución del presupuesto y del examen de sus cuentas de inversión. Pero una cosa es que dependa de un ministro a los efectos administrativos, y otra que el banco tenga por su sistema las facultades que este Congreso le ha otorgado.

Este Congreso, con la concurrencia de los señores diputados de la minoría, ha dado al Banco Central facultades de orden económico, que constituyen todo un sistema y que no se pueden desvirtuar con el cambio de esta disposición. Por otra parte, sería extraordinario que la Contaduría General de la Nación pudiera entrar a conocer y a decidir como nunca lo ha hecho, por ejemplo, en el Banco de la Nación o en el Banco Central, cuando debe otorgarse un crédito y cuándo no darse.

En el ejercicio de las facultades propias e internas del banco, la institución es soberana, dentro de las responsabilidades que le incumben y no podría la Contaduría estar examinando cada crédito o cada operación que se hace para decidir con el criterio de cada funcionario actuante, respecto si una operación de comercio ha estado bien o mal realizada."

Podemos apreciar, en los dos últimos párrafos transcritos, que además de las razones ya especificadas, existe esta otra relativa a la especialización de las funciones bancarias que exige, tal como surge del principio analizado por el Sr. diputado Benítez y del actual ordenamiento y organización bancaria, un control de características propias, diferente del control presupuestario que nos ocupa. Ese control a que aludimos es ejercido por el mismo Banco Central-realizando prolijas inspecciones "in situ" con personal de su Departamento de Contralor de Bancos, y mediante un régimen de control escritural que permite fiscalizar de modo general el desenvolvimiento de las entidades integrantes del sistema- con respecto a todos los Bancos comprendidos en su jurisdicción. Es fácil deducir que un control de la naturaleza indicada, a cargo de la Contaduría General de la Nación, sería de una muy relativa eficacia práctica. Si se hace responsable al Banco Central del cumplimiento de las directivas del Poder Ejecutivo en materia de política económica y monetaria, lógico es, pues, que sea esa institución la encargada de verificar y corregir, en su caso, la actividad de los Bancos, en el aspecto que estamos considerando.

Refirmando estos conceptos, opinaba el diputado Cooke (21):
 "... Entendemos que el sistema del Banco Central de la República, por su régimen, por la organización establecida en los decretos leyes ratificados por esta Cámara, y por las características de sus actividades, debe quedar excluido del sistema de fiscalización de la Contaduría General, en el aspecto que se vincula con lo establecido por el artículo en discusión.

Por estas razones, y las que se ha vertido en la discusión en general, hemos excluido de esta ley al Banco Central de la República, no obstante la serie de objeciones que se han formulado. Pero de ninguna manera puede deducirse de este artículo, ni del propio sistema del Banco, que la disposición que se realice de los

fondos públicos y el destino que se dé a las autorizaciones que confiere la ley del Banco Central, queden, en modo alguno, sin ninguna clase de contralor.

Es exacto que se excluyen del sistema de la Contaduría General de la Nación aquellos gastos que se refieren a lo que podríamos llamar técnicamente "cuentas de explotación". Lo hemos hecho por las razones que acaba de dar el señor ministro de Hacienda, que son perfectamente atendibles y que siguen una congruencia absoluta, con todo lo que es la lógica de la ley que estamos discutiendo; pero de ahí no puede implicarse que no ha de existir ninguna clase de contralor, ni ningún juzgamiento posterior de la aplicación que se haga de la ley del Banco Central, ni de las amplísimas funciones que ésta confiere al mencionado organismo. Por el contrario, lo que no se excluye ni se podría excluir, lo que es imprescindible que no se excluya del Banco Central y de todo su sistema, es la obligación de enviar a este Congreso la cuenta de inversión, para que él, que es el verdadero juez constitucional, dé su fallo definitivo y juzgue la actuación de los funcionarios que han tenido en su poder el uso de las facultades amplias que les otorga la ley."

Debemos agregar que, a fin de juzgar la actuación específica del Banco Central y de los organismos oficiales que integran su sistema queda todavía a cada una de las Cámaras del Congreso el recurso -si se quiere, de eficacia relativa por la amplitud de los aspectos a fiscalizar- establecido en el art. 63 de la Constitución referente a la facultad de "hacer venir a su sala a los Ministros del Poder Ejecutivo para recibir las explicaciones e informes que estime convenientes": Esta atribución que en la práctica suele ejercerse mediante la interpelación del Ministro del ramo mediante el nombramiento de una comisión investigadora encargada de reunir antecedentes y producir informe, ha sido utilizada recientemente, en esta última modalidad por la Cámara de

Diputados de la Nación, para analizar en detalle una operación de crédito real cursada, precisamente, por uno de los organismos integrantes del sistema bancario oficial -el Banco Hipotecario Nacional-, en el caso seguido a uno de los miembros del citado cuerpo parlamentario.

De lo expuesto puede deducirse como es factible, en el régimen de la ley 12961, ejercer en última instancia todos los controles que permitan juzgar fehacientemente las actividades especializadas de las entidades comprendidas en la jurisdicción del Banco Central.

Por último, a fin de concluir con la exposición de los antecedentes referentes a los alcances del art. 124 de la ley 12961 que surgen de la discusión parlamentaria -y que, por otra parte, han sido confirmados en su aplicación práctica por el criterio ajustado que informa la Resolución n.º 263, del 8 de febrero de 1949, dictada por la Contaduría General de la Nación-, vamos a transcribir el diálogo que suscitó esta cuestión en el Senado de la Nación (22), por cierto muy ilustrativo:

"Sr. Antille. Pido la palabra, para hacer una aclaración con respecto a este artículo 124. En su primera lectura de la impresión de que esta ley no se aplicará al Banco Central de la República Argentina y a las entidades oficiales que integran el sistema de dicha institución, pero al final dice: "excepto en lo concerniente a la autorización anual de su presupuesto de gastos de administración, control de su ejecución y examen de la cuenta de inversión de acuerdo con su régimen legal."

Quiero decir que, en realidad, no se excluye al Banco Central del régimen de la ley de contabilidad; en lo que se excluye a esta institución es de la intervención de la Contaduría General en las operaciones mercantiles o industriales que realiza. Quiero dejar aclarado el concepto en presencia del señor ministro de Hacienda.

-Sr. Ministro de Hacienda: Así es, efectivamente, señor senador."

Es de hacer notar, asimismo, que el principio de diferenciación a que en varias oportunidades nos hemos referido -gastos administrativos y gastos de explotación- ha sido incluido expresamente, por vía reglamentaria, para el caso del Instituto Nacional de Previsión Social y de las secciones que lo integran (apart.2, art.1, Decreto N 5201/48).

En efecto, en el orden de ideas expuesto, dicha norma establece que el presupuesto del citado Instituto y sus secciones comprenderá "únicamente los créditos necesarios para atender su normal funcionamiento y los recursos afectados a esos fines" (aspecto administrativo); disponiendo, además, que "el pago de las prestaciones a su cargo, (aspecto vinculado con la ejecución de los servicios que presta) así como la movilización de sus fondos sociales, se hará conforme a sus respectivas leyes orgánicas". Es decir, que con referencia a la gestión netamente administrativa rigen las disposiciones de la ley de contabilidad; y que, en el caso de la ejecución específica de los servicios cuya atención ha sido asignada por ley, el aspecto administrativo se encuentra reglado por las normas que ésta contiene, en cuyas disposiciones básicas se hallan determinados los requisitos y autorizaciones que deben observarse en la realización práctica de la gestión.

Con lo expuesto en el presente punto creemos haber dejado claramente fijadas, de modo general, las características y el alcance del régimen de control administrativo del presupuesto, aplicable a las dependencias estatales centralizadas y descentralizadas, conforme surge de las normas contenidas en la ley de contabilidad 12961 y de sus disposiciones complementarias; y que en resumen se agrupan en el cuadro sinóptico que se inserta a continuación:

Control administrativo de la preparación y ejecución del presupuesto

Régimen de la ley 12961 (excluido examen y juicio de cuentas)

1 Dependencias administrativas centralizadas

A - Control Interno

a) Direcciones de Administración

- 1) Preparación del presupuesto
- 2) Régimen de compras y ejecución del presupuesto, en general
- 3) Contabilidad financiera analítica.

B - Control Externo

a) Ministerio de Hacienda -Subsecretaría Financiera.

Preparación del presupuesto

b) Delegaciones de la Contaduría General de la Nación

Control "in situ" sobre la ejecución del presupuesto

c) Contaduría General de la Nación

Control centralizado - Régimen de control escritural.

A - Control Interno

a) Contadurías Generales o dependencias que hacen sus veces.

- 1) Preparación del presupuesto
- 2) Régimen de compras y ejecución del presupuesto, en general
- 3) Contabilidad financiera analítica y sintética.

- Control administrativo
del
presupuesto

B - Control Exterior

b) Delegaciones de la Contaduría General de la Nación

Control "1" ejecución

c) Contaduría General de la Nación

Control de régimen de natural.

A - Control Interior

a) Contadurías Generales o dependencias que hacen sus voces.

1) Preparación

2) Régimen de ejecución del general

3) Contabilidad analítica

II Dependencias administrativas descentralizadas (inclusive sistema del Banco Central).

B - Control Exterior

a) Ministerio o Secretaría del ramo - Ministerio de Hacienda

Preparación

b) Delegaciones de la Contaduría General de la Nación (establecimiento facultativo)

Control "1" ejecución

6-No queríamos dar por terminada esta parte preliminar dedicada a exponer las nociones generales sobre control presupuestario, sin antes destacar la elevada función que cumple todo régimen de control aplicable a la administración de la hacienda pública.

En efecto, los objetivos de un sistema de la naturaleza indicada son de defensa de los intereses de las partes que intervienen directa o indirectamente en la gestión del patrimonio colectivo del Estado, pueblo que contribuye y funcionarios encargados del manejo de la fortuna pública (23).

En defensa de los intereses del Estado, porque permitirá vigilar que los fondos públicos se inviertan estrictamente para la satisfacción de las necesidades selectivas que el mismo está llamado a complementar.

En defensa de los intereses del pueblo, porque hará posible tener a éste la seguridad de que el frute de sus contribuciones es aplicado en la forma preceptuada en las normas institucionales que ha aceptado y que rigen su destino.

Y, por fin, en defensa de los propios funcionarios que tienen a su cargo la ejecución material de los fines del Estado, ya que permitirá advertirlos y prevenirlos de los errores involuntarios derivados de la complejidad y actividad inusitada que en ciertos casos caracterizan el ejercicio de la función pública.

Es por ello que podemos afirmar, con R. Alberdi (24) que sólo "un criterio estrecho podría interpretar como un acto de desconfianza, como un deseo de vejar, toda medida tendiente a vigilar, controlar o fiscalizar, según quiera llamársele, la acción del empleado o funcionario que actúa por cuenta de terceros. Controlar los actos de quienes manejan intereses ajenos debe ser el "decidératum" de los propios actuantes en ese carácter, en salvaguardia de su responsabilidad y prestigio".

Es, pues, un deber de los egresados de la Facultad de Ciencias

Económicas señalar cualquier interpretación que tienda a quitar al control la elevada función que le está reservada en la administración de los dineros públicos. De esta manera, al contribuir a la defensa de los intereses comunes ya expuestos, fortalecerán el prestigio de la querida casa de estudios, de quién han recibido los principios científicos y morales que informan el sentido y real alcance que conferimos a todo acto de control o fiscalización.

PARTI PRILIMINARReferenciasPág.

- 3 (1) - Vicente Ripa Alberdi- "El presupuesto y su control" (Bs.As. 1947, T. I , pág. 10).
- 4 (2) - Bayetto, Juan - "Apuntes de Contabilidad Pública" (Bs.As. 1941, Fase.I, pág.13, nota 13).
- 4 (3) - Bayetto, Juan - (Op.cit., Fase.I, pág.50, Bs.As. 1941).
- 6 (4) - Para el análisis en particular, consultar: Chelvis Francisco "Régimen de presupuesto para las empresas de capital privado", Cap. I Bs.As. 1948..
- 8 (5) - Cámara de Diputados de la Nación, Diario de Sesiones, 3 de febrero de 1947, pág. 8103.
- 8 (6) - Boletín M. de Hacienda, N 35, págs. 3029/30.
- 9 (7) - V.R. Alberdi, op.cit., T.I , págs. 47/48.
- 9 (8) - Bol.M. de Hac. N 57 - Mensaje y proyecto de ley de Presup.General de la Nación para el año 1948, pág.973.
- 11 (9) - Cámara de Diputados de la Nación, Diario de Sesiones, 12 de febrero de 1947, págs. 8265/66.
- 13 (10) - Ibidem
- 14 (11) - Ibidem, pág.8267
- 14 (12) - Ibidem, 5 de febrero de 1947, págs.8124.
- 15 (13) - Ibidem, pág.8127.
- 16 (14) - Ibidem, pág. 8127
- 18 (15) - Cámara de Senadores de la Nación, Diario de Sesiones, 14 de marzo de 1947, págs. 4204/05.
- 18 (16) - V.R.Alberdi, op. cit., T.I , pág.16
- 21 (17) - De aquí en más, y siempre que no se formule una aclaración expresa, al referirnos al control externo, nos estaremos ocupando, exclusivamente, del control administrativo, sin incluir al legislativo.
- 22 (18) - V.R. Alberdi, op.cit., T.II , págs. 21/36.
- 29 (19) - Cámara de Diputados de la Nación, Diario de Sesiones, 13 de febrero de 1947 (tarde), pág.8319.
- 29 (20) - Ibidem, pág. 8322.
- 30 (21) - Ibidem, págs. 8327/28.
- 32 (22) - Cámara de Senadores de la Nación, Diario de Sesiones, 14 de marzo de 1947, pág.4209.

Pág.

75 (23) - V.R. Alberdi, op. cit., T. I , pág.16.

75 (24) - Ibidem, pág.15.

—o—

CAPITULO I

Control administrativo sobre la preparación del presupuesto

7-Generalidades. Etapa inicial del control financiero. El presupuesto como plan de acción de gobierno. Finalidades del control administrativo sobre la preparación del presupuesto. 8- El control administrativo sobre la preparación del presupuesto en la legislación extranjera. 9- La preparación administrativa del presupuesto en la legislación argentina. 10- Principios fundamentales que rigen la preparación del presupuesto. 11-Valuación de los ingresos (cálculo de recursos). 12- Estimación de los gastos (cálculo de egresos). 13-Equilibrio del proyecto de presupuesto. 14-Conclusión.

7- Al decir de Ripa Alberdi (25), "las etapas del control financiero se inician, en realidad, con la formación técnica del presupuesto, ya que un presupuesto ordenado facilita su control..."

El presupuesto constituye en sí, la síntesis contable del plan de acción de gobierno a desarrollar, y por lo mismo su formación debe estar sujeta a normas de control administrativo interno que hagan posible que su estructuración no se aparte, al menos en lo sustancial, de las directivas que sobre el particular dicta el Poder Administrador.

Para demostrar la estrecha vinculación existente entre el presupuesto y el plan de gobierno, basta con transcribir un párrafo del Mensaje del Poder Ejecutivo Nacional que acompañaba al proyecto de Ley de Presupuesto General de la Nación para el año 1948 (26). Decía así: ".... Es indudable que si comparan las cifras totales con las que consignaban los presupuestos de hace diez años por ejemplo, las diferencias son notables; tan notables como la acción que hoy desarrolla el Gobierno actual en comparación con los de aquella época...."

Establecido ya el nexo que existe entre el presupuesto y la política gubernamental, por lo mismo, antes de pasar a ocuparnos en particular de los detalles relacionados con la preparación de aquél, nos referiremos sucintamente a los aspectos fundamentales que tienen vinculación con el desarrollo de todo plan de gobierno.

En ese sentido, señala R. Alberdi (27), "que el presupuesto se halla influenciado por el estado financiero, estado económico y estado monetario".

Por tanto, el presupuesto ha de elaborarse previo estudio de la posibilidad de obtener recursos suficientes para hacer frente a las erogaciones que se programa realizar -aspecto financiero-, asimismo, deberá analizarse el estado económico del país, a los efectos de considerar si el grado de desarrollo de la economía nacional ha dotado a la misma de la necesaria capacidad contributiva, y por ello en nada se afesta con el programa trazado, su normal desenvolvimiento; y, por fin, ha de investigarse la situación monetaria interna y externa, con el objeto de precisar, en el primer caso, si la política que se propone seguir en materia de erogaciones no provocará el reagravamiento de un estado de inflación existente o, si por el contrario, ella resultará beneficiosa como estimulante de la actividad económica, prácticamente paralizada en muchos aspectos, en un período de intensa depresión; y, en lo que respecta al segundo caso, si los gastos que se proyecta efectuar en el extranjero, no afectan de modo principal la estabilidad del balance de pagos y la provisión de elementos esenciales para el desarrollo de la economía nacional, en un régimen anárquico de pagos internacionales, como el que al presente es dable observar.

Es decir, que la preparación del presupuesto, reflejo contable directo del plan de gobierno a realizar, en lo que a política social, económica e institucional se refiere, debe hallarse condicionada a las normas generales de análisis descriptas, si se quiere que la estructura de aquél responda a una administración que se encuentre ordenada sobre la base de sanos principios económicos y financieros.

Esa orientación debe ser conferida, necesariamente, por el Poder Administrador y, más precisamente, por la Secretaría de Ha-

tade encargada de la dirección de las finanzas públicas (en nuestro país, el Ministerio de Hacienda).

Por ello, una vez tramado el plan de gobierno por el Poder Ejecutivo, es indispensable ejercer un control administrativo estricto sobre la preparación del presupuesto, a los efectos de evitar que las estimaciones excesivas formuladas por ciertos organismos estatales, quiebren la estructura orgánica prevista, y que consiguientemente, ocasionen una disminución en el monto de las necesidades impostergables de otras dependencias, que han respetado el principio de la exactitud y sinceridad en sus cálculos; o, que provoquen, por lo contrario, la otra alternativa, la falta de equilibrio del balance preventivo.

Estas finalidades, que juzgamos fundamentales, tiene el control administrativo previo a la elaboración del proyecto definitivo a presentar al Congreso. Del análisis de los principios doctrinarios que hacen factible el poder alcanzarlas, así como de las soluciones que nos ofrece sobre el particular el ejemplo de otros países, nos ocuparemos en los párrafos siguientes, dejando los aspectos vinculados con el control escritural para desarrollarlos en el capítulo III.

8- Conforme surge del análisis de las disposiciones o normas vigentes en la legislación extranjera, tres son los sistemas básicos de control administrativo sobre la preparación del presupuesto, a saber: el sistema inglés, el sistema norteamericano y el sistema francés.

Con respecto al sistema inglés (28), que ocupa el primer lugar en el orden de enumeración que hemos practicado, ponderando a tal efecto, en sentido decreciente, la eficacia atribuible a cada sistema, la preparación del presupuesto reposa, al igual que en el aspecto relativo a su ejecución, según tendremos oportunidad de señalar, en la responsabilidad centralizada y localizada en un solo funcionario, el consejero del Exchequer, quien sobre todas las cosas de-

de procurar el equilibrio de los programas financieros que el gobierno formule.

En este principio radica, precisamente, toda la eficacia práctica del sistema inglés ya que, conforme lo afirma Jéso, citado por R. Alberdi (29), "no hay equilibrio financiero sino en donde un hombre es responsable del mismo: un hombre no puede ser responsable del equilibrio sino cuando tiene el poder de obtenerlo".

Es de hacer notar que las características del sistema inglés son inherentes a su régimen institucional y a la idiosincrasia y elevada comprensión de los problemas colectivos por parte de su pueblo, motivo por los cuales se hace imposible implantar sus normas en otros países, sin antes superar esos dos aspectos, el primero dependiente del segundo, que aparece como muy difícil de alcanzar.

Resulta suficiente para comprender el sentido de utilidad pública que priva en las decisiones del gobierno inglés -aceptadas e interpretadas en todos sus alcances por el pueblo británico- la solución conferida a un reciente problema vinculado con los salarios y la producción (30). Así, el consejero del Exchequer, Sir Stafford Cripps, funcionario salido de las filas obreras, en la conferencia anual de los trabajadores del carbón y de las industrias navales, cuya producción está nacionalizada, descartó la posibilidad de disponer un aumento de salarios, por considerarlo inconveniente a los intereses colectivos en este período de recuperación en que se halla expedito su país. Los resultados de esa y otras medidas económicas de igual naturaleza integrantes de una política orgánica basada en la necesidad de hacer frente a la situación crítica de posguerra, pueden apreciarse, concretamente, en las cifras progresivas del comercio exterior británico, que marcan una tendencia sensible hacia su reactivación integral.

Por otra parte, el régimen institucional inglés ha suprimido totalmente la iniciativa parlamentaria en materia de gastos, en el sentido de que el Parlamento no puede aumentarlos, pero sí disminuirlos.

Todos los factores analizados coadyuvan a conformar una política ordenada que asegura, en lo posible, el equilibrio de la situación financiera del reino.

Para ello, disponiendo el canceller del Exchequer de los resortes indispensables, debe controlar estrictamente en el orden administrativo, que las previsiones se formulen respetando los principios esenciales en materia económica y financiera.

En primer lugar, y respondiendo a esa finalidad, existe un control administrativo primario sobre la preparación del presupuesto ejercido por los "accounting officers" funcionarios designados por la propia Tesorería que, además de sus funciones principales relativas al control de la ejecución del plan anual de gastos aprobado para el Ministerio que fiscalizan, tienen a su cargo la preparación del proyecto de presupuesto de la respectiva rama administrativa.

La segunda etapa del control, está a cargo de la Tesorería, quien ejerce una fiscalización rigurosa de los proyectos que en ella se centralizan, teniendo influencia decisiva con respecto a la aprobación de los créditos, con excepción de los relativos a gastos militares, los que son fijados en su importe total, en caso en que exista diversidad de opiniones, por acuerdo del gabinete.

Por último, cabe señalar como una particularidad propia del régimen inglés, que existe un fondo de carácter permanente que figura en todos los presupuestos anuales ("consolidated fund": servicios deuda pública, pensiones, "lista civil" o gastos de la corona, etc.), quedando por tanto circunscripto el proceso de control previo a la ley de gastos o "appropriation bill" y a la ley de recursos o "tax bill".

Tales son, a grandes rasgos, las características salientes del sistema administrativo de control sobre la preparación del presupuesto vigente en Inglaterra, que se destaca por la preponderante e influyente intervención de la dependencia encargada, bajo su directa responsabilidad, de mantener el correcto desenvolvimiento de las finanzas públicas.

En los Estados Unidos de Norte América, por ley del 10 de junio de 1921 (secciones 207 y siguientes) se creó en el "Treasury Department" (Departamento del Tesoro), el "Bureau of the Budget" (Dirección del Presupuesto), cuyas principales funciones consisten en la preparación del proyecto de presupuesto y en la racionalización de los servicios y actividades administrativas.

El rasgo típico del sistema norteamericano (31), es el relativo a la dependencia directa de la Dirección del Presupuesto del Presidente de la República. Ello permite, a la vez que hace responsable directo al Presidente de la elaboración del plan financiero, salvo por las modificaciones que pudiera introducir el Parlamento, evitar inconvenientes de orden administrativo entre dependencias de igual jerarquía (Departamentos), como ocurre en los casos en que la tarea referente a la preparación del presupuesto está centralizada en el Ministerio de Hacienda.

Sintéticamente, el proceso de conformación administrativa del presupuesto norteamericano, con los controles que le son inherentes, es el que se pasa a desarrollar:

- a) Las oficinas o dependencias comprendidas en la jurisdicción de un Departamento (Ministerio), comunican al "Budget officer"-funcionario de enlace designado por cada Departamento ante la Dirección de Presupuesto-, mediante una enumeración detallada, sus necesidades y recursos presupuestales ("estimates").
- b) Una vez que cuenta con la información indispensable, el "budget officer" procede a practicar la evaluación de los "estimates" y a elevar a la Dirección de Presupuesto, en forma ordenada, el

anteproyecto de presupuesto correspondiente a la jurisdicción para la que ha sido designado. Es de destacar, que la intervención del mencionado funcionario es puramente técnica y de coordinación, y por lo mismo, depende, en cuanto a las cuestiones de fondo que impliquen modificaciones sustanciales en las previsiones formuladas, de las autoridades del respectivo Ministerio. Es decir, que sus atribuciones en materia de control se hallan limitadas en su alcance a las estimaciones primarias practicadas por las oficinas o dependencias del Departamento, y ello supeditado a las directivas que sobre el particular reciba de sus superiores. Lo expuesto nos permite afirmar que es muy relativa y de escasos resultados efectivos la intervención del "budget officer" en aspectos referentes a control que, desde luego, están lejos de constituir su función específica. X

- c) La Dirección de Presupuesto centraliza los anteproyectos ministeriales y los analiza del punto de vista económico -por el art. 209 de la ley del 10 de junio de 1921 se le asignan funciones de carácter permanente relacionadas con la racionalización administrativa, de la que nos ocuparemos en oportunidad de referirnos al cálculo de egresos- y financiero.

En esta etapa del proceso es donde pueden percibirse en toda su amplitud los alcances a los que puede llegar el control administrativo sobre la preparación del presupuesto en el sistema norteamericano, que asegura los resultados prácticos emergentes de su aplicación por la situación de completa autonomía del Director de Presupuesto, con respecto a los Departamentos o Ministerios, al depender, y ser responsable, en forma directa, del Presidente de la República; haciendo posible, de este modo, formular un plan financiero orgánico que esté en completo acuerdo con la política social, económica y financiera que aquél se proponga realizar.

Podemos, pues, concluir sosteniendo que un sistema de control

administrativo previo a la sanción del presupuesto, de las características fundamentales del estadounidense, puede cumplir acabadamente los fines que, según hemos visto, se persiguen con su implantación.

En Francia, la responsabilidad con respecto a la preparación del presupuesto se halla diluida entre el Poder Administrador y el Parlamento, radicando, en ese aspecto, su diferencia fundamental con relación al sistema inglés que la concentra en el canciller del Exchequer y con referencia al sistema norteamericano que, si bien tiene similitud en la faz legislativa, centraliza la labor, en todo aquello vinculado al proceso de elaboración administrativa, en la Presidencia de la República.

El sistema francés (32), que en esta etapa del control es el que más se asemeja al argentino, se caracteriza por la superintendencia del Ministro de Finanzas sobre los otros Ministerios, en todo aquello atinente a la preparación del presupuesto, así como en todo pedido de ampliación de créditos otorgados. Es decir que su intervención no es de carácter decisivo, sino más bien de asesoramiento y, por lo mismo, de la responsabilidad emergente de la preparación administrativa del proyecto participan tanto él como los restantes miembros del Gabinete. Esta particularidad es la que resta eficiencia práctica al sistema.

Pasaremos a desarrollar sucintamente el proceso de control administrativo sobre la preparación del presupuesto imperante en Francia.

Las previsiones son estimadas, en primer lugar, por cada repartición o dependencia administrativa. Es de hacer notar, como detalle digno de tenerse presente para apreciar la intensidad existente de conferir exactitud y sinceridad a los programas financieros que se formulan, que en Francia las solicitudes de crédito llegan a interponerse en forma individual y diaria, de modo tal que se sigue la regla metódica de ponderar el gasto en sus reales alcances, no bien aparece la respectiva necesidad.

Los pedidos, así cursados, se centralizan en la pertinente sección ministerial, encargada de asesorar al Ministerio del ramo y de depurar las previsiones, de acuerdo a las directivas que éste le haga llegar, cerrándose de este modo la primera etapa del control administrativo.

Con posterioridad, el proyecto es examinado por el "Contrôleur", funcionario del Ministerio de Finanzas que actúa como delegado ante el Ministerio para el que se lo ha destinado. Este funcionario, cuyas funciones son muy similares, aunque no precisamente en el aspecto considerado, a la de los delegados de nuestra Contaduría General de la Nación, ejerce facultades de observación con respecto a las previsiones practicadas por el respectivo Departamento ministerial; constituyendo su intervención, la segunda etapa del proceso que analizamos.

Una vez elaborados los anteproyectos de presupuesto en los Ministerios, se da traslado de los mismos, en una tercera etapa, al Ministerio de Finanzas, el que, por intermedio de la Dirección del Presupuesto y del Control Financiero, procede a realizar el correspondiente control y a calcular los recursos indispensables para hacer frente a las erogaciones.

Finalmente, el ciclo de control administrativo previo se cierra, con la consideración y aprobación definitiva del proyecto por el Gabinete, que en conjunto, asume la responsabilidad del plan de gastos y recursos practicado.

SISTEMAS BASICOS DE PREPARACION ADMINISTRATIVA DEL PRESUPUESTO EN LA LEGISLACION EXTRANJERA

I-INGLATERRA



II-ESTADOS UNIDOS DE NORTE AMERICA



III-FRANCIA



En Italia, el sistema imperante en materia de preparación del presupuesto (33) responde a las características fundamentales del régimen francés, aunque pueden apreciarse mayores atribuciones del Ministro de Finanzas italiano, con respecto al francés. En el sentido expresado manifiesta Chicos, citado por R. Alberdi, que "mientras en Francia los colegas del Ministro de Finanzas le envían "proyectos" de presupuesto, en Italia sólo le remiten "los elementos necesarios" con los cuales deberá elaborar el presupuesto o "bilancio de previsiones". Sin embargo, es necesario destacar que, conforme hemos visto, en la preparación ministerial del presupuesto francés toma parte activa —segunda etapa del proceso de control descripto— el "Contrôleur", funcionario del Ministerio de Finanzas, motivo por el cual es admisible y lógico que la información que se remite a este último Ministerio, tenga ya el carácter de un verdadero programa financiero, referido a la respectiva rama administrativa.

Por fin, para dar término a este ligero examen de la legislación extranjera, en el aspecto vinculado con la preparación del presupuesto, diremos que en Bélgica (34) está en vigencia un procedimiento muy similar al francés, y que, en Alemania (35), como consecuencia de la sanción del "Reglamento del estatuto presupuestal del Reich" (año 1922), se colocó al Ministro de Finanzas en una posición ecléctica entre el sistema inglés y el francés.

9- Diversas disposiciones legales y reglamentarias que complementaban las normas contenidas en la ley 428 de contabilidad, establecieron para la preparación administrativa del presupuesto en nuestro país, un sistema muy similar al vigente en Francia.

Como consecuencia de la deficiencia fundamental ya apuntada al régimen francés y de la compleja centralización administrativa que era dable observar en la organización de las entidades públicas, los resultados obtenidos en punto a una correcta preparación de los proyectos de presupuesto dejaban mucho que desear, ya que

las previsiones no respondían a los principios o normas básicos señalados por la doctrina, y los planes financieros elaborados adolecían de fallas de importancia que atentaban en contra de la estabilidad financiera del país.

Motivada por esa falta de orden y método en la preparación del plan que constituye, según se vió, el reflejo contable del plan de acción del gobierno, nació entre los autores especializados en la materia y aún entre los mismos funcionarios encargados de la dirección y/ o realización material de las tareas, una inquietud de modificar favorablemente ese estado de cosas, que se fué concretando ya en medidas positivas de gobierno, ya en ponencias o en iniciativas que tendían a propiciar nuevas formas.

Así, la creación de las Direcciones de Administración, por Acuerdo del 14 de julio de 1931, vino a mejorar sensiblemente la situación, y a sentar los cimientos para la preparación futura de los presupuestos a base de una organización descentralizada, poseedora de un régimen escritural paulatinamente depurado, que permitiría con el tiempo ir ajustando las previsiones a las exigencias propias de las respectivas necesidades.

En el citado Acuerdo, se confirió por el inc. 1 del art.2, a las Direcciones de Administración, la función de "preparar el proyecto de presupuesto anual de gastos y recursos del departamento o entidad de la que forman parte".

Es decir, que se adoptaron las medidas indispensables para hacer posible obtener, con el tiempo, un cierto orden en la elaboración de los programas financieros de gobierno.

Pero, no obstante, el aspecto fundamental, relativo al control más o menos riguroso que se ejerce en las distintas etapas de la preparación del presupuesto, según se trate de un régimen que concentre toda la responsabilidad en uno solo funcionario especializado, o que en cambio la diluya entre un grupo de autori-

dades que no siempre tienen presentes principios financieros elementales, quedó subsistente sin modificación.

Fue así, que en distintos proyectos referentes a la sanción de una nueva ley de contabilidad, que precedieron al que en definitiva se convirtió en la actual ley 12961, se trató de adaptar las normas vigentes en la legislación extranjera, a nuestras propias instituciones, con el elevado propósito de conseguir los beneficios emergentes de un sano ordenamiento financiero, tal como se percibe en los países extranjeros en que dichas disposiciones son de aplicación.

De este modo, en el anteproyecto de nueva ley de contabilidad pública, elaborado por el Dr. Bayette en el año 1934, se previó, en el art. 10, la creación de una Oficina del Presupuesto, dependiente del Ministerio de Hacienda, encargada principalmente del estudio de los proyectos parciales preparados por cada Ministerio; anexa a la cual funcionaría con carácter permanente una Comisión Asesora que tendría a su cargo la redacción de planes de racionalización administrativa (art. 11). Esa disposición, la relativa a la creación de una Oficina del Presupuesto, fue reproducida luego en el art. 8 del anteproyecto producido en el año 1940 por la Comisión Especial del H. Senado de la Nación.

Como se ve, la solución propiciada en esas oportunidades tenía cierta identidad con el sistema norteamericano —al que, por otra parte, aparece como más adaptable a nuestras instituciones— pero conserva ciertas características del régimen francés, al hacer depender a la Oficina del Presupuesto del Ministerio de Hacienda, en lugar de determinar su dependencia directa del Presidente de la República, como lo hace el primero de los mencionados.

No obstante, al sancionarse la nueva ley de contabilidad 12961 no se modificó el estado de cosas vigente y el sistema clásico francés siguió rigiendo, con sus normas fundamentales, este aspecto principalísimo de nuestra legislación financiera.

Permitiéndonos una digresión, ya que se trata de un tópico vinculado con la preparación legislativa del presupuesto y no con la administrativa, debemos señalar, por el hecho de mostrarnos la tendencia a incorporar sanos principios al sistema actual, con el propósito de propender a su mejoramiento progresivo que, en la III Conferencia Nacional de Ministros de Hacienda, celebrada recientemente en esta Capital, se formuló una recomendación (36), en el sentido de "Incorporar al texto de la nueva Constitución, una disposición que establezca lo siguiente: "Con relación a nuevos gastos, dentro de la ley de presupuesto la iniciativa corresponderá exclusivamente al Poder Ejecutivo; pero el Poder Legislativo podrá disminuir o suprimir los que le fueren propuestos".

El principio expuesto -que ha sido rechazado reiteradamente en Francia y en los EE.UU. por razones de orden institucional- acercaría a nuestro régimen en la materia al sistema inglés y más precisamente al alemán que limitó, por el "Reglamento del estatuto presupuestal del Reich", la iniciativa parlamentaria en materia de gastos.

Por nuestra parte, opinamos sobre el particular que, sea cual fuere la organización institucional de un país, lo cierto es que la rama gubernamental que está más capacitada para preparar un plan financiero que responda a las necesidades reales del mismo es el Poder Ejecutivo, y que, la función del Poder Legislativo debe limitarse al ejercicio de un control estricto de las previsiones practicadas por aquél, a fin de evitar los perjuicios emergentes de un cálculo de egresos desproporcionado, que pueda afectar en ciertos aspectos a la estructura económico-financiera del Estado.

En ese sentido, apoyamos la recomendación transcrita la que, además de hacer posible la obtención de un mayor equilibrio en los balances preventivos que se presentan a la consideración del H. Congreso, permitirá localizar en el Poder Ejecutivo, como en rigor co-

responde, la responsabilidad derivada de la adopción de las medidas de orden financiero que proponga.

10- Al decir de Stourm, no puede darse con propiedad el nombre de presupuesto al que no contiene previsiones exactas de ingresos y gastos. Para llevar a la práctica este aserto, es necesario adoptar, en el proceso de preparación, distintos principios básicos que la doctrina ha consagrado como esenciales, en lo que respecta a su cumplimiento por una administración que quiera reputarse financieramente sana y ordenada.

Tales principios son los que seguidamente pasamos a analizar:

a) Unidad y universalidad:

El principio de unidad responde al propósito de que haya un solo presupuesto y el de universalidad, por su parte, requiere que en ese solo presupuesto se incluyan todos los gastos y recursos -sin admitir compensación alguna-, indispensables para hacer frente a la ejecución integral del plan de gobierno programado.

Estos principios, que por su naturaleza imponen orden en las finanzas y que facilitan, tal como se hiciera presente en la discusión parlamentaria de la ley 12961 (37), la apreciación integral de cada ejercicio económico-financiero, han sido contemplados en varias partes de dicho cuerpo legal.

Así, el art. 1°, establece como norma de carácter general que "el presupuesto general comprenderá la totalidad de los recursos y erogaciones ordinarios o extraordinarios de la administración nacional y las entidades descentralizadas que se prevean para cada ejercicio financiero".

Es de hacer notar que, conforme tuvimos oportunidad de analizar (38), la principal limitación que tiene este principio está representada por el hecho de que solamente alcanza a los gastos administrativos, no comprendiendo a los gastos netamente de explotación (arts. 124 ley 12961 y 1°, apart. 2°, Decreto reglamentario n° 5201/948).

Complementariamente a la norma básica del art. 1° de la ley 12961, existen en la misma y en su reglamentación diversas disposiciones que tienden a refirmar los principios comentados, pudiendo mencionarse, en ese sentido, a las contenidas en los artículos 3°, 4°, 13°, 14°, 17°, 39° y 132° del mencionado cuerpo legal, a las que deben agregarse las respectivas normas del Decreto reglamentario n° 5201/948.

En general, pues, podemos afirmar, al igual que se hiciera en el desarrollo de la discusión parlamentaria(39), que con el conjunto de disposiciones sancionadas, se ha tendido a la actualización permanente del presupuesto -como destinaríamente se requiere- facilitando "el conocimiento exacto de sus cifras, mediante la ampliación de los cuadros de recursos y de erogaciones, de acuerdo con las autorizaciones respectivas".

b) Eliminación de los presupuestos llamados de "saldos netos":

Este principio es una consecuencia directa del de la universalidad, ya que tiende a eliminar por completo la práctica consistente en compensar importes correspondientes a egresos con importes pertenecientes a ingresos, anotando como previsión la diferencia resultante.

La compensación, del punto de vista contable, resulta una inconveniencia. Es necesario trabajar siempre analíticamente, traduciendo las operaciones que dan origen a las anotaciones en los registros de contabilidad, con el más ínfimo detalle, ya que ello facilitará y acelerará el control y la interpretación de los estados que se confeccionen, a la vez que evitará las pérdidas de tiempo en que, en su defecto, se incurrirá, al tratar de reconstruir el movimiento operado.

La eliminación de los presupuestos de "saldos netos" ha sido dispuesta en nuestro actual régimen contable por el art. 1° de la ley 12961, al establecer en su parte pertinente que "los recursos y las erogaciones figurarán por sus montos íntegros, sin compensarse entre sí" y por la parte final del art. 1° del Decreto 5201/948 que especifica que deben "figurar sin compensarse todas las erogaciones y recursos de cualquier concepto y origen que se prevean para el ejercicio".

c) Sinceridad y exactitud de las previsiones:

Un presupuesto que quiera prepararse técnicamente deberá serlo, como condición "sine qua non", respetando estos principios

primarios de la ciencia financiera.

Ya hemos tenido oportunidad de apreciar, la situación de desventaja que se le puede crear a uno o varios Departamentos o Ministerios, como consecuencia de estimaciones excesivas practicadas por otras Secretarías de Estado. El presupuesto refirmamos, tiene sobre todas las cosas una íntima vinculación con el plan de gobierno, y si alguna de las dependencias integrantes de la administración considerada calcula provisiones desproporcionadas en relación a sus necesidades reales, su actitud puede llegar a afectar en aspectos fundamentales el programa orgánico trazado.

La falta de sinceridad y exactitud en la estimación de las provisiones presupuestarias, en la aplicación del régimen instituido por la ley 12961, resultaría completamente inadmisibles.

En efecto, el "crédito adicional" (art.7° de la mencionada disposición legal) -cuya diferencia principal con el " fondo de reserva" está representada por el hecho de que mientras para la utilización de éste se requiere la autorización previa del Poder Legislativo en cada caso, el crédito adicional puede ser empleado directamente por el Poder Ejecutivo- "está destinado a reforzar aquellas partidas que se agotan dentro de cada anexo. Por ejemplo, para evitar de que se agusten las partidas de los ministerios, se trata de limitar esas partidas y mediante los créditos adicionales regulará el mismo Poder Ejecutivo, en los casos que se justifique para cada departamento, la necesidad del aumento de las partidas correspondientes"(40).

De ello se desprende que puede exigirse, estrictamente, que los presupuestos futuros sean exactos y sinceros, propendiéndose a esa situación mediante la aplicación severa de los controles administrativos previos a la sanción legislativa del presupuesto, que el Poder Ejecutivo estime oportuno establecer, dentro del sistema fijado por nuestro régimen institucional.

d) Anualidad:

Los presupuestos para acercarse más a la realidad de los hechos que deben prever requieren, como condición indispensable, ser preparados en el período más aproximado posible a aquél en que deben regir, debiendo ser practicadas las previsiones para un limitado lapso que, universalmente, ha sido establecido en un año; e instituyendo la excepción a esta regla, el "consolidado inglés" que, según hemos visto, tiene carácter permanente.

La ley 12961 sobre el particular ha seguido, en términos generales, el régimen vigente a la época de su sanción (ley 428, art. 1 y Acuerdo del 25 de enero de 1937), al aceptar en su art.1 el principio de la anualidad del presupuesto.

No obstante, conforme se ha señalado en su discusión parlamentaria (41) los "fondos de emergencia" creados por el artículo 8, constituyen una excepción al principio sancionado en el art. 1, al disponer que, "una vez entregados a la autoridad competente, se conceptuarán como erogación firme para el ejercicio, pero al consignarse anualmente los créditos por este concepto se mencionará en su leyenda el monto acumulado y no invertido hasta una fecha dada".

En la reciente Conferencia Nacional de Ministros de Hacienda (42) se patrocinó una recomendación -reproducida en el proyecto de nueva Constitución, actualmente a estudio de la H. Convención Reformadora- que de aprobarse, anularía muchas de las ventajas derivadas del principio de la anualidad del presupuesto. Por ella se propone "modificar las actuales disposiciones del inciso 7, artículo 67 de la Constitución Nacional, sustituyéndolas por el siguiente precepto: "Fijar el presupuesto anual de gastos, cuya aplicación podrá extender, mediante expresa disposición en la respectiva ley, hasta los dos ejercicios siguientes al de su aplicación inicial, y aprobar o des-

...achar la cuenta de inversión".

Como se puede apreciar, se trata de evitar el empleo de los paliativos previstos por la ley 12961 -créditos provisionales para obras públicas (art.14) y presupuesto provisorio (art.16)- para los casos en que el Congreso no haya aprobado el plan financiero a regir en el respectivo ejercicio, sustituyéndolo por uno que, del punto de vista de la continuidad en la marcha regular de la administración, aparece como más admisible. Sin embargo, es necesario coincidir en que la aplicación práctica de la disposición comentada no permitirá contemplar debidamente las múltiples mutaciones que experimenta la situación económico-financiera en la cambiante economía en que vivimos; ocasionando, por consiguiente, además de los inconvenientes propios de la no satisfacción de sentidas necesidades públicas que no han podido ser previstas por su carácter accidental, aquellos relativos a la inobservancia del principio de sinceridad y exactitud en las previsiones que, según se ha visto, puede determinar el desequilibrio del plan financiero formulado.

Por lo expuesto, consideramos que la mejor solución es mantener el principio de la anualidad, teniendo presente para ello los inconvenientes que puede implicar para la situación económica y financiera del país el no sancionar en tiempo oportuno el presupuesto de gastos y recursos, tal como lo exige el ordenado desenvolvimiento de su administración pública.

e) No compensación de partidas y especialización:

La aplicación de estos principios -el segundo, consecuencia directa del primero- si bien hace más a la esencia del control legislativo, tiene también sus alcances en el campo del control administrativo, ya que resulta primario que la estructura analítica y ordenada del presupuesto facilita su fiscalización y la introducción de los ajustes consiguientes.

El primer principio, o sea el de no compensación de partidas,

significa que los créditos aprobados para hacer frente a una determinada necesidad no deben destinarse a solventar otra no prevista parcial o totalmente.

El principio de la especialización tiende a sustituir el control al propender a fijar en el presupuesto, en forma analítica, el crédito estrictamente reservado a cada necesidad.

En el régimen de la ley 428, la disposición del art. 22 "in fine" prohibía expresamente la compensación de partidas, y el hecho de autorizar la realización de una erogación con fondos asignados a otra implicaba, para el funcionario que la ordenaba, incurrir en el delito, previsto en el Código Penal, de malversación de fondos.

La ley 12961, contemplando la necesidad de conferir mayor flexibilidad a la gestión administrativa, ha suprimido prácticamente la aplicación del principio de especialización, manteniendo sólo el de no compensación de partidas en cuanto se refiere a los créditos principales (arts. 10 y 11). Así, en el nuevo régimen legal, no son permitidas las transferencias o compensaciones entre créditos principales ya que, conforme a la opinión emitida por el Sr. Ministro de Hacienda (43), al referir la letra de la ley (art. 10, "in fine") en el desarrollo de la discusión parlamentaria, "el Poder Ejecutivo, como poder administrador, queda facultado para realizar las compensaciones o transferencias dentro de los créditos parciales, pero no puede llegar a modificar el crédito funcional. Vale decir, que cuando en el ejercicio la atención efectiva de un servicio demande más gastos en un concepto de inversión previsto y menos en otro, el Poder Ejecutivo podrá ajustar esas fluctuaciones propias de la administración, pero sin apartarse, ni del crédito total acordado para la función o servicio, ni del detalle especificativo de conceptos dado por la ley, vale decir, no podrá realizar mayores gastos que el total dado por la ley, ni utilizar conceptos nuevos de inver-

nión no previstos". Confirmando estos conceptos dijo en la misma oportunidad el diputado Sr. J. Cooke(44)": El artículo -se refiere al 10 - y el agregado aclaran que de ninguna manera, se puede modificar una partida principal, en lo que no hace más que seguir el régimen del artículo...", y más adelante expresó"... para cualquier clase de partidas es el Congreso, por el mismo, quien declara cuáles son de carácter principal y por lo tanto insonmovibles...."

Es de hacer notar, en este aspecto de los créditos principales, que las disposiciones de la ley 12961 han dejado de regir para los ejercicios de 1948 y 1949 al autorizarse con carácter de excepción al Poder Ejecutivo por las respectivas leyes de presupuesto para que "por decreto dictado con intervención del Ministerio de Hacienda y en presencia de razones debidamente justificadas, efectúe compensaciones entre los créditos principales de las partidas del presupuesto general, siempre que no se altere el total autorizado para los rubros de "Gastos en Personal" y "Otros Gastos", respectivamente, y no se aumente la planta de personal".

Opinamos, no obstante lo expuesto, que el régimen de la ley 12961 no constituye un obstáculo para la ordenada estructuración analítica del presupuesto ya que el Poder Ejecutivo debe proponer en el proyecto (art. 10) el monto para cada concepto de erogación (créditos parciales), si bien la sanción de la ley, como ya hemos visto, en el aspecto numérico se referirá exclusivamente a los importes correspondientes a cada crédito funcional o principal.

Es decir, que el sistema de control administrativo en el punto considerado no se resiente, antes bien se mejora, desde el momento en que al estar facultado el Poder Ejecutivo a hacer uso de distintos medios legales para solucionar las situaciones in-

previstas que se presentan en el transcurso del respectivo ejercicio financiero, tales como el crédito adicional (art.7), el fondo de emergencia (art.8), el fondo de reserva (art.6°) etc., puede exigir, conforme se anticipó, la debida observancia del principio de sinceridad y exactitud en las estimaciones presupuestarias que formulan las dependencias integrantes de la Administración Nacional.

11- Pasaremos a ocuparnos ahora de los procedimientos más generalizados en la preparación del proyecto de presupuesto, a los efectos de señalar las normas que técnicamente corresponde observar en su elaboración.

Diversos son los sistemas que se aplican para la valuación de los recursos a ingresar en un determinado período presupuestal. Los más señalados por la doctrina son los siguientes:

a) Sistema de apreciación directa:

La eficacia de este sistema, por estar basada esencialmente en factores subjetivos, es muy relativa. Se ha aplicado con éxito en Inglaterra, donde cada servicio es responsable de las cifras que da al Canciller del Exchequer. Las estimaciones de recursos en la administración inglesa son, por lo general, exactísimas y las escasas diferencias que se han presentado son debidas, en la mayoría de los casos, a la aplicación de criterios moderados más bien que excesivos. Análogo sistema se ha seguido en Alemania, Bélgica, etc., y en los EE.UU. antes de la creación de la Dirección del Presupuesto (año 1921); pero, sin poder observarse los mismos resultados prácticos que los experimentados en Inglaterra.

b) Sistema de aumentos:

Consiste este procedimiento en añadir un excedente probable a las bases normales de previsión de los ingresos, fundándose para ello en la premisa de que en todos los años se produce una mayor recaudación.

Presenta el sistema analizado el mismo inconveniente -cálculo subjetivo- apuntado precedentemente con relación al criterio de la apreciación directa, motivo por el cual su aplicación tampoco es recomendable.

c) Sistema automático:

A los efectos de practicar el cálculo de recursos mediante este procedimiento, se toma como provisión a incluir en el proyecto de presupuesto, el total recaudado en el último ejercicio cerrado, es decir en el penúltimo año.

De los procedimientos analizados hasta ahora, es el que más se acerca a la realidad.

La aproximación puede ser mayor si se relaciona ese monto, con el total obtenido y a obtener en el año en curso. El primero es un dato real y el segundo se puede calcular por simple proporción. Lógicamente que de adoptarse este criterio de valuación deberán tenerse en cuenta las influencias que sobre las previsiones así estimadas pueden tener las variaciones estacionales en la recaudación y otros factores similares.

Por lo demás, y esto vale con carácter general para los cálculos realizados a base del sistema automático, será necesario ajustar las cifras obtenidas a las alteraciones que puedan haberse producido en las condiciones económico-financieras del país, ya que éstas al ser susceptibles de modificarse de un año para otro, como lo señala R. Alberdi (45), pueden conferir poca consistencia a las previsiones formuladas utilizando el procedimiento comentado.

d) Entradas que permanecen invariables de un ejercicio a otro:

La aplicación de esta norma, más que sistema especial, es primaria; debiendo emplearse la misma en cuanto estimación sea posible, a los efectos de ajustar al máximo las previsiones a la realidad.

Analizados los sistemas básicos para la elaboración del cálculo de recursos podemos concluir estableciendo que, en principio,

aquellas entradas que permanezcan invariables de un ejercicio a otro deben fijarse en los respectivos importes, y con relación a los recursos cuyo monto es susceptible de variación deberá tomarse como base las cifras que resulten de aplicar el sistema automático. Cualquier modificación en más o en menos irá acompañada de una sintética información fundada que consigne las causas -variaciones estacionales en la recaudación, alteración en las condiciones económico-financieras imperantes, etc.- que motiven el ajuste practicado, a los efectos de facilitar el examen y control de las previsiones formuladas.

En lo atinente a lo dispuesto por la ley 12961 sobre el particular, podemos afirmar que la norma contenida en el art. 2°, apart.1, "in fine", tiende a hacer posible un control primario con respecto al cálculo de recursos correspondiente a cada presupuesto, al establecer que el mismo "estimaré en forma analítica los recursos previstos o autorizados para la administración general del Estado".

12- Más difícil y delicado aún que el cálculo de recursos, es la estimación de gastos a realizar en lo futuro. Esta estimación no está sujeta a reglas fijas y depende de múltiples factores, entre ellos, la orientación a dar a los diferentes servicios, la modificación que éstos pueden experimentar con relación a ejercicios anteriores, etc..

El auxiliar básico de las estimaciones de gastos lo constituyen -al igual que en el caso de los recursos- las estadísticas de erogaciones efectuadas en los períodos inmediatos anteriores al de la preparación y que, según veremos, son a la vez el fundamento del control escritural en este aspecto de la elaboración del presupuesto.

Puedan utilizarse también con provecho para fiscalizar las previsiones practicadas las cifras limitativas que en esta materia permita establecer la contabilidad de costos o funcional en

aquellas dependencias en las cuales las mismas se encuentran debidamente implantadas. Así tendremos índices valiosos de control en los importes resultantes de la contabilidad de costos de una dependencia del Estado dedicada a una actividad netamente industrial, y lo mismo ocurriría por ejemplo, en el caso de tratarse de organismos bancarios oficiales que apliquen en sus registraciones un sistema de costo funcional.

En ambas circunstancias puede exigirse, a los efectos de una mayor exactitud en el cálculo de egresos, que las dependencias encargadas de la preparación de los respectivos proyectos de presupuesto vinculen sus estimaciones en materia de gastos a los costos, coeficientes tipos o standards que se determinen para cada servicio por medio de los sistemas contables que tienen implantados.

Por otra parte, el análisis y estudio de las previsiones formuladas por las distintas dependencias, así como de las necesidades que aquéllas están destinadas a satisfacer, puede resultar muy beneficioso al señalar los defectos de organización, la superposición de funciones o servicios, y toda otra deficiencia propia de la estructura compleja que presenta la administración pública moderna.

Es por ello que en ciertos países, como en el caso de los EE.UU. e Inglaterra (46), se ha asignado, a la dependencia encargada del control previo a la sanción del presupuesto, y como función derivada del ejercicio del mismo, la relativa a la racionalización administrativa.

Así, por el art. 209 de la ley que creó la Oficina o Dirección del Presupuesto (año 1921), se establece que la misma, a requerimiento del Presidente y para establecer un mejor rendimiento de los servicios de los establecimientos y departamentos, estudiará:

- 1 - La organización actual, la actividad y métodos de dichos departamentos o establecimientos;

- 2 - Los créditos asociados a este efecto;
- 3 - La atribución de las esferas de actividad especiales a los servicios determinados; y
- 4 - La centralización de los servicios.

Podemos, por lo expuesto, apreciar la amplitud y alcances que puede asumir el control administrativo sobre la preparación del presupuesto en el aspecto relacionado con el cálculo de las erogaciones anuales.

En nuestro país, y como consecuencia del régimen vigente, cuyo antecedente inmediato en la legislación extranjera es el sistema francés, según ya hemos tenido oportunidad de precisar, el control previo en materia de gastos no está basado sobre una organización que haga posible obtener los resultados de distinto orden que, por ejemplo, es factible conseguir con la aplicación de las normas que informan el sistema estadounidense.

Pero, no obstante, la utilización de estadísticas, datos contable, etc., acompañados de opiniones debidamente fundadas, cuando se trata de aumentar las erogaciones, pueden llenar en nuestro sistema, y en el aspecto considerado, las exigencias primarias de todo régimen de control presupuestario.

Las disposiciones de la ley 12961, en lo atinente a cálculo de egresos (art.2°, apart.II° y art.9°), se limitan a fijar las divisiones y ordenamiento que en la elaboración del mismo se deberá observar.

13-Dice el Dr. Mayette (47), refiriéndose a este punto, que "una de las finalidades del presupuesto- la que lo caracteriza como plan o programa financiero- es la de obtener el equilibrio entre los gastos y los recursos".

Precisamente, la obtención de un equilibrio real y efectivo es una de las exigencias fundamentales que requiere la implantación de un estricto control administrativo sobre la preparación del presupuesto.

Así, en los países mejor organizados en la materia -en particular, Inglaterra- la dependencia encargada de la centralización de los anteproyectos, de su estudio e incorporación posterior al plan financiero de gobierno, tiene amplias facultades para proponer y aún exigir la introducción de ajustes en las previsiones formuladas por las distintas ramas de la administración.

En el sistema francés, -de aplicación en nuestro país, según se vió- el Ministro de Hacienda no tiene el ejercicio de esas amplias funciones, y el equilibrio del proyecto se obtiene o bien de la moderación o comprensión que han tenido sus colegas al preparar los respectivos anteproyectos, lo que no es muy común; o si no, mediante la intensificación de las disposiciones que constituyen el régimen impositivo vigente que, como sabemos, puede tener distintos alcances con respecto a la marcha regular de la economía general del país. Ello siempre que se trate de fijar un equilibrio efectivo del presupuesto; en caso de que ese equilibrio sea aparente, ya que solamente surja de los papeles, tal situación se traducirá en un déficit real inicial, que provocará los consiguientes inconvenientes financieros a la administración en que ese plan desajustado se ha de aplicar.

Prácticamente el equilibrio del presupuesto se demuestra mediante la presentación sintetizada de un estado comparativo de ingresos y egresos que permiten establecer si existen suficientes recursos para hacer frente a las necesidades administrativas que se programa realizar.

Para ello es fundamental que se haya observado el principio de la unidad, es decir que exista un solo presupuesto; y además, si se quiere que ese equilibrio sea real, que se haya respetado en lo posible el principio de sinceridad y exactitud en las previsiones que se han de efectuar, lo que resulta muy difícil de precisar.

La finalidad, diríamos principal, de la presentación del estado de previsión a que nos referimos- ya que además sirve de base para poner orden a la contabilidad (48)- es la de facilitar el análisis de conjunto, y por lo mismo el ejercicio del control, no sólo del Parlamento, si que también del pueblo, único titular de los bienes objeto de la administración.

La ley 12961 -que conforme se ha consignado, ha respetado en sus disposiciones el principio de la unidad del presupuesto- ha establecido la exigencia (art.3) de que el presupuesto contenga un estado de previsión de ingresos y egresos- denominado, quizás inapropiadamente del punto de vista técnico, "balance preventivo" (49)- que demuestre en forma tabulada la totalidad de los recursos e erogaciones que correspondan a cada anexo.

Este sano principio, de orden y control, introducido por nuestra legislación positiva, se ve complementado por otras disposiciones, entre ellas las contenidas en los artículos 4 y 17 de la ley, que tienden a mantener constantemente actualizados los rubros del "balance preventivo", con el propósito de evitar que las cifras de éste tengan sólo una eficacia práctica, reducida al momento inmediato de la sanción del presupuesto.

Como se puede apreciar el régimen de la ley 12961 en este aspecto ha ampliado el instituido por la ley 428 y comprende los elementos esenciales que convenientemente aplicados, en el sentido y alcances precisados en los párrafos precedentes, permitirá a los funcionarios encargados del manejo de nuestras finanzas la preparación, formulación y sanción de los presupuestos venideros, con el orden, ajuste y equilibrio que requirieren planes de tan fundamental importancia.

14- En conclusión podemos afirmar, con respecto al sistema de control administrativo sobre la preparación del presupuesto implantado por la ley 12961 y sus disposiciones complementarias, que en el mismo se han contemplado, en su mayoría, los principios doc-

trinarlos básicos que permiten la organización científica del presupuesto y con ello -de aplicarse éstos de modo conveniente -se hará posible obtener las finalidades principales que fundamentan la institución del mencionado control. Pero, no obstante, y a los efectos de asegurar el logro de los resultados perseguidos en el mayor número de oportunidades y en la mejor forma que hace factible la aplicación de un régimen orgánico e integral, es aconsejable propiciar, una vez salvados los inconvenientes institucionales o de otro orden que se opongan a ello, la creación de un organismo centralizador y responsable que responda a las características del sistema norteamericano o del sistema caléctico propuesto en su oportunidad por el Dr. Bayetto.

Alcanzado este objetivo, se habrá dotado a nuestra administración pública de un conjunto de disposiciones que, a la vez que equipararán sus instituciones a la de los países más adelantados en la materia, permitirán, según se anticipó, obtener los resultados más compatibles con la regular trayectoria de su evolución financiera.

CAPITULO I

Referencias

Pág.

- 39 (25) - V.R.Alberdi, op.cit., T.I , pág. 8
- 39 (26) - Bol.N. de Mas. N 57, pág. 983
- 40 (27) - V.R.Alberdi, op.cit., T.I , pág. 4
- 41 (28) - Ibidem, págs. 82/84 y 129/135.
- 42 (29) - Ibidem, pág. 180.
- 42 (30) - "La Nación", 9 de setiembre de 1948, pág. 6.
- 44 (31) - V.R.Alberdi, op.cit., T.I , págs. 80/82, y 267/272.
- 46 (32) - Ibidem, págs. 84/88 y 171/215.
- 49 (33) - Ibidem, págs. 220/21.
- 49 (34) - Ibidem, págs. 235 y sigs.
- 49 (35) - Ibidem, págs. 249/53.
- 52 (36) - "La Nación", 1 de diciembre de 1948, pág. 5.
- 53 (37) - Cámara de Diputados de la Nación, Diario de Sesiones, 5 de febrero de 1947, pág. 8103.
- 53 (38) - Infra, Parte Preliminar, punto 5 , págs.20/34.
- 54 (39) - Cámara de Diputados de la Nación, Diario de Sesiones, 5 de febrero de 1947, pág. 8103.
- 55 (40) - Ibidem, 6 de febrero de 1947, exposición del Sr. Ministro de Hacienda de la Nación, pág. 8167.
- 56 (41) - Ibidem, 5 de febrero de 1947, págs. 8113/14.
- 56 (42) - "La Nación", 1 de diciembre de 1948, pág. 5.
- 58 (43) - Cámara de Diputados de la Nación, Diario de Sesiones, 6 de febrero de 1947 (tarde), pág. 8179.
- 59 (44) - Ibidem, pág. 8180.
- 61 (45) - V.R. Alberdi, op. cit., T. I , pág. 72.
- 63 (46) - V.R. Alberdi, op. cit., T. I , págs. 33 y sigs.
- 64 (47) - Bayetto, Juan (op.cit., Fasc.II, pág. 33, año 1942).
- 66 (48) - Cámara de Senadores de la Nación, Diario de Sesiones, 14 de marzo de 1947, exposición del senador Sr. Antillo, pág. 203.
- 66 (49) - Cfr. V.R. Alberdi, op. cit., T. I , págs. 50/52.

CAPÍTULO IIControl administrativo sobre la ejecución del presupuesto

15- Generalidades: segunda etapa del control financiero. Alcances y finalidades del control administrativo sobre la ejecución del presupuesto. 16- Organismos y funcionarios encargados de ejercer el control sobre la ejecución del presupuesto en la legislación extranjera. Alcances de sus respectivas funciones y atribuciones. 17- El sistema adoptado por nuestra legislación.

15- Conforme anticipáramos en la Parte Preliminar de la presente investigación (50), entendemos por control administrativo sobre la ejecución del presupuesto, el conjunto de medios empleados para fiscalizar a los organismos estatales competentes en los distintos aspectos relacionados con el compromiso (preventivo, provisorio y definitivo), liquidación y pago de los gastos, así como con respecto al proceso de ingreso, custodia y egreso de las rentas públicas confiadas a su administración.

Comprende esta segunda etapa del control, conocida generalmente bajo la denominación de "control consomitante", un amplio campo de acción que va, en algunos casos, como el que ofrece nuestra legislación, desde la autorización administrativa del gasto hasta la rendición de cuentas ante el Parlamento.

Ya nos hemos referido a la limitación, en cuanto al alcance de este estudio, que íbamos a introducir en lo concerniente al examen y juicio de cuentas por organismos netamente administrativos, por las razones doctrinarias que en su oportunidad hemos consignado (51).

Hemos de añadir, sobre el particular, que los sistemas predominantes en la mayoría de los países, según veremos en el punto siguiente, o bien dan un carácter preferentemente administrativo al control consomitante (Inglaterra, EE.UU., Francia, etc.), o si no determinan la vigencia de un sistema mixto, con intervención de Tribunales de Cuentas independientes, sistema en aplicación entre otros Estados, en Italia y Bélgica, país este último donde esa intervención adquiere un matiz más destacable.

De todos modos - y esto es lo fundamental- como lo expresa Stourm", en todas partes, entre la caja y el ordenador que manda abrirla, bajo su firma, se interpone una autoridad" de control.

El control administrativo sobre la ejecución del presupuesto abarca materias de fondo y de forma.

Entre las primeras tenemos el control legal-contable, y entre las segundas aquellas que se refieren a los aspectos formales de la tramitación, tales como la verificación de los requisitos administrativos que deben observarse, de los cálculos aritméticos que se practiquen, etc.

En el presente capítulo nos ocuparemos con preferencia del análisis del control legal y formal, sin desvincular totalmente al control contable, al que dedicaremos, de modo especial nuestra atención al ocuparnos, en el capítulo siguiente, de las características salientes que informan al régimen de control escritural.

16- Para el análisis de los organismos y funcionarios encargados de ejercer el control sobre la ejecución del presupuesto en la legislación extranjera, seguiremos el mismo orden que el adoptado para desarrollar igual aspecto en oportunidad de referirnos a la fiscalización sobre la preparación del presupuesto.

En Inglaterra (52) el control concomitante es de carácter administrativo, pudiendo quizás ubicarse al sistema implantado en ese país en una situación ecléctica con respecto a aquellos que determinan una dependencia netamente administrativa del principal funcionario u organismo que tiene a su cargo el ejercicio de la función fiscalizadora -sistema vigente en nuestro país- y aquellos que han instituido Tribunales de Cuentas independientes del poder administrador-sistemas belga e italiano-; ya que, si bien el Contralor Auditor General es designado por la Corona, su remoción sólo procede en el caso en que así lo decida el Rey a proposición de las dos cámaras legislativas.

El control sobre los gastos es ejercido en una primera etapa,

en cada ministerio, por los "accounting officers", funcionarios designados por la Tesorería que, además de las funciones a las que ya hemos tenido oportunidad de compararnos al referirnos a la preparación del presupuesto, tienen a su cargo la fiscalización de todos los aspectos -legales, contables y formales- que se vinculan al proceso de emisión de las órdenes de pago que expide el Departamento ministerial ante el cual han sido designados.

En el sentido indicado, podemos afirmar que su función, en la materia considerada, es muy similar a la que cumplen en nuestro medio las Delegaciones de la Contaduría General de la Nación, siendo responsables, personal y pecuniariamente, del fiel cumplimiento de su cometido -observación de todo acto administrativo-financiero que implique la violación de una disposición legal- ante las autoridades pertinentes, ya que a su vez sus actos son objeto de fiscalización por parte del Contralor Auditor General.

Intervenida la orden de pago por el "accounting officer", encargado del control "in situ" que hemos expuesto en los párrafos precedentes, es girada a la Tesorería, a los efectos de que informe si existe disponibilidad de fondos para hacer frente a la erogación y al Contralor Auditor General, quién realiza un control sobre los aspectos principales en materia legal y contable prestando o no su conformidad; pudiendo constituir su negación sobre el particular, un verdadero veto.

Tramitada normalmente la orden de pago ante la Tesorería y el Contralor Auditor General, la misma es cursada al Paymaster (pagador general o tesorero), al cual sólo le están reservados los controles con respecto a la comprobación de identidad de los beneficiarios a la orden de quienes aquélla ha sido extendida, o de los correspondientes mandatarios legales.

Manualmente, el Paymaster da traslado a cada Departamento de una planilla en la que se consignan detalladamente los gastos pagados correspondientes a su jurisdicción, acompañada de la

documentación respectiva, la que luego será utilizada como comprobante para la rendición final de cuentas.

A su vez el Paymaster recibe la conformidad por escrito que confiere el "accounting officer" de cada Departamento una vez confrontada la planilla de referencia con los pedidos de fondos cursados -ejerciendo un doble control sobre el pagador y el ordenador-, documento que luego emplea para formular el descargo pertinente, agregándolo como comprobante del estado actualizado de las cuentas corrientes bancarias.

El control de los ingresos o recursos del Estado se ve facilitado por aplicarse en Inglaterra el principio de unidad de caja, ya que los cajeros de la hacienda pública inglesa son los Bancos de Inglaterra y el de Irlanda, los que rinden cuenta diariamente del movimiento de fondos operado.

De este modo la Tesorería y el Contralor Auditor General pueden llevar a cabo sin mayores inconvenientes y en forma actualizada su misión fiscalizadora, cerrando el ciclo de control sobre la ejecución del presupuesto inglés, al ejercer un efectivo control centralizado sobre el movimiento de fondos.

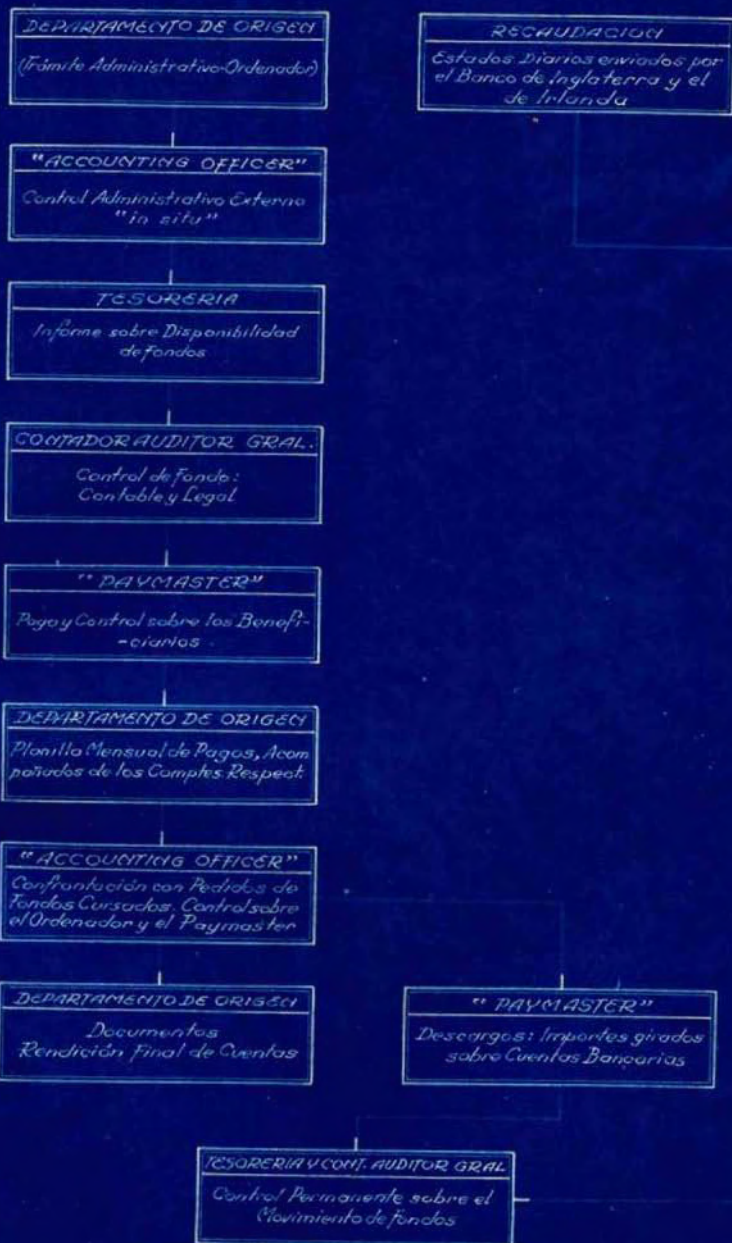
A continuación se acompaña un esquema del sistema inglés, en el aspecto considerado, cuyo mayor elogio, según la opinión de Besson -citado por V.R. Alberdi- (53), es la rapidez en el control.

INGLATERRA

ESQUEMA DEMOSTRATIVO DE LAS ETAPAS POR LAS QUE ATRAVIESA
EL CONTROL ADMINISTRATIVO SOBRE LA EJECUCION DEL PRESU-
-PUESTO

I - EGRESOS

II - INGRESOS



En Estados Unidos de Norte América (54), en materia de control sobre la ejecución del presupuesto, nos encontramos en el aspecto básico, esto es, en la situación de dependencia del organismo o funcionario fiscalizador de la correcta inversión de los fondos públicos, ante una posición ecléctica muy similar a la ya analizada en el caso particular del régimen inglés.

En efecto, el Contralor General, que es quien tiene a su cargo esa elevada función de control al estar al frente de la Oficina General de Contabilidad (Contaduría General), organismo que centraliza la contabilidad del Estado y de carácter independiente con respecto a los Ministerios o Departamentos que integran el Poder Ejecutivo, es nombrado por éste con acuerdo del Senado. Su remoción no puede ser dispuesta por el Poder Ejecutivo, y sólo procede cuando así lo deciden las dos cámaras legislativas. La duración normal en el cargo, es de 15 años.

El sistema francés, típicamente administrativo (55), muy similar, en sus principales aspectos, aunque no en todos, al sistema vigente en nuestro país, el control sobre la ejecución del presupuesto gira, fundamentalmente, alrededor de la actuación de un funcionario, el "contrôleur", cuyo cargo fue instituido por ley del 10 de agosto de 1922.

Este funcionario, que depende del Ministerio de Finanzas, fiscaliza todo el proceso de compromiso, liquidación y pago de gastos que se realiza en el Ministerio ante el cual es designado, no sólo con el alcance y atribuciones de observación que en nuestro país se determina para la Contaduría General y sus delegaciones, sino que también su intervención se extiende en el sentido de emitir su opinión con respecto a la conveniencia u oportunidad del gasto que fiscaliza.

Esta última función del "contrôleur" resulta, a nuestro juicio, más que inapropiada, inconveniente; pero, las dificultades que del punto de vista del trámite administrativo ella

traería aparejadas, han sido en parte suprimidas en el régimen que comentamos ya que, en estos casos, la orden de pago, no obstante haberse formulado una observación de la naturaleza indicada y siempre que se hayan cumplido los restantes requisitos legales y reglamentarios, sigue su curso normal.

Brevemente, el trámite se desarrolla conforme se pasa a describir:

Autorizado un gasto, previamente a que se formalice el compromiso debe darse intervención al "contrôleur", quien ejerce idéntica función de observación que cuando, con posterioridad, debe actuar antes de que se proceda a emitir la respectiva orden de pago.

No observado el gasto, la oficina de origen procede a registrar el compromiso y a hacer seguir su curso al trámite de adquisición.

Adjudicada y cumplida ésta, el Ministerio pertinente procede a liquidar el gasto y a extender la orden de pago correspondiente la que, previamente a su suscripción por el Ministro del ramo, debe ser intervenida por el "contrôleur", conforme lo establece la citada ley del año 1922.

Si de la intervención de éste surge una observación referente a la imputación del gasto o a la falta de los requisitos exigidos por las leyes o reglamentos en vigor, las actuaciones deben ser elevadas al Ministro de Finanzas, y si este funcionario ratifica la observación formulada por el "contrôleur", no por ello se elimina la posibilidad de que el gasto se concrete, ya que si el Ministro del ramo insiste en su procedencia, el mismo puede abonarse bajo su única y exclusiva responsabilidad.

El pago, que se realiza una vez que se han hecho las tramitaciones relacionadas con la comprobación de que existen fondos disponibles para hacer frente a la respectiva erogación, se hace efectivo por el pagador o "cuentadante", quien debe ejercer

un control de carácter amplio con respecto a toda la transacción. Así, no debe limitar su intervención a la comprobación de identidad de los beneficiarios de la orden de pago o de sus representantes legales, sino que debe extenderla a la verificación de que se han cumplido correctamente los requisitos legales y reglamentarios en todas las etapas precedentes del trámite administrativo y, además, entre otras cosas, debe controlar si no se ha incurrido en errores de cálculo.

Si de esta intervención, que juzgamos excesiva y poco racional, sobre todo en el último aspecto señalado, surge alguna observación, el agente pagador o "cuantadante" rechaza la orden de pago; pero, el ordenador puede insistir en que ésta se haga efectiva, bajo su exclusiva responsabilidad, mediante el ejercicio del derecho de requisición.

Seguidamente se acompaña un esquema demostrativo del trámite normal de la ejecución del presupuesto de gastos, en el sistema francés.

BIBLIOTECA
NACIONAL
DE LA
REPUBLICA
FRANCA
1950

FRANCIA

ESQUEMA DEMOSTRATIVO DE LAS ETAPAS POR LAS QUE ATRAVIESA EL
CONTROL ADMINISTRATIVO SOBRE LA EJECUCION DEL PRESUPUESTO
DE GASTOS

ORDENADOR
Proyecto y Autorización del Gasto

"CONTROLEUR"
Intervención previa al Compromiso

OFICINA DE ORIGEN
Compromiso

MINISTERIO
Trámite Administrativo

"CONTROLEUR"
Control previo a la Orden de Pago

MINISTRO DEL RAMO
Firma Orden de Pago

MINIST. DE FINANZAS, DIRSC. DEL MOV. DE FONDOS
*Verifica si el importe está incluido en la dis-
tribución mensual que realiza la Tesorería.*

"CUECITADANTE" o PAGADOR
Controles finales amplios

PAGOS

En Italia (56) nos encontramos ante un sistema mixto, ya que la Corte de Cuentas realiza con carácter general el control preventivo y a posteriori, principalmente en el aspecto jurídico, sobre la ejecución del presupuesto.

El control administrativo-contable, en mayor grado, se encuentra centralizado en la "Ragioneria Generale dello Stato" (Contaduría General del Estado), a cuyo frente se halla un funcionario con el cargo de Contador General.

Las contabilidades centrales de los Ministerios, son dirigidas por Jefes de Contabilidad designados -al igual que los "contrôleurs" franceses- por el Ministro de Finanzas, que tienen la función concurrente, con la Corte de Cuentas, de intervenir los compromisos y las órdenes de pago que se emitan en su jurisdicción.

Participan además del control administrativo-contable los inspectores de contabilidad, funcionarios designados por el Contador General a los efectos de realizar verificaciones en las contabilidades centrales de los Ministerios.

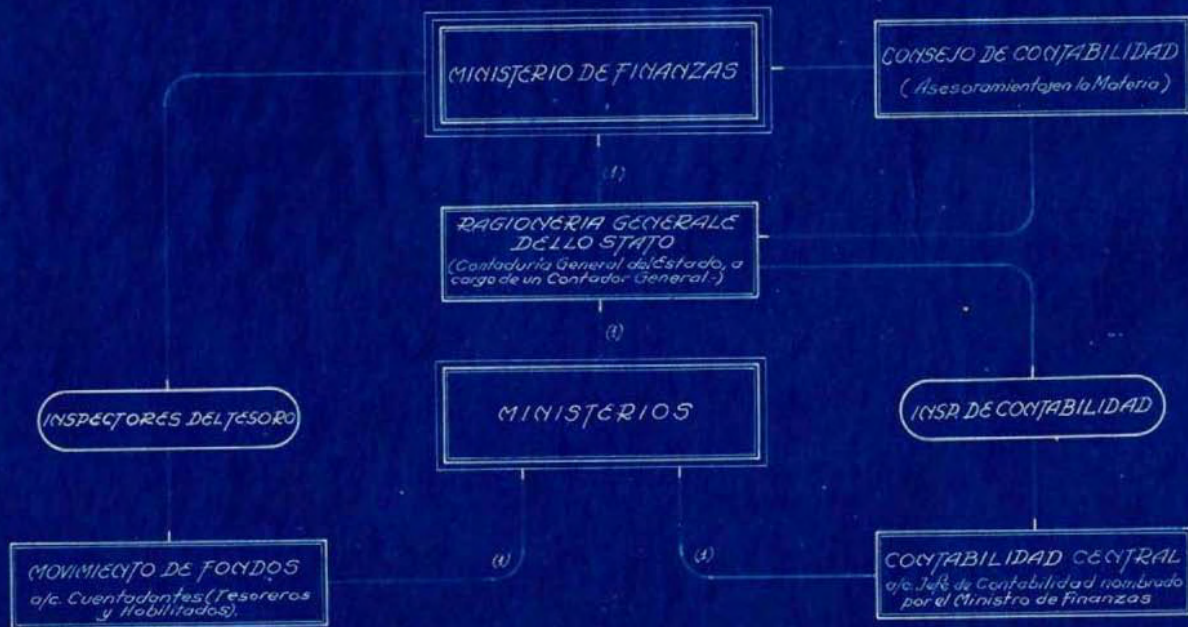
Cierra el sistema de control contable italiano, en el aspecto que analizamos, un régimen orgánico de control escritural, basado en registraciones analíticas y sintéticas que, mensualmente, al centralizarse sus resultados en la Contaduría General del Estado, permiten llevar a conocimiento del Ministro de Finanzas una situación actualizada en lo referente a la ejecución del presupuesto general de ingresos y egresos.

Por fin, el control de la existencia de fondos es practicado, mediante arqueos, recuentos, verificaciones, etc., por inspectores del Tesoro, dependientes del Ministerio de Finanzas.

En el esquema que se acompaña se aprecia, gráficamente, la posición que en el régimen descripto ocupa cada organismo o funcionario, pudiéndose advertir, además, la presencia de un cuerpo colegiado -el Consejo de Contabilidad, integrado por el Contador General, el Inspector General y los Jefes de Contabilidad Central de

ITALIA

ORGANISMOS Y FUNCIONARIOS COMPRENDIDOS EN EL REGIMEN DE CONTROL ADMINISTRATIVO SOBRE LA EJECUCION DEL PRESUPUESTO



Ref. (1) Estados contables mensuales de compromisos, ingresos y egresos, etc.

cada Ministerio -que tiene funciones de asesoramiento en la materia que tratamos.

El régimen belga (57) de control sobre la ejecución del presupuesto, de carácter mixto, si bien tiene algunas características propias de los sistemas administrativos, ya que por razones obvias éstas en la práctica nunca dejarán de existir (control administrativo interno: Direcciones de Contabilidad), es el que mayor tendencia presenta hacia la primacía del control concomitante legislativo.

En efecto, el funcionario de control destinado ante cada Ministerio-"contrôleur"- depende de la Corte de Cuentas, cuyos miembros, a su vez, son designados por el Parlamento, a quien aquélla debe informar de todas las infracciones a las disposiciones vigentes, en materia de gestión financiera, que perciba en el ejercicio de sus funciones.

Alemania (58) presenta un régimen mixto en esta etapa del control, del que participan, por un lado, un "funcionario especial de presupuesto", designado por cada jefe de servicio, en quien se centralizan los principales aspectos del control administrativo, y, por otro, la Corte de Cuentas, organismo de carácter independiente -autoridad suprema del Reich, conforme al art. 118 de la ley reglamentaria- cuya particularidad, paradójica por cierto, consiste en que la designación de sus miembros la efectúa el Presidente del Reich, con la conformidad del Ministro de Finanzas. Esto, quizás, constituya el inconveniente fundamental del sistema alemán que en su aplicación puede quitarle la eficacia práctica requerida.

Por fin, para concluir con esta rápida revista, cuyos lineamientos generales se basan en la exhaustiva exposición de V.R. Albari, a la que en cada caso hemos hecho referencia, diremos que en uno de nuestros países hermanos -el Brasil (59)- el sistema imperante en la materia, responde, en lo principal, a las características fundamentales de los sistemas belga e italiano, al hallarse im-

tituida una Corte de Cuentas a la que se reconoce la función de intervenir previamente y "a posteriori" en el proceso de realización de los gastos.

17- En sus líneas generales, el sistema adoptado por la ley de contabilidad 428 y sus disposiciones complementarias, con respecto al control sobre la ejecución del presupuesto, se asemeja en mucho al régimen francés al que, conforme al análisis efectuado en el punto precedente, podemos conceptuar como el de menor eficacia práctica, como consecuencia de responder su institución a principios de dependencia netamente administrativa.

La ley 12961, por causas que comentamos en otro lugar (68), ha confirmado, en su estructura fundamental, el sistema de control vigente a la época de su sanción.

En síntesis, el control administrativo sobre la ejecución del presupuesto es ejercido, en nuestro régimen legal y reglamentario, con carácter interno, por las Direcciones de Administración, creadas en virtud del Acuerdo del 14 de julio de 1931 o, en su defecto, por los organismos internos de contabilidad (Contadurías), y, con carácter externo, por la Contaduría General de la Nación, en forma centralizada, y por las Delegaciones de la misma, en forma descentralizada.

El Acuerdo del 14 de julio de 1931, cuyos objetivos fueron, según hemos visto, el mejoramiento de los sistemas de fiscalización y la agilización de los trámites, centralizó en gran parte la tramitación de las órdenes de pago en el respectivo Ministerio, suprimiendo en la mayoría de los casos la substanciación engorrosa y pesada que ocasionaba el procedimiento anterior.

Así, el mencionado Acuerdo determina, en el inc. 6 del art. 5, al ocuparse de las funciones específicas del Director de Administración, que corresponde a éste "la responsabilidad de las finanzas del departamento, etcétera, no pudiendo comprometer ni autorizar gastos sin que exista el crédito a que deban imputarse,

ni ordenar pagos internos sin tener disponibles en la tesorería respectiva los fondos pertinentes. A este objeto, tomará las precauciones necesarias para que las distintas autorizaciones acordadas no sean excedidas en su monto y llevará de inmediato la atención del ministerio cada vez que los créditos se hallen comprometidos en su totalidad o estén por agotarse".

Por su parte, el art. 10 al referirse a las funciones de la Sección Rentabilidad -las Direcciones de Administración, además de la nombrada, tienen las Secciones Secretaría y Tesorería-, establece que "tendrá a su cargo:

- a) Liquidación e intervención de pagos;
- b) Intervenir los cheques que emita el tesorero;
- c) Observar las órdenes que no se ajusten a las disposiciones legales pertinentes, o que carezcan del crédito a que deban imputarse;

.....

- j) Anotación y control de todo movimiento de fondos y consignación del ministerio o prefectura, etcétera,....."

Tales son las disposiciones básicas que rigen el control administrativo interno a cargo de las Direcciones de Administración, estando complementadas las mismas por la norma contenida en el art. 25 del Acuerdo, que delimita la responsabilidad de los funcionarios intervinientes.

En el sentido indicado, dicho artículo establece que "la responsabilidad de todo pago, o entrega de especies, es solidaria entre el superior que lo ordena y el contador, habilitado o cedente que lo ejecuta, o quienes ejercieren estas funciones; pero cuando el o los inferiores hayan dejado constancia escrita de su observación, cesará para ellos toda responsabilidad, pesando sobre el funcionario superior respectivo que insistió en el cumplimiento de la orden".

El control administrativo externo "in situ", es ejercido por

los Delegados de la Contaduría General, cuyas funciones son muy similares a las que tiene asignadas en el régimen francés el "comptable", aunque, analizadas desde un punto de vista general, las de éste son más amplias ya que, entre otros aspectos, según hemos tenido oportunidad de apreciar, su intervención se extiende también al control sobre la preparación del presupuesto.

El art. 14 del Acuerdo del 14 de julio de 1951 dispuso que, "a los efectos del cumplimiento de las disposiciones que le encomienda la ley de contabilidad, la Contaduría General de la Nación mantendrá en cada Dirección de Administración una delegación, constituida por un jefe y el personal auxiliar necesario", y, el art. 15, al referirse a las funciones que tendrán a su cargo las mismas estableció que "cada delegación de la Contaduría General deberá ejercer una intervención amplia y permanente en la contabilidad y movimiento de fondos y valores, desempeñando con respecto al ministerio o prefectura, etcétera, análogas funciones a las que la ley señala a la Contaduría General con respecto al Poder Ejecutivo.....". En ese sentido, señala el inc. b) del citado artículo, que deberá "observar toda autorización de gastos que no se ajuste a las disposiciones que le sean pertinentes, y producida la observación, darle curso únicamente previa insistencia del ministerio del ramo o del jefe superior de la repartición de la cual dependa la Dirección de Administración respectiva. Insistido un pago o autorización observada, lo comunicará de inmediato a la Contaduría General de la Nación".

La ley 12961 ha venido a confirmar, en distintas disposiciones, la institución encargada de realizar el control administrativo externo "in situ", esto es la Delegación de la Contaduría General de la Nación.

Así, el inc. a) del art. 62 determina que corresponde a la Contaduría General "inspeccionar los servicios de contabilidad de las dependencias de la administración nacional y entidades descentra-

lisadas", función que lleva a cabo por el Cuerpo de Contadores Fiscales, conforme lo establecen los incisos b) y c) del art.70, a cuyo cargo se encuentra el "servicio de delegados de la Contaduría General" y el "servicio de inspección de contabilidad de las diversas ramas de la administración pública". Estas disposiciones se ven complementadas, para el caso de las reparticiones o entidades descentralizadas, por el art. 81 que faculta a la Contaduría General para establecer fiscalías permanentes en las mismas, las que podrán realizar todos los actos que sean necesarios para llenar su cometido, con las limitaciones que ya hemos tenido oportunidad de analizar (61) inherentes a las entidades que integran el sistema bancario oficial (art.124).

Por fin, el art. 31 de la ley, al referirse al compromiso de gastos de todas las administraciones y entidades comprendidas en el presupuesto general, hace mención a los Delegados de la Contaduría General, con cuya intervención -expresa- deberá efectuarse un balance mensual que refleje el estado actualizado de partidas.

La Contaduría General de la Nación -organismo de carácter netamente administrativo (art.67, ley 12961)-cumple en el régimen de la ley (art.76) una doble función, a saber:

- 1.) Como eje del control administrativo externo, tiene a su cargo la fiscalización y vigilancia de todas las operaciones financieras del Estado (también son de su competencia las patrimoniales), en cuanto a su legalidad; y
- 2.) Como Tribunal de Cuentas administrativo, desempeña las funciones relativas al examen, liquidación y juicio de las cuentas de inversión, recaudación y distribución de los caudales, rentas, especies u otras pertenencias de la Nación o confiadas a la responsabilidad del gobierno nacional.

La primera función, que es la que en especial interesa a este trabajo, ya que se refiere al control administrativo centralizado sobre la ejecución del presupuesto, se realiza mediante la aplica-

ción de las siguientes atribuciones que le han sido reconocidas a la Contaduría General:

- I) Objeción de los decretos y resoluciones del Poder Ejecutivo, dentro de los 60 días hábiles de haber tomado conocimiento de los mismos (art.78)
- II) Actos de oposición (art.79), que podrán revestir las siguientes modalidades:

- a) Reparo administrativo: cuando se trate de errores realizados en órdenes de pago, liquidaciones administrativas o judiciales, regulaciones, aferos aduaneros, cobros de impuestos, etcétera (art.79, inc.a)).

En los arts. 32, 34, 35 y 36 de la ley, que se refieren a los actos de oposición que con respecto a toda orden de pago o entrega podrá formular la Contaduría General, se precisa las circunstancias y alcances que, en esos casos, surten el "reparo administrativo".

La oposición interpuesta en forma de reparo administrativo queda sin efecto cuando se corrija, decista o modifique el acto conforme al pronunciamiento de la Contaduría General, o cuando el Poder Ejecutivo anula por decreto (art.79 "in fine").

- b) Observación legal: se opone a todo acto, mandato u orden que afecte al Tesoro Nacional, cuando a juicio de la Contaduría General se hubiere ordenado en contravención a una disposición legal (art.79, inc. b)

Son de aplicación a esta modalidad, en lo que corresponde, las mismas disposiciones citadas en el apartado precedente para el caso del "reparo administrativo", ya en el aspecto relativo al acto de oposición en sí, ya en el referente al momento a partir del cual éste deja de tener efecto; y

- c) Distancia o denuncia: es más bien una función derivada de

su especialización técnica en la materia contable-administrativa que un acto de oposición. Su amplitud, conforme a la parte final del inc. c) del art. 79 es llamativa, ya que su intervención se extiende, en general, a "asuntos de interés para la buena marcha de la administración pública en los cuales pueda advertir ventajas o inconvenientes de cualquier índole". Es decir que, en el aspecto considerado, además de la función de control que ello significa, se han conferido a la Contaduría General de la Nación funciones íntimamente vinculadas con la racionalización administrativa, asignadas por la doctrina y en la legislación extranjera (E.E.U.U.), con un criterio más acertado a la Oficina de Presupuesto u organismo encargado, de modo principal, de las tareas inherentes a la preparación del plan financiero de gobierno; y

III - Control escritural: cuyos detalles veremos en el Capítulo siguiente y que en términos generales consiste en la centralización en la Contaduría General de la Nación de toda la información sintético-contable referente a la gestión financiera (ejecución del presupuesto) y patrimonial de la Administración.

En los párrafos que anteceden hemos analizado, a grandes rasgos, las características principales de los sistemas vigentes en la legislación extranjera y en nuestro país sobre la fiscalización preventiva y ejecutiva del presupuesto, de modo tal de facilitar la realización de un estudio paralelo que permita apreciar sucinta y objetivamente las ventajas e inconvenientes que, en un determinado régimen institucional, su implantación podría reportar.

El análisis detallado de cada uno de los aspectos vinculados al control sobre la ejecución del presupuesto -compromiso de gastos, régimen de compras, recaudación, pagos, manejo de fondos, cajas chicas, etc.- daría motivo para otra investigación, razón por

la cual y, con el propósito de no apartarnos del tema principal que estamos desarrollando, no los hemos de tratar en particular.

Por lo expuesto y, a fin de complementar los principios teóricos fundamentales ya vistos, en el Capítulo siguiente nos ocuparemos de observar como buena parte de los beneficios inherentes a los mismos puedan concretarse en la práctica, mediante la implantación de un adecuado régimen de control escritural.

CAPITULO II

Referencias

Pág.

- 69 (50) - Cfr. Infra, págs. 20/21.
69 (51) - Ibidem, págs. 11/20.
70 (52) - V.R. Alberdi, op. cit., Tomo I págs. 143/153.
72 (53) - Besson, "Le controle des Budgets", pág. 433.
74 (54) - V.R. Alberdi, op. cit., Tomo I , págs. 272/273.
74 (55) - Ibidem, págs. 183/202.
78 (56) - Ibidem, págs. 225/230.
80 (57) - Ibidem, págs. 246.
80 (58) - Ibidem, págs. 253/263.
80 (59) - Ibidem, págs. 303/310.
81 (60) - Infra, págs. 20/34.
84 (61) - Infra, págs. 20/34.

CAPITULO III**Régimen de Control Escritural**

18- Generalidades. 19- Control contable sobre la preparación del presupuesto- Planillas de previsión de ingresos y egresos. 20- El control contable sobre la ejecución del presupuesto- Plan de Cuentas básicas- Ejercicios prácticos - Registros Contables.

18- Para poder alcanzar los objetivos perseguidos con la implantación de un régimen de control presupuestario, en sus aspectos preventivos y ejecutivos, además de las verificaciones legales y formales a las que nos hemos referido en los capítulos precedentes, resulta básico establecer un eficiente sistema de control escritural.

Ya se ha ponderado, en oportunidad de desarrollar la parte preliminar del presente trabajo, el alcance diverso que tiene la gestión de una hacienda, según sea pública o privada. En ésta, los registros y estados contables, además de los consabidos fines de control económico de la marcha de la empresa, tienden a establecer y reflejar en las diversas cuentas las sucesivas modificaciones que va experimentando su patrimonio. Se trata pues, de una contabilidad esencialmente patrimonial.

En la contabilidad de la hacienda pública, en cambio, se persiguen dos propósitos: por una parte, al igual que en el caso de las haciendas privadas se trata de establecer las variaciones patrimoniales (contabilidad patrimonial); y, por otra, el fin es el de evitar se incurra en excesos con respecto a las autorizaciones legales conferidas para gastar, a la vez que se permite analizar la situación financiera de la administración, ya con fines estadísticos (preparación del presupuesto), ya para guiar al poder administrador en su gestión (ejecución del presupuesto).

Por lo tanto, toda contabilidad de la hacienda pública bien organizada debe contemplar -al igual que el sistema italiano, cuya contabilidad pública se lleva por el método logimográfico, basado en los principios científico-contables de Cerboni (62)- el aspecto financiero y el patrimonial, entre los cuales debe existir

-si bien registrándose las respectivas operaciones en forma completamente separada-, la necesaria vinculación a los efectos de facilitar los análisis y correlaciones que permitan controlar recíprocamente las anotaciones que se practiquen en los regímenes contables a que den lugar.

En atención a los límites que impone la naturaleza del presente trabajo, nos hemos de referir exclusivamente a los principios y fundamentos básicos que informan una de las partes de la contabilidad pública; este es, la contabilidad financiera, por su íntima vinculación con los aspectos del control administrativo relacionados con la preparación y ejecución del presupuesto.

19- Para poder llegar a elaborar un plan financiero sano, que responda a los principios doctrinarios analizados en el Capítulo I, resulta indispensable organizar un procedimiento estricto que permita ponderar las previsiones formuladas por las distintas ramas de la administración.

Este control se justifica, en nuestra opinión, con mayor razón en el caso del régimen instituido por la ley 12961, que en el vigente desde la sanción de la ley 423.

En efecto, mientras que en el sistema de la ley 12961, según se señaló, es posible realizar compensaciones entre los créditos parciales y se cuenta con recursos complementarios, tales como el crédito adicional, configurándose, de este modo, un régimen de una cierta flexibilidad; en el sistema de la ley 423 se estaba sujeto a normas rígidas que, necesariamente, obligaban a practicar previsiones de gastos abultadas, para evitar posibles trabas a la gestión encomendada al órgano administrador.

Por las razones expuestas reiteramos que las estimaciones presupuestarias que se formulan en el sistema de la ley 12961 deben responder, más que en ninguna otra oportunidad, al principio básico de la sinceridad y exactitud.

Para poder llegar a practicar un cálculo de recursos y erogaciones en las condiciones que propiciásemos, es necesario contar con los siguientes elementos:

- 1) Contabilidad de compromisos e imputaciones que refleje analítica y sintéticamente el movimiento operado en la hacienda considerada, en los ejercicios anteriores al que corresponde regular las provisiones.

En el orden nacional es plausible destacar que ya se ha iniciado una acción positiva tendiente a uniformar esta contabilidad.

Así, en cumplimiento de lo dispuesto por el art.58 de la ley 12961 y en la respectiva reglamentación (Decreto 5201/48, art.58), la Contaduría General de la Nación ha procedido a elaborar un "Proyecto de plan para la contabilidad del presupuesto de los entes centralizados y descentralizados del Estado"- sobre cuyas particularidades nos hemos de ocupar luego-, plan que en la actualidad se halla a estudio de los distintos organismos estatales.

Es de hacer notar, que el precitado proyecto tendría, no sólo alcance nacional, sino que, previa adaptación, eventualmente sería de aplicación en algunas o en todas las provincias argentinas, conforme lo hace presumir una expresión de deseos formulada por la III Conferencia de Ministros de Hacienda, reunida en fecha reciente en esta Capital, que textualmente proponía: "que el Ministerio de Hacienda haga llegar a los ministros de Hacienda provinciales, ejemplares del plan de contabilidad proyectado para proceder a su estudio. Que a esos fines, se sugiere la conveniencia de convocar a una reunión de contadores provinciales dentro de la primera quincena del mes de marzo de 1949, a los efectos de que los mismos traten con los representantes que el Ministerio de Hacienda oportunamente designe, el plan propuesto para contabilizar el presupuesto" (63).

Apartándonos, por el momento, de la consideración de esta importante innovación, podemos afirmar que de llegar a aplicarse con el alcance señalado, se habrá cumplido, acabadamente, entre otros aspectos no menos importantes, el requisito previo consignado en el presente apartado, o sea, la implantación de un adecuado régimen que sirva de base a la contabilidad preventiva.

2) Organización de una estadística-contable referida al movimiento de gastos y recursos efectivos registrados en los ejercicios inmediatos anteriores.

Esta estadística, fundamento mismo del control que se propone establecer, es una consecuencia de la exigencia analizada en el punto precedente.

Su obtención puede realizarse en forma manual o mecánica, siendo en este último caso más recomendable la utilización de equipos basados en el empleo de fichas perforadas.

Los datos así elaborados servirán de índice o guía para que cada una de las dependencias encargadas de la preparación del presupuesto, ajusten sus estimaciones, en lo posible, a las necesidades reales del servicio.

3) Centralización de toda la información relacionada con la preparación del presupuesto en planillas confeccionadas al efecto.

La centralización de toda la información más actualizada relacionada con los recursos y egresos constituye la etapa final y decisiva del régimen escritural previo o de contabilidad preventiva que estamos comentando.

Mediante la confección de un juego de planillas similar al que analizaremos seguidamente, se podrá determinar, en forma documentada, la responsabilidad, paso a paso, de los funcionarios encargados de preparar el presupuesto.

Del modo indicado, se podrá establecer si las previsiones para gastos ordinarios tienen correlación con los importes gastados, en iguales conceptos, en los ejercicios inmediatos anteriores;

y si las que corresponden a gastos extraordinarios no repetibles aparecen suficientemente fundadas.

Este es el único procedimiento que, a nuestro juicio, puede asegurar, desde luego, relativamente, la preparación de un plan financiero que responda a los principios doctrinarios ya examinados.

Es de destacar que el juego de planillas analíticas e instrucciones que se acompaña -al que deberá complementarse con la preparación de los correspondientes estados sintéticos que en definitiva han de elevarse para su aprobación- no ha sido elaborado en la creencia de que el mismo pueda ser aplicado estrictamente a cualquier dependencia pública centralizada o descentralizada; simplemente se ha querido esbozar, en forma objetiva, las normas principales que deben regir a todo proceso de control sobre la preparación del presupuesto.

Tal es nuestro propósito, la aplicación de un procedimiento similar en cada repartición del Estado dependerá de su estructura y de sus normas internas de organización; pero, a no dudarlo, los resultados a obtener de su implantación, se tornarán más ventajosos a medida que se aprecie mayor uniformidad en la materia, situación a la que se podrá llegar una vez que se haya consolidado en la práctica administrativo-contable un régimen de las características que informan al plan de contabilidad de presupuesto elaborado en fecha reciente por la Contaduría General de la Nación.

PLANILLAS DE PREVISION DE INGRESOS Y GASTOS (1)

-
- (1) Estas planillas -que están diseñadas, a título de ejemplo, para ser aplicadas a una repartición autárquica cuya división funcional comprende departamentos, y divisiones u oficinas- tienen por objeto ir fijando paso a paso la responsabilidad relativa a la preparación del presupuesto. El rayado de las mismas, bastante extenso por cierto, tiene por único propósito señalar los datos e indicaciones indispensables que se considera deben contener para cumplir con su finalidad. Por tanto, su formato puede variar, habiéndose adoptado los que sirven de modelo, a los efectos de facilitar la lectura del proceso, por parte de las personas encargadas de analizar la evolución experimentada en las previsiones anuales.

**INSTRUCCIONES PARA CONFECCIONAR LA PLANILLA "PREVISION
INGRESOS POR DEPARTAMENTOS" (MODELO 1)**

Columnas

- 1 a 5** Deben ser llenadas por la División de Presupuesto u oficina que haga sus veces. Los importes de las columnas 3 y 4 se calcularán en proporción a lo recaudado, y al período de tiempo que falta para completar el ejercicio en curso, respectivamente;
- 6** La previsión de ingresos para el próximo ejercicio será practicada por el Departamento respectivo, es decir, por aquél que normalmente está encargado de la recaudación de una determinada entrada. Este Departamento dejará constancia en "Observaciones", o en un anexo, en su caso, de las causas que, a su juicio, influyen para modificar en más o en menos las recaudaciones de los ejercicios anteriores;
- 7 a 14** Deben ser confeccionadas por la División de Presupuesto u oficina que haga sus veces, y
- 15 a 18** Se procederá a realizar en las mismas los reajustes que oportunamente se dispengan, dejándose constancia en cada casillero de la autoridad que lo mandó practicar. Siendo ésta un Departamento, deberá dejar idéntica constancia que la señalada precedentemente (Ver nota correspondiente a columna 6).

La intervención de la División de Presupuesto u oficina que haga sus veces, en la confección de esta planilla, se limitará únicamente a la inserción de los datos y cálculos precedentemente enunciados.

**INSTRUCCIONES PARA CONFECCIONAR LA PLANILLA "PREVISION
EGRESOS POR OFICINAS" (MODELO 2)**

Columnas

- 1 a 12** Deben ser llenadas por la División de Presupuesto u oficina que haga sus veces. Los importes de las columnas 10 y 11 se calcularán en proporción a la autorización utilizada en lo que va del ejercicio en curso, y al período de tiempo que falta para completar el mismo, respectivamente;
- 13** La previsión de egresos para el próximo ejercicio será practicada, en primera instancia, por cada una de las oficinas o sectores que integran un Departamento determinado. A tal efecto los jefes y encargados de oficinas o sectores deben hacer el cálculo o previsión de los gastos con el mayor cuidado y exactitud posibles, contemplando el costo de los servicios a su cargo, el volumen de trabajo a realizar y los gastos necesarios aproximados para llevarlo a cabo;
- 14 a 21** Los aumentos o disminuciones que se indican en estas columnas serán practicados por la oficina o sector respectivo. Los porcentajes serán calculados oportunamente por la División de Presupuesto u oficina que haga sus veces;
- 22** En esta columna la oficina colocará el número de referencia de la observación respectiva, dejando constancia, al pie, de las razones o fundamentos que, a su juicio, lleven a modificar en más o en menos las autorizaciones de los ejercicios anteriores.
- 23 a 26** En estas columnas se asentarán los aumentos o disminuciones que el jefe de un Departamento determinado, estime conveniente introducir. A tal efecto, éste deberá considerar los distintos aspectos relacionados con la organización del trabajo y la política departamental. Al igual

Columnas

que los jefes y encargados de oficinas o sectores, deberá practicar la previsión poniendo el mayor cuidado y exactitud al efectuar las estimaciones. Los porcentajes, como en todos los casos, serán calculados por la División de Presupuesto u oficina que haga sus veces.

- 27 Se actualizará la previsión con arreglo a los aumentos o disminuciones propuestos por el jefe de Departamento. Este ajuste se practicará en el Departamento respectivo;
- 28 Para llenar esta columna, se tendrán en cuenta las instrucciones formuladas en el n.º 22, aplicándolas al presente caso.
- 29 a 32 En estas columnas el Departamento de Contabilidad o dependencia que cumpla sus funciones practicará los aumentos y disminuciones que sean necesario introducir, tratando de ajustar los pedidos de autorización de créditos a las necesidades reales de la Institución, teniendo como principal punto de mira el equilibrio del estado presupuestario;
- 33 Este ajuste se realizará en las condiciones enunciadas en el punto 27;
- 34 Ver columnas 22 y 28;
- 35 a 38 En estas columnas se asentarán las modificaciones que, a las estimaciones previas, el Directorio o autoridad competente respectiva crea menester introducir;
- 39 En esta columna se dejará constancia de los importes definitivamente establecidos para cada concepto por el Directorio;
- 40 a 43 En estas columnas se practicarán los reajustes que pudieran surgir como consecuencia de las modificaciones que el Poder Ejecutivo, Ministerios o Secretarías de Estado,

Columnas

Banco Central de la República Argentina, etc., o cualquier otra Institución encargada de ejercer la supervisión financiera con respecto a la repartición de que se trate, aconsejara introducir. En los casilleros respectivos se dejará constancia de la orden, resolución, etc., que manda practicar las mencionadas restituciones;

- 44 Se colocará en esta columna el importe definitivamente autorizado, haciéndose expresa mención en el casillero correspondiente de la ley o Decreto que aprobó dicha cantidad, y
- 45 En esta columna se procederá a agregar toda otra información tendiente a completar la suministrada en los casilleros respectivos.
-

TRANSPORTE[illegible]

**INSTRUCCIONES PARA CONFECCIONAR LA PLANILLA "PREVISION
EGRESOS POR DEPARTAMENTOS" (MODELO 3)**

La presente planilla se extenderá por los totales correspondientes a cada oficina. Por consiguiente, se volcarán en las columnas respectivas, los totales que surjan de la planilla "Previsión Egresos por Oficinas", siguiendo a tal efecto las instrucciones pertinentes, adaptándolas al presente caso.

A fin de facilitar la confección de un estado resumido de las distintas autorizaciones solicitadas, se extenderá una planilla clasificada por partidas, que comprenderá los importes totales que, por cada concepto, requiera el Departamento respectivo.

20- El art. 57 de la ley 12961 expresa textualmente:

"Todas las reparticiones del Estado registrarán en cuentas que permitan su verificación, las operaciones relativas a la recaudación de las rentas, ejecución de los gastos, movimiento del tesoro y gestión del patrimonio".

Esta norma legal, que comprende a las contabilidades de movimiento de fondos, de compromisos y presupuesto y patrimonial, ha venido a consolidar, en el régimen de la Ley 12.961, en materia de compromisos de gastos, el proceso ya descrito en el Capítulo I que se iniciara con la puesta en vigencia del Decreto de fecha 14 de julio de 1931.

El control contable sobre la ejecución del presupuesto se encuentra localizado en las contabilidades de compromisos y presupuesto y de movimiento de fondos.

La contabilidad del movimiento de fondos tiende a registrar los ingresos y egresos efectivos que se operan con relación a los recursos del Estado o Tesoro Nacional.

En el aspecto referente a las entradas debe registrar, conforme lo determina el art. 24 de la ley de contabilidad, "los importes recaudados en el año financiero, por cada ramo, separando lo afectado a destinos determinados, o a la constitución de fondos especiales"; computando, como recursos del ejercicio, "las rentas efectivamente ingresadas al tesoro, en sus diversas cajas, al 31 de diciembre de cada año" (art. 24, "in fine", ley 12961). Es decir que la contabilización de las entradas se halla sujeta a las normas que informan el sistema de caja o "inglés".

En lo que respecta a los egresos, registra los pagos hechos efectivos, lo que, según tendremos oportunidad de apreciar, permite establecer un nexo de control entre las anotaciones de esta contabilidad y la de compromisos e imputaciones.

Los registros que requiere esta contabilidad, no justifican un análisis en particular, en virtud de que son de aplicación a

la misma, previas las adaptaciones del caso, los utilizados para asentar el movimiento de fondos de cualquier hacienda relativamente desarrollada, siendo recomendables en ese sentido, y en la medida que su empleo sea factible, los que responden al sistema de libros de caja tabulados.

Esta contabilidad, mediante el sistema de intervención previa, adoptado por el art. 41, primera parte, de la ley 12961 de contabilidad, viene a permitir cumplir, en la práctica, el principio de Stourm expuesto en el Capítulo II del presente trabajo, relativo a que entre la caja y el ordenador que manda abriría, se interpone siempre una autoridad de control. En ese sentido, es de destacar que únicamente deben registrarse en la misma las operaciones de egresos e ingresos, cuando correspondan, cuyos respectivos comprobantes hayan sido intervenidos y verificados previamente por la autoridad contable pertinente. El ciclo de fiscalización contable se cierra mediante la realización de arqueos, y mediante la comprobación de que las registraciones practicadas responden a operaciones intervenidas con carácter previo, cuando así proceda, por la respectiva rama de contabilidad.

Además de las funciones contables y de control que cumple esta contabilidad, sus asientos nos permiten conocer -cuando es posible centralizar su información-, las disponibilidades de fondos de la hacienda considerada, dato de real importancia para facilitar la ejecución ordenada del presupuesto y para determinar los resultados efectivos y reales de la gestión financiera.

En los arts. 31 y 36 y 37 de la ley 12961 se halla concretada, respectivamente, la obligación por parte de las reparticiones del Estado de llevar las contabilidades de compromisos y de presupuesto.

Las finalidades que estas registraciones contables están llamadas a cumplir, pueden sintetizarse en las que se enuncian a continuación:

- 1ª) Evitar excesos de gastos con respecto a los créditos autorizados (art.26, ley 12961);
- 2ª) Determinar los resultados efectivos de cada ejercicio, apropiando, a tal fin, los gastos en razón de su compromiso (art. 31, ley 12961);
- 3ª) Mantener actualizado el estado de partidas para conocer permanentemente su "saldo disponible" y facilitar a la autoridad competente, de este modo, la ejecución del presupuesto;
- 4ª) Determinar los importes correspondientes a los compromisos en curso de formación (preventivos y provisionales), a los efectos de su gradual depuración y, como consecuencia, permitir una mejor utilización de los créditos aprobados;
- 5ª) Asentar los compromisos contraídos definitivamente, a fin de precisar las reales necesidades financieras de la Administración, así como para posibilitar la eventual reasignación de los gastos al ejercicio siguiente;
- 6ª) Fijar el monto adeudado como consecuencia de provisiones o servicios recibidos, e imputar su importe al presupuesto sancionado;
- 7ª) Determinar, al cierre del ejercicio, la deuda exigible de la Administración, mediante la individualización de los correspondientes residuos pasivos;
- 8ª) Contabilizar el pago de los gastos;
- 9ª) Confeccionar estados que hagan posible apreciar el cumplimiento que en la práctica van teniendo las provisiones formuladas en materia de gastos y recursos, y
- 10ª) Eventualmente, determinar los resultados efectivos y reales de la gestión financiera.

Interpretando la necesidad evidente de contar con registraciones contables que permitieran obtener esos objetivos, la Contaduría General de la Nación, a comienzos del corriente año, ha elevado a la aprobación del Poder Ejecutivo, por intermedio del Minis-

tarie de Hacienda, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 58 de la ley 18961 y en la respectiva norma reglamentaria (art. 58, Decreto 5201/48), un "Proyecto de Plan para la Contabilidad del Presupuesto de los Entes Centralizados y Descentralizados del Estado" que tiene la virtud primordial de constituir el primer plan orgánico positivo en la materia, que tiende a uniformar y a centralizar, de modo integral, y mediante la aplicación del régimen analítico-sintético, las operaciones relacionadas con la contabilidad presupuestaria del Estado, ya en su contabilización propiamente dicha, ya en las etapas del gasto que motivan dichas registraciones.

No nos cabe duda que la implantación de un régimen de tanta magnitud, no estará desprovista de múltiples inconvenientes sobre todo si se desea llevarlo a la perfección, de manera tal de obtener resultados sintéticos mensuales; pero, podemos afirmar que, de aprobarse el proyecto de la Contaduría General de la Nación, se habrá dado el paso fundamental en el sentido de conferir a nuestra organización administrativa, el elemento indispensable que requiere la dirección ordenada y racional de su compleja estructura.

Analizando el proyecto en particular, anotamos, no con ánimo de crítica, pero sí con el propósito de coadyuvar, aunque sea en mínima parte, a su depuración, que el mismo tiene dos inconvenientes que juzgamos de importancia.

Así, en primer lugar, la denominación adoptada para cada uno de los rubros que integran el plan de cuentas, a fuer de ser detallista, trae aparejado cierto confusionalismo que creemos ha de dificultar su aplicación práctica.

En nuestra opinión, para salvar el inconveniente apuntado, podría conferírsele una denominación sintética, concreta y objetiva a cada una de las cuentas, de modo tal de facilitar su individualización.

En lo que respecta al detalle que se quiera hacer figurar, el mismo podría estar comprendido, sin ninguna dificultad, en el análisis de los rubros que constituyen la contabilidad principal, mediante la creación de las respectivas subcuentas.

El plan de cuentas que se acompaña al presente trabajo y sobre cuyas características de detalle nos ocuparemos más adelante, ha sido preparado teniendo en cuenta el factor comentado, motivo por el cual nos permitimos citarlo por vía de ejemplo.

Además del inconveniente mencionado en los párrafos precedentes, advertimos la falta de una metódica ordenación del plan de cuentas que, a la par que permita apreciar el juego contable de cada uno de los rubros, aclare, al encargado de aplicarlo, el significado que representa el saldo que arroje cada una de las cuentas. Este factor ha sido también considerado al elaborar el plan con respecto al cual ya nos hemos referido.

Por fin, los resultados efectivos de la gestión financiera son conocidos, de modo preciso, recién al finalizar el respectivo ejercicio, situación ésta que no permite aplicar los correctivos indispensables, en el momento oportuno en que son requeridos. Comprendemos que llegar a alcanzar éste objetivo es el "desideratum", y que a ello se oponen, más que en ningún otro aspecto, los múltiples inconvenientes derivados de la inusitada complejidad que caracterizan la organización administrativa moderna; pero, estimamos de conveniencia dejar constancia, de este hecho, para que el mismo pueda ser objeto de consideración en circunstancias en que ya se halla consolidado, en su aplicación práctica, el plan básico propiciado por la Contaduría General de la Nación.

Como parte final de este trabajo, y con el propósito de objetivar prácticamente, los alcances integrales que puede comprender un régimen escritural de control presupuestario, agregamos a continuación un plan de cuentas básico -que permite obtener resultados generales mensuales-, susceptible de ser implantado en una entidad de carácter descentralizado.

Lógicamente, al limitar el campo de aplicación, facilitamos el alcance de todas las finalidades enumeradas precedentemente.

Sin embargo, hacemos la aclaración que su estructura puede verse modificada, conforme se aplique a distintas organizaciones, ya que no se pretende establecer un plan rígido, si no que el propósito perseguido es el de sentar los lineamientos generales a los que creemos debe ceñirse todo régimen integral de control presupuestario que se proyecte para la administración pública.

A continuación del plan de cuentas -cuyos alcances y finalidades surgen de su simple análisis- y de los ejercicios prácticos, se agrega un modelo de "Subdiario de Compromisos y Presupuesto", no incluido en el proyecto de la Contaduría General de la Nación, ya que el mismo puede eventualmente ser suprimido en el caso en que se exija la presentación estricta de los balances mensuales y de fin de ejercicio, y, además, una ficha mayor o analítica por partida que viene a cumplir idéntica finalidad que el "Registro analítico de compromisos e imputaciones" a que se hace mención en el proyecto de referencia.

Desde luego que los registros mencionados han de ser complementados con el libro Diario sintético y Mayor principal y analítico que exige la aplicación de todo plan de cuentas.

Por último, se agrega una planilla analítica de los compromisos preventivos por Departamentos u otras dependencias internas de cada jurisdicción, a los efectos de que la autoridad competente esté en condiciones de confrontar las previsiones formuladas por cada subdivisión con los créditos que por la misma han sido utilizados, a los efectos de ejercer los pertinentes controles y, en su caso, adoptar en tiempo las medidas correctivas que correspondan.

PLAN DE CUENTAS BASICO PARA LA REALIZACION
DE UN CONTROL PRESUPUESTARIO ESCRITURAL DE CARACTER INTEGRAL

1 - PRESUPUESTO 19... PREVISION INGRESOS

Servicio de.....

Servicio de.....

Servicio de.....

Renta de Títulos

Recaudaciones Varias

.....

.....

- a) Se debita: Al iniciarse el ejercicio, por el importe correspondiente a la previsión de ingresos aprobada para el mismo por la ley de presupuesto.
- b) Se acredita: Manualmente, por un duodécimo de la previsión de ingresos aprobada.
- c) Saldo: Representa la parte proporcional, según el período que se considere, de los ingresos que se prevé recaudar hasta la terminación del año financiero. Al finalizar éste, la cuenta quedará automáticamente saldada.

2 - PRESUPUESTO 19... PREVISION EGRESOS

I - Gastos en Personal

Sueldos

Jornales

Bonificaciones, suplementos, etc.

Pasividades

Aporte Patronal

II - Otros Gastos

Gastos Generales

Inversiones y Reservas

Subsidios y Subvenciones

(Por vía de ejemplo se ha tomado la clasificación del art. 9° de la ley 12.961, la que correspondería modificar, según el caso, y a la que habrá que agregar, necesariamente, el detalle de los créditos parciales aprobados, a fin de permitir su contabilización en los registros analíticos).

- a) Se debita: Mensualmente, por un duodécimo de la previsión de egresos que en definitiva ha sido sancionada.
- b) Se acredita: Al iniciarse el ejercicio, por el importe correspondiente a la previsión de egresos aprobada para el mismo, por ley de presupuesto.
- c) Saldo: Representa la parte proporcional, según el período que se considere, de los egresos que se ha previsto se realizarán hasta la terminación del año financiero. A la finalización del ejercicio, la cuenta quedará definitivamente saldada.

3 - AUTORIZACIONES PARA GASTAR 19... UTILIZADAS**I - Gastos en Personal**

.....

.....

II - Otros Gastos

.....

.....

- a) Se debita: Al abrirse los libros, por los compromisos definitivos (reapropiables) transferidos del ejercicio anterior.
Mensualmente, por los compromisos preventivos que se contraigan.

- b) Se acredita: Mensualmente, por los importes pagados durante el mes.

A fin del año financiero y del ejercicio, con motivo del cierre, por los importes que arrojen las cuentas que integran su débito: "Compromisos Preventivos 19..", "Compromisos Provisorios 19..", "Compromisos Definitivos 19.." y "Órdenes de Pago 19..". Los dos primeros conceptos quedarán definitivamente anulados; y los dos últimos que representan importes correspondientes a gastos reaspropiables y a residuos pasivos, respectivamente, se transferirán, por otros asientos, al ejercicio siguiente.

- c) Saldo: Representa los compromisos preventivos, provisorios y definitivos, y órdenes de pago pendientes.

4 - COMPROMISOS PREVENTIVOS 19..

- a) Se debita: Al iniciarse el ejercicio, por el importe de los gastos reaspropiables del año anterior. Mensualmente, por los compromisos en curso de formación que se transforman en provisorios en virtud de autorización conferida por autoridad competente.

- b) Se acredita: A principio del ejercicio, por el importe de los compromisos reaspropiables que se transfieren del año anterior. Mensualmente, por los compromisos preventivos que se contraigan.

- c) Saldo: Representa el importe, a depurar periódicamente para mantener actualizadas las disponibilidades.

dades de créditos, de compromisos preventivos que todavía no se han convertido en provisorios.

El importe que arroje al finalizar el año financiero, se salda, por amulación definitiva, con crédito a "Autorizaciones para Gastos 19.., Utilizadas".

5 - COMPROMISOS PROVISORIOS 19..

- a) Se debita: Al abrirse los libros, por el importe de los créditos reascribibles del ejercicio anterior.

Mensualmente, por el importe de los compromisos provisorios que se transforman en definitivos (compromisos legales o jurídicos).

- b) Se acredita: A comienzos del ejercicio, por el importe de los gastos reascribibles que se transfieren del año anterior.

Mensualmente, por el importe de los compromisos preventivos transformados en provisorios.

- c) Saldo: Representa el importe, también a depurar periódicamente, como en el caso anterior, de compromisos provisorios que todavía no se han convertido en definitivos.

Al finalizar el año financiero se salda, por amulación definitiva, con crédito a "Autorizaciones para Gastos 19.., Utilizadas".

6 - COMPROMISOS DEFINITIVOS 19..

- a) Se debita: Mensualmente, por el importe de las órdenes de pago emitidas.

- b) Se acredita: Al iniciarse el ejercicio por el importe de

los gastos reapropiables que se transfieran del año anterior.

Mensualmente, por el importe de los compromisos provisionales transformados en definitivos.

e) Saldo:

Representa la suma de compromisos contraídos que se hallan pendientes, como consecuencia de no haberse emitido las respectivas órdenes de pago, por tratarse de importes a devengar o que, estando devengados, se encuentran en trámite de liquidación.

Por cierre del año financiero, se salda con crédito a "Autorizaciones para Gastos 19.., Utilizadas"; pero, su importe se transfiere con cargo a los créditos del nuevo ejercicio, por representar específicamente gastos reapropiables.

7 - ORDENES DE PAGO 19..

a) Se debita: Mensualmente, por el importe de las órdenes de pago del ejercicio hechas efectivas.

b) Se acredita: Mensualmente, por el importe de las órdenes de pago emitidas.

c) Saldo: Representa la deuda exigible de la administración referida al ejercicio en curso, es decir, aquellos compromisos devengados y liquidados, que se encuentran pendientes de pago.

Al finalizar el ejercicio, se cancela con crédito a "Autorizaciones para Gastos 19.., Utilizadas", transfiriéndose su importe —residuos pasivos—, también por asientos

complementarios como en el caso anterior, al nuevo ejercicio.

8 - PAGOS 19..

- a) Se debita: Mensualmente, por el importe que, según el parte de la sección encargada de la contabilidad del movimiento de fondos, fué tomado de los ingresos del mes para realizar pagos.
- b) Se acredita: Mensualmente, por el importe de las órdenes de pago hechas efectivas.
- c) Saldo: No debe tener, por tratarse de una cuenta de control. Así, los importes asentados por la sección de presupuesto deben coincidir con los incluidos por igual concepto en el estado confeccionado por la sección de movimiento de fondos.

9 - INGRESOS 19.. (DISPONIBLE)

- a) Se debita: Al iniciarse el ejercicio --con mención del año precedente en el rubro--, en caso de registrarse existencias provenientes del ejercicio anterior, por el importe total o parcial, de los residuos pasivos transferidos. Mensualmente --con mención del año actual en el rubro--, por el importe correspondiente a los ingresos realmente recaudados en el mes (Estado mensual que debe ser confeccionado por la sección encargada del movimiento de fondos).
- b) Se acredita: Mensualmente, por el importe de los pagos realizados.
- c) Saldo: Representa el monto de las disponibilidades

con que se cuenta para hacer frente a las exigencias financieras de la administración.

10 - INGRESOS REALIZADOS 19..

Servicio de.....

Servicio de.....

Servicio de.....

Renta de Títulos.....

Recaudaciones Varias

.....

.....

- a) Se debita: Mensualmente, por el importe correspondiente a los ingresos realmente recaudados, a los efectos de compararlos con los previstos y determinar, en su caso, el déficit o superávit efectivo.
- b) Se acredita: Mensualmente, por el importe de los ingresos realmente recaudados, a base del estado preparado por la sección de movimiento de fondos.
- c) Saldo: No tiene, en razón de tratarse de un rubro creado para hacer posible determinar el déficit o superávit obtenido en la recaudación, con relación a los importes previstos.

11 - RESIDUOS PASIVOS 19..

- a) Se debita: Mensualmente, por los residuos pasivos que se van cancelando, con crédito a "Ingresos 19.. (Disponible)" o "Pagos 19.." correspondiente al ejercicio mencionado en el rubro, según se hayan o no transferido disponibilidades del ejercicio anterior, para hacer frente a los pertinentes pagos.

- b) Se acredita: Al comenzar el ejercicio, por el importe correspondiente a los saldos pendientes de pago transferidos del ejercicio anterior.
Al finalizar el ejercicio, por el importe de las órdenes de pago pendientes que se transfieren al ejercicio siguiente.
- c) Saldo: Representa la deuda exigible de la administración, referida a los saldos de arrastre o residuos pasivos del respectivo ejercicio.

12 - DEFICIT FINANCIERO PREVISTO 19..

- a) Se debita: Al iniciarse el ejercicio, cuando el plan financiero ha sido aprobado con déficit, por la diferencia en más existente para los egresos presumibles, con respecto a los ingresos calculados.
- b) Se acredita: Mensualmente, por un duodécimo del déficit previsto para un determinado ejercicio.
- c) Saldo: Representa la parte proporcional, según el período que se considere, del déficit que se ha previsto obtener, desde esa fecha, hasta la terminación del año financiero. A la finalización de éste la cuenta quedará automáticamente saldada.

13 - SUPERAVIT FINANCIERO PREVISTO 19..

- a) Se debita: Mensualmente, por un duodécimo del superávit previsto para un determinado ejercicio.
- b) Se acredita: A comienzos del ejercicio, cuando el presupuesto ha sido aprobado con superávit, por la diferencia en más existente para los recursos calculados, con respecto a los gastos previs-

tos.

- e) Saldo: Representa la parte proporcional, según el período que se considere, del superávit que se ha previsto obtener, a partir de esa fecha, hasta la terminación del año financiero. A la finalización de éste la cuenta quedará automáticamente saldada.

14 - DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 19..

- a) Se debita: Mensualmente, por:
- 1) Importes recaudados de menos, en relación a los previstos;
 - 2) Importes gastados de más, con respecto a los previstos,
 - 3) Una duodécima parte del déficit previsto.
- b) Se acredita: Mensualmente, por:
- 1) Importes recaudados de más, en relación con los previstos al iniciarse el ejercicio;
 - 2) Importes gastados de menos, con respecto a las previsiones practicadas a comienzo del ejercicio,
 - 3) Importe proporcional que corresponda en concepto de superávit previsto.
- c) Saldo: Representa el resultado efectivo sintético de la gestión financiera de la administración. Al finalizar el ejercicio, teniendo presente las órdenes de pago pendientes, permitirá establecer el déficit o superávit realmente registrado.

ANÁLISIS DEL RUBRO"DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 19.." (Cuentas)14 - DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 19..141 - Desviaciones en los Ingresos

Servicio de.....

Servicio de.....

Servicio de.....

Renta de Títulos

Recaudaciones Varias

.....

.....

a) Se debita: Mensualmente, por los importes recaudados de menos, en relación con los ingresos previstos al iniciarse el ejercicio.

b) Se acredita: Mensualmente, por los importes recaudados de más, en relación con los previstos al iniciarse el ejercicio.

c) Saldo: Representa el resultado de la gestión financiera, con relación a la recaudación de ingresos.

De este modo, por el último análisis, se podrá apreciar la marcha de cada uno de los servicios públicos que se prestan, haciéndose factible así rectificar o ajustar su desenvolvimiento, cuando corresponda, sin tener que esperar a fin de ejercicio, oportunidad en que se trabaja sobre hechos ya consumados, motivo por el cual todas las medidas a adoptar que pudieran surgir del examen de las cifras contables, referidas a ese mismo ejercicio, carecerían por completo de eficacia práctica.

14 - DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 19..

142 - Desviaciones en los Egresos

I - Gastos en Personal

.....

.....

II - Otros Gastos

.....

.....

- a) Se debita: Mensualmente, por los importes gastados de más, con relación a las previsiones practicadas al iniciarse el ejercicio.
- b) Se acredita: Mensualmente, por los importes gastados de menos, con respecto a las previsiones practicadas al iniciarse el ejercicio.
- c) Saldo: Representa el resultado de la gestión financiera referido a los egresos reales de la administración. Al igual que en el caso de la subcuenta anterior, el análisis de los diversos conceptos permitirá, en su caso, adoptar medidas oportunas para corregir una irregular política de gastos.

14 - DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 19..

143 - Déficit o Superávit Financiero Previsto

- a) Se debita: Mensualmente, por el importe proporcional que correspondía en concepto de déficit previsto.
- b) Se acredita: Mensualmente, por el importe proporcional que correspondía en concepto de superávit previsto.
- c) Saldo: Representa el déficit o superávit previsto hasta el período que se considera.

13 - DEFICIT O SUPERAVIT REAL 19..

- a) Se debita: Al iniciarse el ejercicio —con mención del año precedente en el rubro—, en caso de déficit, por el importe total o parcial, según corresponda, de los residuos pasivos transferidos del ejercicio anterior.

Al finalizar el ejercicio:

- 1) Para cancelar los déficits de ejercicios anteriores (residuos pasivos), que se hayan enjugado en el presente. (Esta circunstancia se hará notar en los estados respectivos, para evitar de que se desvirtúen los resultados reales del ejercicio), y
 - 2) En caso de déficit, por el importe de los residuos pasivos que se transfieren al siguiente.
- b) Se acredita: Al finalizar el ejercicio, en caso de superávit, por el importe correspondiente al superávit efectivo menos la suma a transferir al año venidero en concepto de residuos pasivos del ejercicio.
- c) Saldo: Representa el resultado real de la gestión financiera de la administración, al finalizar el ejercicio corriente.
- En lo que respecta a la denominación de "real" que se da al déficit o superávit que se registre, cabe hacer notar que sus alcances se limitan al aspecto financiero y, por lo tanto, nada tienen que hacer, en forma directa, con relación a los resultados económicos derivados de la gestión patrimonial de la administración considerada.

EJERCICIOS PRACTICOSI. - ASIENTOS DE APERTURA Y ASIENTOS MENSUALES (1^{er} mes)Antecedentes:

Presupuesto aprobado	Ingresos (se incluye como recurso del ejercicio el disponible del año anterior, menos el importe para hacer frente a los residuos pasivos que se transfieren)	1.200.000.-
	Egresos	1.000.000.-
Superávit previsto		<u>200.000.-</u>
Reasignación gastos 1948		20.000.-
Compromisos Preventivos 1949 (enero)		100.000.-
Compromisos Previsorios 1949 (enero)		50.000.-
Compromisos Definitivos 1949 (enero)		30.000.-
Órdenes de Pago 1949		40.000.-
Pagos 1949		30.000.-
Ingresos 1949 (Disponible)	Recaudación (se incluye, si lo hubiere, el saldo del ejercicio anterior menos el importe para hacer frente a los residuos pasivos de ese período)	150.000.-
	Pagos	30.000.-
Ingresos realizados 1949		150.000.-
Residuos Pasivos 1948		30.000.-

1. Asientos de apertura:

1

DEFICIT O SUPERAVIT REAL 1948a RESIDUOS PASIVOS 1948

Saldo pendiente de pago correspondientes al ejercicio 1948.

30.000.-

2

PRESUPUESTO 1949. PREVISION INGRESOS a Varios

Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Renta de Títulos.....	.....	
Recaudaciones Varias.....	.....	1.200.000.-

a PRESUPUESTO 1949. PREVISION
INGRESOS

I - Gastos en Personal

.....		
.....		
.....		
.....		

II - Otros Gastos

.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
		1.000.000.-

" SUPERAVIT FINANCIERO PREVIS
TO 1949

200.000.-

Contabilización del presupuesto aproba-
do por Ley N, del..... de.....
..... de 1948.

1.200.000.- 1.200.000.-

Varios a Varios

Reasignación de créditos transferidos
del ejercicio 1948.

AUTORIZACIONES PARA GASTAR UTILIZADAS
1949

I - Gastos en Personal

.....		
.....		

II- Otros Gastos

.....		
.....		
.....	.....	20.000.-

<u>COMPROMISOS PREVENTIVOS 1949</u>	20.000.-
-------------------------------------	----------

<u>COMPROMISOS PROVISIONALES 1949</u>	20.000.-
---------------------------------------	----------

a <u>COMPROMISOS PREVENTIVOS 1949</u>	20.000.-
---------------------------------------	----------

" <u>COMPROMISOS PROVISIONALES 1949</u>	20.000.-
---	----------

" <u>COMPROMISOS DEFINITIVOS 1949</u>	20.000.-
---------------------------------------	----------

<u>60.000.-</u>	<u>60.000.-</u>
-----------------	-----------------

2 - Asientos manuales (gastos):

Se confeccionan a base de las constancias que obran en el registro analítico de compromisos e imputaciones.

Varios a Varios

Resumen de las operaciones registradas durante el mes en el registro analítico de compromisos e imputaciones.

AUTORIZACIONES PARA GASTAR UTILIZADAS**1949****I - Gastos en Personal**

.....		
.....		

II - Otros Gastos

.....		
.....	.....	100.000.-

<u>COMPROMISOS PREVENTIVOS 1949</u>	50.000.-	
<u>COMPROMISOS PROVISORIOS 1949</u>	30.000.-	
<u>COMPROMISOS DEFINITIVOS 1949</u>	40.000.-	
<u>ORDENES DE PAGO 1949</u>	30.000.-	
a <u>COMPROMISOS PREVENTIVOS 1949</u>		100.000.-
" <u>COMPROMISOS PROVISORIOS 1949</u>		50.000.-
" <u>COMPROMISOS DEFINITIVOS 1949</u>		30.000.-
" <u>ORDENES DE PAGO 1949</u>		40.000.-
" <u>PAGOS 1949</u>		30.000.-
	<u>250.000.-</u>	<u>250.000.-</u>

5

PRESUPUESTO 1949, PREVISION HONORARIOS a Va

rios

I - Gastos en Personal

.....

II - Otros Gastos

.....

83.333,33

Comparación entre los importes pagados durante el corriente mes y los previstos para igual período.

a AUTORIZACIONES PARA GASTAR

1949, UTILIZADAS

I - Gastos en Personal

.....

II - Otros Gastos

.....

30.000.-

a DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 1949**Desviaciones en los Egresos****I - Gastos en Personal**

.....		
.....		

II - Otros Gastos

.....		
.....		
		<u>53.333.33</u>
		<u>83.333.33</u> <u>83.333.33</u>

3° - Asientos mensuales (ingresos):

Se confeccionan a base de los partes mensuales preparados por la sección movimiento de fondos.

6

INGRESOS 1949 (DISPONIBLE)**a INGRESOS REALIZADOS 1949**

Servicio de.....	.....
Servicio de.....	.....
Servicio de.....	.....
Recomendaciones Varias	.....
.....	
.....	

Contabilización de los ingresos efectivamente recaudados durante el transcurso del corriente mes, según parte de contabilidad n° (En el primer mes se incluye también el saldo disponible del ejercicio anterior, menos el importe destinado a hacer frente a los residuos pasivos de ese período).

150.000.-

7

INGRESOS REALIZADOS 1949 a Varios

Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Recaudaciones Varias	.....	
.....		
.....	.....	150.000.-

Comparación de los ingresos recaudados con los previstos.

a PRESUPUESTO 1949, PREVISION INGRESOS

Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Recaudaciones Varias	.....	
.....		
.....	.....	100.000.-

" DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO

1949

Desviaciones en los Recursos

Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Recaudaciones Varias	.....	
.....		
.....	.....	10.000.-
	<u>150.000.-</u>	<u>150.000.-</u>

8

PAGOS 1949

a INGRESOS 1949 (DISPONIBLE)

Contabilización de los importes
que según el parte de contabilidad n°....
fueron tomados de los ingresos recaudados
durante el etc. mes, a fin de practicar
los pagos efectuados en el mismo período.

30.000.-

4° - Reajustes para determinar el déficit
o superávit efectivo mensual:

9

SUPERAVIT FINANCIERO PREVISTO 1949

a DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO

1949

Déficit o Superávit Financiero
Previsto

Pase de cuenta, por el importe
proporcional que corresponde al corriente
mes en concepto de superávit previsto.

15.666,66

MAYORES (CUENTAS PRINCIPALES)

PRESUPUESTO 1949, PREVISION INGRESOS				PRESUPUESTO 1949, PREVISION EGRESOS			
1	1.200.000.-	7	100.000.-	5	83.333,33	1	1.000.000.-

AUTORIZACIONES PARA GASTAR 1949, UTILIZADAS				COMPROMISOS PREVENTIVOS 1949			
3	20.000.-	5	30.000.-	3	20.000.-	3	20.000.-
4	100.000.-			4	50.000.-	4	100.000.-

COMPROMISOS PROVISORIOS 1949				COMPROMISOS DEFINITIVOS 1949			
3	20.000.-	3	20.000.-	4	40.000.-	3	20.000.-
4	30.000.-	4	50.000.-			4	30.000.-

ORDENES DE PAGO 1949			
4	30.000.-	4	40.000.-

PAGOS 1949				INGRESOS 1949 (DISPONIBLES)			
8	30.000.-	4	30.000.-	6	150.000.-	8	30.000.-

INGRESOS REALIZADOS 1949				RENTAS PASIVOS 1948			
7	150.000.-	6	150.000.-			1	30.000.-

DEFICIT O SUPERAVIT REAL 1948				SUPERAVIT FINANCIERO PREVISTO 1949			
1	30.000.-			9	16.666,66	1	200.000.-

DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 1949			
	5	53.333,33	
	7	50.000.-	
	9	16.666,66	

BALANCE MENSUAL DE COMPROBACION DE SUMAS Y SALDOS

	SUMAS		SALDOS	
	D	M	D	M
PRESUPUESTO 1949, PREVISION INGRESOS	1.200.000.-	100.000.-	1.100.000.-	---
PRESUPUESTO 1949, PREVISION EGRESOS	83.333,33	1.000.000.-	---	916.666,67
AUTORIZACIONES PARA GASTAR 1949, UTILIZADAS	120.000.-	30.000.-	90.000.-	---
COMPROMISOS PREVENTIVOS 1949	70.000.-	120.000.-	---	50.000.-
COMPROMISOS PROVISORIOS 1949	50.000.-	70.000.-	---	20.000.-
COMPROMISOS DEFINITIVOS 1949	40.000.-	50.000.-	---	10.000.-
ORDENES DE PAGO 1949	30.000.-	40.000.-	---	10.000.-
PAGOS 1949	30.000.-	30.000.-	---	---
INGRESOS 1949 (DISPONIBLE)	150.000.-	30.000.-	120.000.-	---
INGRESOS REALIZADOS 1949	150.000.-	150.000.-	---	---
RESIDUOS PASIVOS 1948	---	30.000.-	---	30.000.-
DEFICIT O SUPERAVIT REAL 1948	30.000.-	---	30.000.-	---
SUPERAVIT FINANCIERO PREVISTO 1949	16.666,66	200.000.-	---	183.333,34
DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 1949	---	119.999,99	---	119.999,99
SUMAS IGUALES	1.969.999,99	1.969.999,99	1.340.000.-	1.340.000.-

ANALISIS DEL RUBRO "DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 1949"

	D	H
Déficit o Superávit Financiero Previsto	---	16.666,66
Desviaciones en los Egresos		
I - Gastos en Personal		
.....		
.....		
II - Otros Gastos		
.....		
.....		
	---	53.333,33
Desviaciones en los Recursos		
Servicio de.....		
Servicio de.....		
Servicio de.....		
Recaudaciones Varias		
.....		
.....		
	---	50.000,-
Superávit Efectivo (1).....		119.999,99

(1): igual al saldo del rubro Ingresos 1949 (Disponible).

Aclaraciones complementarias

a) Asiento 2:

En caso en que el presupuesto sea aprobado con déficit en lugar de superávit, tendría que practicarse en su remplazo el siguiente asiento:

_____ 2 _____
Varios a PRESUPUESTO 1949, PREVISION MARR-
SOS

I - Gastos en Personal

.....
.....

II - Otros Gastos

.....
.....

Contabilización del presupuesto aprobado
por Ley n'....., del... de.....
de 1948.

PRESUPUESTO 1949, PREVISION INGRESOS

Servicio de.....
Servicio de.....
Servicio de.....
Recaudaciones Varias
.....
.....

DEFICIT FINANCIERO PREVISTO 1949

b) Asiento 5:

Quando los importes pagados sean superiores a los
previstos para el período, se confeccionará en su remplazo el
siguiente asiento:

_____ 5 _____

Varios a AUTORIZACIONES PARA GASTAR 1949.**UTILIZADAS****I - Gastos en Personal**

.....		
.....	<u>.....</u>	

II - Otros Gastos

.....		
.....	<u>.....</u>	<u>.....</u>

Comparación entre los importes pagados durante el corriente mes y los previstos para igual período.

PRESUPUESTO 1949, PREVISION EGRESOS**I - Gastos en Personal**

.....		
.....	<u>.....</u>	

II - Otros Gastos

.....		
.....	<u>.....</u>	<u>.....</u>

DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 1949**Desviaciones en los Egresos****I - Gastos en Personal**

.....		
.....	<u>.....</u>	

II - Otros Gastos

.....		
.....	<u>.....</u>	<u>.....</u>
		<u>.....</u>

e) Asiento 7:

En caso en que se haya producido déficit en la recaudación, con relación a los importes que se presumía iban a ingresar durante el transcurso del período mensual, se practicará en reemplazo del asiento citado, el siguiente:

7
Varios a PRESUPUESTO 1949. PREVISION INGRESOS

<u>808</u>		
Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Recaudaciones Varias	.....	
.....		
.....	<u>.....</u>	

Comparación de los ingresos recaudados con los previstos.

INGRESOS REALIZADOS 1949

Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Recaudaciones Varias	.....	
.....		
.....	<u>.....</u>	

DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 1949

Desviaciones en los Recursos

Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Recaudaciones Varias	.....	
.....		
.....	<u>.....</u>	<u>.....</u>
		<u>.....</u>

d) Asiento 9:

Si el presupuesto ha sido aprobado con déficit, en su reemplazo, se confeccionará mensualmente el siguiente asiento:

9
DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 1949

Déficit o Superávit Financiero Previsto

a DEFICIT FINANCIERO PREVISTO**1949**

Pase de cuenta, por el importe que
corresponde al corriente mes en concepto
de déficit previsto.

.....

II - ASIENTOS DE CIERRE DE LIBROS

(Para simplificar el desarrollo, los importes por los que extenderemos los asientos, comprenderán el movimiento de todo el ejercicio).

Antecedentes:

Presupuesto aprobado	Ingresos	1.200.000.-
	Egresos	<u>1.000.000.-</u>
Superávit previsto		<u>200.000.-</u>
Compromisos Preventivos 1949 (hasta diciembre inclusive)		980.000.-
Compromisos Provisorios 1949 (hasta diciembre inclusive)		950.000.-
Compromisos Definitivos 1949 (hasta diciembre inclusive)		930.000.-
Órdenes de pago 1949		900.000.-
Pagos 1949		880.000.-
Ingresos realizados 1949		1.300.000.-
Residuos Pasivos 1949		20.000.-

(Para poder seguir todo el proceso, también incluiremos los asientos previos indispensables para el análisis).

1	
<u>PRESUPUESTO 1949. PREVISION INGRESOS a</u>	
Varios	
Servicio de .....	.....
Servicio de .....	.....
Servicio de .....	.....
Recaudaciones Varias	.....
.....	
.....	<u>.....</u> 1.200.000.-
Contabilización del presupuesto aprobado	

por ley N°....., del... de.....
de 1948.

a PRESUPUESTO 1949. PREVISION

GASTOS

I - Gastos en Personal

.....		
.....		
.....	<u>.....</u>	

II - Otros Gastos

.....		
.....		
.....	<u>.....</u>	<u>.....</u>
		1.000.000.-

" SUPERAVIT FINANCIERO 1949.

PREVISTO

200.000.-

1.200.000.- 1.200.000.-

2

Varios a Varios

Resumen de las operaciones
registradas (se incluyen para facilitar
el ejemplo los importes correspondientes
a todo el año) en el registro analítico
de compromisos e imputaciones.

AUTORIZACIONES PARA GASTAR UTILIZADAS

1949

I - Gastos en Personal

.....		
.....	<u>.....</u>	

II - Otros Gastos

.....		
.....	<u>.....</u>	<u>980.000.-</u>

COMROMISOS PREVENTIVOS 1949

950.000.-

<u>COMPROMISOS PROVISORIOS 1949</u>	930.000.-
<u>COMPROMISOS DEFINITIVOS 1949</u>	900.000.-
<u>ORDENES DE PAGO 1949</u>	880.000.-

a <u>COMPROMISOS PREVENTIVOS 1949</u>	980.000.-
" <u>COMPROMISOS PROVISORIOS 1949</u>	950.000.-
" <u>COMPROMISOS DEFINITIVOS 1949</u>	930.000.-
" <u>ORDENES DE PAGO 1949</u>	900.000.-
" <u>PAGOS 1949</u>	880.000.-
	<u>4.640.000.-</u>
	<u>4.640.000.-</u>

3

PRESUPUESTO 1949, PREVISION EGRESOS a Va

rios

I - Gastos en Personal

.....

.....

II - Otros Gastos

.....

..... 1.000.000.-

Comparación entre los importes pagados y
los previstos.

a AUTORIZACIONES PARA GASTAR

1949, UTILIZADAS

I - Gastos en Personal

.....

.....

II - Otros Gastos

.....

.....

880.000.-

" DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO

1949

Desviaciones en los Egresos

I - Gastos en Personal

.....
.....

II - Otros Gastos

.....
..... 120.000.-
1.000.000.- 1.000.000.-

INGRESOS 1949 (DISPONIBLE)

a INGRESOS REALIZADOS 1949

Servicio de.....
Servicio de.....
Servicio de.....
Recaudaciones Varias
.....
..... 1.300.000.-

Contabilización de los ingresos efectivamente recaudados.

5

INGRESOS REALIZADOS 1949 a Varios

Servicio de.....
Servicio de.....
Servicio de.....
Recaudaciones Varias
.....
..... 1.300.000.-

Comparación de los ingresos recaudados con los previstos.

a PRESUPUESTO 1949. PREVISION

INGRESOS

Servicio de.....
Servicio de.....

Servicio de.....	.....	
Recaudaciones Varías .....	.....	
.....		
.....	.....	1.200.000.-
a DEFICIT O SUPERAVIT EFECTI-		
VO 1949		
Desviaciones en los Ingresos		
Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Servicio de.....	.....	
Recaudaciones Varías.....	.....	
.....		
.....	.....	100.000.-
	6	1.300.000.- 1.300.000.-

PAGOS 1949

a INGRESOS 1949 (DISPONIBLE)	
Contabilización de los importes que fueron tomados de los ingresos para efectuar pagos.	800.000.-

7

SUPERAVIT FINANCIERO PREVISTO 1949

a DEFICIT O SUPERAVIT EFECTI-	
VO 1949	
Déficit o Superávit Previsto	
Superávit previsto para todo el e- jercicio.	200.000.-

8

Various a AUTORIZACIONES PARA GASTAR 1949.

UTILIZADAS

Para cancelar los importes compro-
metidos e imputados, pendientes de pago
al finalizar el ejercicio.

<u>COMPROMISOS PREVENTIVOS 1949</u>	30.000.-
<u>COMPROMISOS PROVISORIOS 1949</u>	20.000.-
<u>COMPROMISOS DEFINITIVOS 1949</u>	30.000.- (1)
<u>ORDENES DE PAGO 1949</u>	<u>20.000.- 100.000.-</u>

(1) Por este importe se realizarán las reasignaciones de crédito en el ejercicio siguiente (asiento 3, ejercicio I').

<u>9</u>		
<u>DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 1949 a Varios</u>		
Desviaciones en los Ingresos	100.000.-	
Desviaciones en los Egresos	120.000.-	
Déficit o Superávit Financiero Previsto	<u>200.000.-</u>	420.000.-
<u>a DEFICIT O SUPERAVIT REAL 1949</u>		<u>400.000.-</u>
<u>" RESIDUOS PASIVOS 1949</u>		<u>20.000.-</u>
Determinación del superávit real	<u>420.000.-</u>	<u>420.000.-</u>

<u>10</u>		
<u>Varios a INGRESOS 1949 (DISPONIBLE)</u>		
Para cerrar los libros.		
<u>DEFICIT O SUPERAVIT REAL 1949</u>	400.000.-	
<u>RESIDUOS PASIVOS 1949</u>	<u>20.000.-</u>	<u>420.000.-</u>

Al iniciarse el nuevo ejercicio el asiento de apertura se realizará solamente por el importe de los residuos pasivos, ya que el resto del disponible irá a engrosar los recursos previstos para el año financiero que comienza.

El asiento de apertura, por lo tanto, será:

<u>1</u>		
<u>INGRESOS 1949 (DISPONIBLE)</u>		
<u>a RESIDUOS PASIVOS 1949</u>		
Transferencia de los saldos pendientes de pago del ejercicio 1949.		20.000.-

En el supuesto en que al finalizar el ejercicio no se registrase saldo disponible en absoluto para hacer frente a los residuos que se transfieren al próximo, esto es, que se hubiese producido déficit en la recaudación, el asiento 9 se reemplazaría por el siguiente:

9	
<u>DEFICIT O SUPERAVIT REAL 1949</u>	
a <u>RESIDUOS PASIVOS 1949</u>	
Determinación del déficit real.	20.000.-

y el asiento de apertura a practicar será el indicado como inicial en el ejercicio I°.

En la tercera y última hipótesis, esto es, que se haya incurrido en déficit pero que existan ingresos disponibles provenientes de la recaudación (por ej. mñ. 150.000.-) para hacer frente, en parte, a los residuos pasivos que se transfieren al próximo ejercicio (por ej. mñ. 170.000.-) —situación corriente—, en lugar del asiento 9, se confeccionaría el siguiente:

9	
<u>Varios a RESIDUOS PASIVOS 1949</u>	
Determinación del déficit real.	
<u>DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 1949</u>	
Desviaciones en los Ingresos	.....
Desviaciones en los Egresos	.....
Déficit o Superávit Financiero Previsto 1949	 150.000.-
<u>DEFICIT O SUPERAVIT REAL 1949</u>	<u>20.000.- 170.000.-</u>

y el asiento de apertura a practicar al iniciarse el ejercicio siguiente será:

<u>1</u>	
Varies a <u>RESIDUOS PASIVOS 1949</u>	
Transferencia de los saldos pendientes de pago del ejercicio 1949.	
<u>INGRESOS 1949 (DISPONIBLE)</u>	150.000.-
<u>DEFICIT O SUPERAVIT REAL 1949</u>	<u>20.000.- 170.000.-</u>

MAYORES (CUENTAS PRINCIPALES)
(hasta asiento 9 inclusive)

PRESUPUESTO 1949, PREVISION INGRESOS		PRESUPUESTO 1949, PREVISION INGRESOS	
1	1.200.000.-	5	1.200.000.-

AUTORIZACIONES PARA GASTAR 1949, UTILIZADAS		COMPROMISOS PREVENTIVOS 1949	
2	980.000.-	3	880.000.-
		8	100.000.-

COMPROMISOS PROVISORIOS 1949		COMPROMISOS DEFINITIVOS 1949	
2	950.000.-	2	950.000.-
8	30.000.-	8	30.000.-

ORDENES DE PAGO 1949	
2	880.000.-
8	20.000.-

PAGOS 1949				INGRESOS 1949 (DISPONIBLES)			
6	880.000.-	2	880.000.-	4	1.300.000.-	6	880.000.-

INGRESOS REALIZADOS 1949				RESIDUOS PASIVOS 1949			
5	1.300.000.-	4	1.300.000.-			9	20.000.-

SUPERAVIT FINANCIERO PREVISTO 1949				DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 1949			
7	200.000.-	1	200.000.-	9	400.000.-	3	120.000.-
						5	180.000.-
						7	200.000.-

DEFICIT O SUPERAVIT REAL 1949			
		9	400.000.-

BALANCE FINAL DE COMPROBACION DE SUMAS Y SALDOS

	SUMAS		SALDOS	
	D	H	D	H
PRESUPUESTO 1949, PREVISION INGRESOS	1.200.000.-	1.200.000.-	---	---
PRESUPUESTO 1949, PREVISION EGRESOS	1.000.000.-	1.000.000.-	---	---
AUTORIZACIONES PARA GASTAR 1949, UTILIZADAS	980.000.-	980.000.-	---	---
COMPROMISOS PREVENTIVOS 1949	980.000.-	980.000.-	---	---
COMPROMISOS PROVISORIOS 1949	950.000.-	950.000.-	---	---
COMPROMISOS DEFINITIVOS 1949	930.000.-	930.000.-	---	---
ORDENES DE PAGO 1949	900.000.-	900.000.-	---	---
PAGOS 1949	880.000.-	880.000.-	---	---
INGRESOS 1949 (DISPONIBLE)	1.300.000.-	880.000.-	420.000.-	---
INGRESOS REALIZADOS 1949	1.300.000.-	1.300.000.-	---	---
RESIDUOS PASIVOS 1949	---	20.000.-	---	20.000.-
SUPERAVIT FINANCIERO PREVISTO 1949	200.000.-	200.000.-	---	---
DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 1949	420.000.-	420.000.-	---	---
DEFICIT O SUPERAVIT REAL 1949	---	400.000.-	---	400.000.-
SUMAS IGUALES	11.040.000.-	11.040.000.-	420.000.-	420.000.-

ANALISIS DEL DEFICIT O SUPERAVIT REAL

	D	H
<u>DEFICIT O SUPERAVIT EFECTIVO 1949</u>		
Desviaciones en los Egresos 1949	120.000.-	
Desviaciones en los Ingresos 1949	100.000.-	
Déficit o Superávit Financiero Previsto	<u>200.000.-</u>	420.000.- (1)
<u>RESIDUOS PASIVOS 1949</u>	20.000.-	
	20.000.-	420.000.-
Déficit o Superávit Real 1949	400.000.-	
	420.000.-	420.000.-

(1) Importe igual al saldo del rubro Ingresos 1949 (Disponible).

DIARIO DE COMPROMISOS Y PRESUPUESTO**INSTRUCCIONES**

- 1° - Se contabilizarán en este registro tabulado todas las operaciones que se refieran a gastos e inversiones afectadas a los distintos créditos del presupuesto.
 - 2° - Los contrasientos de anulación o reducción que deban practicarse, se harán en tinta color rojo.
 - 3° - Inmediatamente después de la última operación contabilizada cada día, se sumarán en verde todas las columnas, balanceándose el Debe con el Haber.
 - 4° - Después que se haya contabilizado la última operación del mes se sumarán todas las columnas, totalizando el movimiento mensual. A continuación de las sumas se trazará el rayado de cierre.
 - 5° - A renglón seguido se detallará la discriminación de todas las operaciones contabilizadas, consignando el total de lo afectado o imputado a cada concepto. La suma de esta discriminación deberá coincidir con la anterior del movimiento del mes. A continuación se trazará el rayado final de cierre mensual.
-

FICHAS MAYORES POR PARTIDA**INSTRUCCIONES**

En estas fichas se mayorizarán diariamente, en forma analítica, las operaciones registradas en el Subdiario de Compromisos y Presupuesto^o, a fin de mantener actualizados los saldos que en ellas se consignan.

TAMENYO

Hoja N°

TO PARCIAL

O												Nº de Observa- ciones
DE.....				DE.....				DE.....				
Crédito Máximo mfn.....				Crédito Máximo mfn.....				Crédito Máximo mfn.....				
PARCIAL		TOTAL ACUM.		PARCIAL		TOTAL ACUM.		PARCIAL		TOTAL ACUM.		

CAPITULO III

Referencias

Pág.

- 89 (62) - V.H. Alberdi, op. cit., Tomo I , págs. 221 y sigs.
91 (63) - "La Nación", 1 /XII/948, pág. 5.

___ooo___

A P P E N D I C E

CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA

(Sancionada por la N. Convención Nacional Constituyente, el 11 de marzo de 1949).

Disposiciones vinculadas con la presente investigación

art.4°- El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, de la propia actividad económica que realice, servicios que preste y enajenación o locación de bienes de dominio del Estado nacional; de las demás contribuciones que imponga el Congreso Nacional, y de los empréstitos y operaciones de crédito que sancione el mismo Congreso para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad pública.

art.68°-Corresponde al Congreso:

.....

7. Fijar por un año, o por períodos superiores hasta un máximo de tres años, a propuesta del Poder Ejecutivo, el presupuesto de gastos de administración de la Nación, y aprobar o desecher anualmente la cuenta de inversión;

.....

28. Sancionar el régimen impositivo del distrito federal y fijar por un año o por períodos superiores, hasta un máximo de tres años, a propuesta del presidente de la República, el presupuesto de gastos de su administración;

.....

art.83°-El presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:

.....

13. Hacer recaudar las rentas de la Nación y decreta su inversión con arreglo a la ley o presupuesto de gastos nacionales;

.....