

LA RENDICION DE CUENTAS DEL ORDENADOR PRIMARIO EN LAS HACIENDAS PUBLICAS

RAÚL ANTONIO GRANONI *

SUMARIO. — I. — La obligación de rendir cuentas. II. — Ordenamiento de la hacienda. III. — Contenido de la rendición de cuentas del poder ejecutivo (Cuenta consuntiva): 1) En la gestión financiera: a) Recursos y gastos del ejercicio; b) Residuos activos y pasivos de ejercicios anteriores; c) Cuentas especiales no incorporadas; d) Movimiento del tesoro; e) Estado de activo y pasivo del tesoro; f) Operaciones de crédito público; g) Otros datos de la gestión financiera. 2) En la gestión patrimonial. 3) Concordancia entre las gestiones financiera y patrimonial. IV. — Legislación y prácticas vigentes, con especial referencia al orden nacional. V. — Examen y juicio de la cuenta general de la inversión. VI. — Organos técnicos auxiliares del parlamento.

I

Constituye un principio elemental, en todas las haciendas de administración dependiente, la obligación de rendir cuenta documentada de la gestión cumplida. Más evidente resulta aún este principio en las haciendas públicas, cuya dependencia administrativa es más acentuada que en las privadas, pues en aquéllas no concurre nunca el interés personal y directo en los actos de ejecución, y es por ello menester extremar todas las medidas de control, utilizando normas técnicas contables, a las que no es forzoso recurrir en los entes privados.

En las haciendas públicas, dos son las formas conocidas de rendición de cuentas: a) la de los ordenadores y gestores secundarios, que operan por delegación del ordenador primario ("cuentadantes" o "contábil" de las legislaciones española e italiana, respectivamente) que se basa en la contabilidad de "cargos" o de "responsables" y que debe ser examinada y juzgada por los

* Profesor titular de la cátedra de Contabilidad Pública en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, Director del Instituto de Contabilidad de la misma Facultad, Juez en lo Penal del Departamento Judicial de la Capital de la Provincia de Buenos Aires. Autor de *El control de los gastos públicos por los Tribunales de Cuentas*, Editorial Argentina de Finanzas y Administración, Buenos Aires, 1946; *Jurisdicción y competencia de los Tribunales de Cuentas*, en la "Revista de Derecho y Administración Municipal", N° 123; *Clausura de los ejercicios administrativos en la Provincia de Buenos Aires*, en la misma revista, N° 150; *Régimen del presupuesto preventivo en la Nación*, en Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, Comerciales y Políticas de la Universidad del Litoral, t. III, N° 1; *El contralor preventivo de la administración de la hacienda pública*, en Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata, La Plata 1948. Colabora además en la Enciclopedia Jurídica "Omoba" y la "Revista Selección Contable". (Nota de la Dirección).

órganos específicos de control interno o externo; y b) la del ordenador primario, como órgano ejecutivo, ante el ente volitivo, es decir, la rendición de cuentas del poder ejecutivo al poder legislativo.

El objetivo de esta rendición, es el de hacer conocer al parlamento el modo en que se ha valido el poder administrador de la autorización dada por aquél para administrar por un período la hacienda del Estado.

Esta autorización legislativa se concreta, principalmente, en el presupuesto preventivo y en las demás facultades del parlamento para encauzar la gestión financiera y patrimonial, como son las de imponer contribuciones, disponer el uso y enajenación de los bienes del Estado, autorizar las operaciones de crédito, etc.

Si bien la rendición de cuentas se formula ante el poder legislativo, como representante directo del pueblo, ella interesa a todos los ciudadanos, como titulares y dueños de la hacienda, a quienes debe demostrarse la forma en que se ha cumplido la administración financiera y patrimonial.

En los estados modernos, el pueblo soberano no interviene directamente en la administración de la hacienda, ni en las funciones de control, pues éstas sólo se manifiestan con los alcances limitados de "control popular", especialmente donde no funcionan las formas de democracia semidirecta, pero no obstante ello, el pueblo debe estar siempre ampliamente informado de esa gestión, en sus aspectos fundamentales, pues sabido es que la democracia es un gobierno controlado por la opinión pública.

Además, si esta comprobación y justificación ante el órgano volitivo no se efectuara, las facultades de éste de predeterminedar esa gestión y fijar el presupuesto de gastos, perderían todo su valor. Como se ha sostenido reiteradamente, el derecho a la sanción del presupuesto por los representantes del pueblo, no alcanzaría los altos fines perseguidos si no estuviera condicionado por aquél en virtud del cual el poder legislativo verifica periódicamente si los recursos y gastos votados se han percibido y realizado en la forma autorizada. El control legislativo de la inversión es, pues, tan importante como la atribución que la ley fundamental confiere al órgano parlamentario para fijar el presupuesto preventivo. Bien se ha dicho,¹ con referencia al orden federal, que "si al Poder Legislativo corresponde exclusivamente autorizar los gastos públicos y si el Ejecutivo debe recaudar las rentas de la Nación y decretar su inversión con arreglo a las leyes que sancionan estos gastos, es obvio dar a los representantes del pueblo y de las provincias, la oportunidad de ejercer libremente el control respectivo".

II

El tema que demanda nuestra atención, es de bastas proporciones, desde que la rendición de cuentas del ordenador primario, se halla estrechamente

¹ JUAN A. GONZÁLEZ CALDERÓN, "Derecho Constitucional Argentino", Ed. G. Kraft Ltda., Buenos Aires, 1930/31, T. III, N° 1180, pág. 110.

vinculada a los diversos aspectos de la gestión financiera y patrimonial del Estado.

Entendemos, que tal como lo postula la doctrina, esa rendición debe ser amplia, en el sentido de ofrecer a quienes van a juzgar de los resultados de la administración de la hacienda, un panorama integral. Para lograr estas vastas proyecciones, es menester ordenar todo el régimen contable, con vistas, precisamente, a ese objetivo final.

En el orden preventivo, deberá pues estructurarse un sistema de presupuesto que permita revelar los aspectos financieros y patrimoniales en la gestión del presupuesto y extra-presupuesto, como así los resultados monetarios y jurídicos.

Para ello, el presupuesto preventivo, como instrumento básico de la contabilidad respectiva, deberá confeccionarse en forma que haga factible la contabilización de esos distintos aspectos. La calificación de los rubros de recursos y gastos deberá responder no sólo al sentido jurisdiccional o de competencia de los órganos ejecutivos, sino también a posibilitar la visión integral, como se ha señalado, de los resultados obtenidos en la gestión.

Al expresar esta opinión, no dejamos de reconocer los inconvenientes que concurren en la hacienda pública ("hacienda compuesta" integrada por entes de naturaleza erogativa y de producción) en la que predomina su carácter de órgano administrativo, para poner de manifiesto todas las consecuencias económicas y jurídicas, razón por la cual, en la mayoría de los estados, la rendición de cuentas sólo involucra los resultados financieros.

Entendemos que la contabilidad pública, que al decir de algún autor ² "trata las sombras como las cosas tangibles" debe ir elaborando las normas técnicas capaces de superar esas dificultades, con el propósito de hacer conocer a los representantes del pueblo soberano, los resultados integrales de la gestión cumplida por el órgano ejecutivo.

La tarea debe abarcar a tal fin, todos los aspectos de esa gestión, desde las funciones iniciales de ordenamiento, pero prestando preferente atención a la confección del presupuesto preventivo que ha de servir de base —como se ha dicho— a la contabilización respectiva.

Es en ese instrumento de previsión donde deberán observarse todos los principios doctrinarios que han de servir de guía en la tarea a cumplir. Es así que la ley de ordenamiento financiero y patrimonial, como lo es la ley de contabilidad, deberá prescribir los principios consagrados por la ciencia financiera ³ que se vinculan directamente al ordenamiento contable; y las partidas de recursos y gastos se preverán teniendo en cuenta las consecuencias jurídicas y de caja (es decir, adoptar un régimen de presupuesto jurídico) agrupadas o clasificadas en forma que permitan determinar los "movimientos de operación" y los "movimientos de capital", a fin de que la contabilización de ese

² FEDERICO FLORA, *Manual de Ciencia de la Hacienda*, traducido por L. VÍCTOR PARET, Ed. Librería General de Victoriano Suárez, Madrid, T. I, Cap. II, pág. 129.

³ Entre otros, tenemos los principios de generalidad (unidad y universalidad), equilibrio, especialidad, etc.

instrumento de previsión permita posteriormente, poner de relieve los resultados expuestos.

Correlativamente, en el orden ejecutivo —etapa consumativa— la legislación y la práctica deben proceder con toda escrupulosidad para captar con fidelidad los diversos aspectos de la gestión, sin perder de vista, en ningún momento, el objetivo final en la contabilidad del presupuesto, en su rama de imputaciones, señalando a tal efecto, el verdadero concepto de las entradas y salidas, para poder reflejar los estados jurídicos y de caja de la hacienda.

Repetimos una vez más, que no dejamos de reconocer las dificultades con que se tropieza en esa labor, cuando se quieren aplicar los principios de la contabilidad de competencia y en especial, con el rubro de los recursos, cuyo "accertamento" preventivo ofrece inconvenientes por las modalidades de las principales fuentes de la recaudación moderna, que se basan en recursos obtenidos mediante declaración jurada, sujeta a ulterior verificación.

La cuenta general del ordenador primario en la hacienda pública (presupuesto o cuenta consuntiva) como vemos, no se basa en la contabilidad de cargos, como la de los ordenadores secundarios, sino en el presupuesto preventivo (cuenta financiera); y en lo que concierne a la situación patrimonial (cuenta patrimonial) tiene por base y punto de partida, el inventario originario.

Para lograr los propósitos expuestos en esta rendición, vemos que debe procederse a una revisión general del régimen contable, que arranque, como lo hemos señalado, desde la concepción y ordenamiento iniciales.

III

En lo que concierne al contenido de la rendición, la doctrina más generalizada, es coincidente en sus líneas esenciales. Según el "Ante-proyecto de nueva ley de contabilidad pública", redactado en 1934, a pedido de la Comisión especial del H. Senado de la Nación,⁴ la cuenta jurídica de ejecución del presupuesto deberá poner de manifiesto (Art. 74):

- a) Lo calculado por cada partida o ramo de recurso y las entradas fijadas en correspondencia, de acuerdo con las normas del proyecto.
- b) Lo autorizado a gastar por cada ítem, obra pública o crédito posteriormente inscripto, de acuerdo con las prescripciones del proyecto y lo comprometido con cargo a cada uno de ellos.

En ambos aspectos, se harán resaltar las diferencias que resulten entre lo calculado o autorizado y lo fijado o comprometido.

- c) Una cuenta que demuestre lo efectivamente ingresado por cada ramo de entrada y lo efectivamente pagado con cargo a cada crédito, en cuanto tales ingresos y pagos se refieran al presupuesto del año financiero.

⁴ Bajo la dirección del profesor titular, doctor JUAN BAYETTO, publicado por la Imprenta de la Universidad de Buenos Aires, 1934, pág. 39.

- d) La cuenta de residuos activos y pasivos.
- e) El movimiento efectivo de entradas y salidas de las cuentas especiales no incorporadas al presupuesto.
- f) El movimiento de fondos, títulos y valores operado durante el año financiero.
- g) La cuenta de gestión de residuos de años anteriores.
- h) Un estado del activo y pasivo del Tesoro, por todo concepto, al término del año financiero. Las existencias se especificarán por cajas y tesorerías y los créditos y obligaciones, se clasificarán por año de procedencia. Los créditos y obligaciones derivados de la ejecución del presupuesto del año financiero al que corresponde la cuenta, se computarán tomando en consideración lo que haya podido contabilizarse en el período ampliatorio.
- i) La cuenta patrimonial que deberá reflejar: las variaciones que haya tenido el patrimonio de la Nación como resultado de la ejecución del presupuesto; las variaciones no derivadas de la ejecución del presupuesto, tales como los aumentos provenientes de donaciones, etc., y las disminuciones por inutilización de cosas, consumo, etc.; las existencias de bienes muebles, inmuebles y semovientes al iniciarse y en el momento de la clausura del año financiero, con indicación de las reparticiones a las que corresponda su custodia.
- j) Un anexo conteniendo un estado de la deuda pública consolidada, al comienzo y al fin del año financiero, detallado por empréstitos y con expresión del origen de las variaciones.

A la cuenta general se agregarán las cuentas demostrativas de los resultados de las haciendas o actividades autónomas, vinculadas directa o indirectamente con las finanzas del Estado, a cuyo efecto, los términos del ejercicio económico de éstas coincidirán con los del año financiero de la hacienda central.

Consecuentemente con lo propiciado en el anteproyecto aludido, para el orden Nacional, entendemos que la rendición general de cuentas de la hacienda pública, deberá demostrar:

1. — En la gestión financiera: ⁵

- a) *Recursos y gastos del ejercicio*
 - 1) Los recursos "efectivos" calculados, fijados o constatados, recaudados e ingresados al tesoro.
 - 2) Los gastos "efectivos" autorizados, comprometidos e imputados y lo pagado.
 - 3) Idem, para los recursos y gastos por "movimiento de capital".

⁵ En el supuesto que la contabilidad del presupuesto adopte el sistema de competencia o jurídico.

- 4) *Idem*, para los ingresos y egresos, por cuenta de otras haciendas.

Por cada rubro del presupuesto o disposiciones ampliatorias, tanto para los recursos como para los gastos, deberán contraponerse a las sumas previstas, las fijadas o comprometidas.

- b) *Residuos activos y pasivos de ejercicios anteriores*

- 1) Las variaciones introducidas a los mismos de origen legal o procedentes de liquidaciones ordinarias.
- 2) Las sumas recaudadas y pagadas por cuenta de dichos residuos durante el ejercicio.
- 3) Las sumas que por estos conceptos restan recaudar y pagar al finalizar el ejercicio.

- c) *Cuentas especiales no incorporadas*

Movimiento de ingresos y egresos por este concepto.

- d) *Movimiento del tesoro*

Los ingresos y egresos (de dineros, fondos, títulos y valores) producidos en el curso del ejercicio, en las cuentas de competencia, residuos y cuentas especiales.

- e) *Estado de activo y pasivo del tesoro*

Este estado involucrará todo concepto de activo y pasivo, al finalizar el año financiero.

- f) *Operaciones de crédito público*

Los ingresos y egresos producidos por este concepto y el estado de la deuda pública, al comienzo y fin del ejercicio.

- g) *Otros datos de la gestión financiera*

La cuenta financiera debe ser acompañada de datos demostrativos de otros movimientos de ingresos y egresos por ajustes de cuentas, no reflejados en la cuenta del tesoro; como así, de los correspondientes a la aplicación de las sumas provenientes de los fondos de reserva o similares.

Se reflejarán asimismo, los datos estadísticos necesarios para apreciar las distintas incidencias producidas en la ejecución del presupuesto, aparte de los "movimientos operativos" y "movimientos de capital", como por ejemplo, lo referente al costo de los distintos servicios públicos, el costo de las recaudaciones de determinados rubros de entradas, etc.

A la cuenta financiera se agregarán además, los estados demostrativos de la contabilidad de responsables o de cargo, con indicación de los saldos pendientes de rendición al iniciarse el ejercicio, de las sumas entregadas con cargo en el período correspondiente, de los descargos efectuados, rendiciones aprobadas y saldos que quedaren pendientes de rendición al finalizar el ejer-

cicio. Igualmente, se adjuntarán los resultados de la gestión cumplida por los entes descentralizados de carácter administrativo o económico (empresas del Estado).

Como vemos, la rendición financiera debe contener los resultados integrales de la gestión cumplida por la hacienda central, como por las haciendas anexas (entes descentralizados) y conexas, en cuanto puedan estas últimas estar vinculadas directa o indirectamente con las finanzas del ente erogativo central.

En las cuentas de la competencia de las entradas, se confrontarán las sumas previstas con las fijadas o constatadas, la diferencia entre ellas, representará la mayor o menor entrada; se pondrá igualmente de relieve las sumas recaudadas y las que faltaren recaudar; la suma de estas dos representará la cantidad "accertata".

Lo mismo en cuento a los gastos, se correlacionarán las sumas autorizadas con los compromisos imputados; su diferencia representará las economías o los excesos; igualmente se señalarán las cantidades pagadas y las que restan pagar, ambas importan en conjunto el total "comprometido".

2. — En la gestión patrimonial

La cuenta patrimonial debe demostrar la consistencia del patrimonio al principio del ejercicio, las variaciones producidas en el curso del mismo y el estado que resulta al finalizar el período, ya sea:

- 1) Por la ejecución del presupuesto y cuentas especiales.
- 2) Por la gestión de los residuos activos y pasivos.
- 3) Por las operaciones del crédito público.
- 4) Por la propia gestión patrimonial.

3. — Concordancia entre las gestiones financiera y patrimonial

Para demostrar la relación entre las cuentas financiera y patrimonial, deberá analizarse cada entrada o gasto y destacarse si se trata de un recurso o gasto efectivo o de simple transformación de capitales.

En cuanto a la posible incidencia sobre el patrimonio de la gestión de los residuos activos y pasivos, para su verificación deberá demostrarse si la extinción de los residuos pasivos corresponde a una disminución del activo o un aumento del pasivo y si el ingreso por residuos activos importa un incremento del activo.

Deberá asimismo destacarse toda otra circunstancia tendiente a demostrar la correlación entre ambas gestiones.

Para poder compendiar los resultados financieros y patrimoniales debe llegarse a la fusión de ambas contabilidades, mediante la aplicación del sistema denominado "unificado", problema éste de técnica contable en cuya solución no se ha logrado uniformidad de opiniones, lo que permitiría desarrollar las dos ramas de la contabilidad, con sus particularidades propias, de manera que

en la registraci3n de cada operaci3n se determinen los efectos financieros y patrimoniales.

En el orden legislativo, Italia es el pa3s que con mayor eficiencia ha logrado fusionar los resultados de la administraci3n de la hacienda. El Art. 78 del Real Decreto N^o 2240 del 18 de noviembre de 1923, dispone que "la cuenta del patrimonio debe contener la demostraci3n de los diversos puntos de concordancia entre la contabilidad del presupuesto y la del patrimonio y ser complementada con las cuentas especiales demostrativas de los resultados de los servicios en particular". Adem3s la cuenta del patrimonio, seg3n el Real Decreto N^o 827, del 23 de mayo de 1924, ser3 complementada:

- 1) Con una demostraci3n de los puntos de concordancia entre las cuentas del presupuesto y del patrimonio, tendiente a determinar las variaciones patrimoniales, comprendidas en la ejecuci3n del presupuesto, las entradas y las salidas netas, y por consecuencia, la incidencia del presupuesto sobre el patrimonio.
- 2) La cuenta general de los recursos y de los gastos, de la cual resulten los movimientos efectivos del presupuesto, que no derivan de la gesti3n del patrimonio.
- 3) La cuenta de la actividad y de la pasividad, clasificada seg3n los diversos ministerios que la administran.

Son asimismo agregadas a la cuenta general del patrimonio, las cuentas especiales demostrativas de los resultados de cada hacienda u operaciones, en que se comprometan las finanzas del Estado.

IV

La mayor3a de las haciendas p3blicas est3n muy lejos de ofrecer un panorama tan amplio de las gestiones financiera y patrimonial, como el que se ha se3alado, y la t3cnica contable implantada en las mismas, no permite dar los informes que propiciamos; para ello ser3a necesario que se produjera una evoluci3n gradual que fuera modificando el r3gimen de contabilidad vigente, desde sus etapas preliminares.

Uno de los pa3ses mejor organizados en este sentido como hemos dicho, es Italia, donde los resultados integrales de la gesti3n son demostrados mediante la cuenta del presupuesto (conto del bilancio) y en la cuenta general del patrimonio (conto generale del patrimonio dello Stato).⁶ Al t3rmino del a3o financiero, cada ministro compila la cuenta consuntiva del presupuesto y la cuenta patrimonial relativas a su propia administraci3n, las que son elevadas a la "Ragioneria Generale" y posteriormente, a la Corte de Cuentas, por intermedio del Ministro del Tesoro, a cargo de la "Ragioneria".

La rendici3n financiera se efect3a ante la Corte en tres ejemplares y en uno la cuenta patrimonial; en base a ellas se expide la misma, formulando

⁶ Art. 81 de la Constituci3n de 1947 y Art. 31 del Decreto de 18/11/923.

una relación al Parlamento, en la que expone sus observaciones sobre las dos cuentas.⁷

En nuestro medio nacional y provincial, la rendición general de cuentas del ordenador primario, es de limitados alcances y ella se refiere solamente a la gestión financiera.

La Constitución en su Art. 68 inc. 7, señala la atribución del Congreso de aprobar o desechar anualmente la "Cuenta de inversión". La denominación dada por nuestra Ley fundamental a la cuenta consuntiva, no es adecuada, pues ella limita su alcance. Debió haber adoptado un término referible a un concepto más amplio, como podría ser el de "Cuenta general de la administración de la hacienda".

Pese a las limitaciones del texto constitucional, dadas las atribuciones explícitas e implícitas del Congreso, como órgano volitivo de control, la rendición de cuentas del Poder Ejecutivo Nacional no debería limitarse a la gestión financiera y, conforme a ello, la ley de contabilidad pudo legislar en forma amplia; pero, tanto la Ley 428, como la actualmente vigente 12961, le dan a esa rendición un sentido restrictivo.

Así resulta de los artículos 62, 63, 64 y 65 de la Ley; se expresa en esas disposiciones, que la cuenta de inversión que prepara la Contaduría General, manifestará por cada anexo del presupuesto, lo que se haya autorizado a gastar por cada crédito abierto y lo que se haya imputado por cuenta de cada uno, y otro estado que demuestre lo calculado por cada ramo de entradas y lo que se hubiere recaudado. Los antecedentes (Art. 65) con que se acompaña la Cuenta, remarcan el carácter financiero de la misma. La Ley 3896, derogada por la Ley 14179, exigía además otros datos y relaciones de antecedentes que no alteraban su sentido, como tampoco ha variado fundamentalmente después de la sanción de la última ley citada, pese a lo establecido en el Art. 5 de la misma.⁸

Cabe recordar que la inversión en sí, está sometida a un doble control: *legislativo*, a cargo del Congreso, y *administrativo*, ejercido por la Contaduría General de la Nación, como ente central de control interno, reglamentado este último, en la Ley de Contabilidad 12961; pero, la rendición de cuentas de la inversión, si bien es preparada por la Contaduría General, este orga-

⁷ SALVATORE SICA, *Il Bilancio e il suo controllo nel mondo*, Ed. Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1953, pág. 298.

⁸ Según el Art. 65 de la Ley 12961, se agregará a la cuenta de inversión, relación:

- a) De las observaciones opuestas;
- b) De las existencias, en tesorería o cajas nacionales, que queden a favor del tesoro público;
- c) De lo que por anexo se queda debiendo, esto es, de lo imputado y no pagado;
- d) De las entradas y salidas del tesoro público; y
- e) Del activo y pasivo del tesoro.

Aparte de estos antecedentes y de otros que agrega la Contaduría General, de carácter igualmente financiero, la Ley 14179, en su Art. 5, dispone que el Poder Ejecutivo acompañará un estado patrimonial al 31 de diciembre de cada año y otro del movimiento de cuentas de responsables.

nismo no se pronuncia sobre ella en ningún sentido, siendo el Poder Legislativo el único órgano investido de tal atribución.

Conforme a las disposiciones legales precisadas y las correlativas en materia de contabilidad del presupuesto, el sistema adoptado en el orden federal es el de caja o gestión en cuanto a los recursos y gastos, con ligeras variantes respecto a estos últimos. Así para los recursos se computan para cada ejercicio, las rentas efectivamente ingresadas al tesoro, en sus diversas cajas, hasta el último día del año financiero, el 31 de diciembre (Arts. 24 y 63). La cuenta de ejecución del presupuesto, por lo tanto, en lo que concierne a los recursos, refleja sólo los ingresos obtenidos y no las entradas devengadas.

En cuanto a los gastos, se apropian al ejercicio, las erogaciones realizadas hasta el 31 de diciembre, conforme a las normas sentadas en el Art. 27 y siempre que se haya emitido la orden de pago e imputado hasta el 31 de marzo, fecha en que se cierra, por imperio de la ley, el ejercicio del presupuesto. Los gastos legítimamente comprometidos que no hubieran sido imputados al ejercicio, se reapropiarán en el ejercicio siguiente (artículo 29), correspondiendo señalar que, conforme a la interpretación del texto legal que hace el decreto reglamentario 5201, del año 1948, el concepto de compromiso legal, no es el mismo que resulta del artículo 27. Como se desprende de estas prescripciones, en materia de gastos, la cuenta consuntiva, sólo da noticia de las órdenes de pago imputadas y se sustraen al control legislativo los compromisos o sea las obligaciones de pagar sumas de dinero contraídas en el ciclo financiero; por ello decimos que el régimen de contabilidad del presupuesto, en el orden nacional, se aproxima más al de gestión que al jurídico, desde que sólo pone de manifiesto las órdenes de pagar sumas de dinero.

La cuenta de inversión de cada ministerio, se ajustará a la estructura de la cuenta general que prepara la Contaduría General⁹, conforme a las normas y modelos que dicha repartición establezca.

Antes del 30 de junio de cada año, la cuenta de inversión debe ser enviada al Congreso, con la relación de antecedentes, libros y comprobantes respectivos.

V

La cuenta general de la inversión en nuestro Estado federal, es sometida directamente al examen y juicio del Congreso, donde se le imprime el trámite legislado en la Ley 14.179.

El examen y estudio preliminar, está a cargo de una Comisión interparlamentaria¹⁰ integrada por dos senadores y tres diputados, elegidos en la misma forma que los miembros de las comisiones permanentes, cuyos mandatos duran hasta la renovación trienal de la Cámara a que pertenezcan. La Comisión cuenta con la colaboración del personal administrativo y técnico

⁹ Decreto N° 20045 del 8 de octubre de 1951.

¹⁰ Antes de la vigencia de la Ley 14179, la Ley 3956 establecía dos comisiones de cuentas; una para examinar las cuentas del año inmediato anterior, y otra las de uno de los años atrasados.

que establezca la ley de presupuesto y deberá presentar a ambas cámaras anualmente, antes del 30 de abril, un dictamen del estudio realizado; si no lo presentara, ni expusiera las razones que le impidieron hacerlo, el Congreso considerará y resolverá esa situación dentro del primer mes de sesiones.

La alta prerrogativa de aprobar o desechar la cuenta de inversión, debe llevar aparejada el deber de dictar el respectivo pronunciamiento en breve término, pues de ser inaceptable que se mantenga indefinidamente pendiente a quien rinde la cuenta de un posible fallo adverso, con desmedro de su libertad de acción, mientras se halla pendiente del pronunciamiento del órgano de control, la responsabilidad de los funcionarios puede dejar de ser efectiva a los fines de la reparación del daño o perjuicio causado¹¹.

Estas razones son las que imponen plazos perentorios para el examen y juicio de la cuenta de inversión, como el que señala el artículo 66 de la Ley 12.961, que fija en cinco años desde la presentación de la misma, como término para que se opere —a falta de un pronunciamiento expreso— la aprobación tácita.

VI

Los países que mejor han estructurado el régimen del control de la hacienda, han instaurado un órgano técnico, que actúa como auxiliar del parlamento y colabora en esta tarea de comprobación, pues el Poder Legislativo, por su naturaleza específica de cuerpo político, no técnico, requiere necesariamente, esa cooperación. Así han surgido las cortes o tribunales de cuentas —formas colegiadas— cuyos vestigios los encontramos en las épocas lejanas de Atenas y de Roma y el auditor o control general —formas unipersonales¹².

Estructurados estos órganos como auxiliares o delegados del parlamento e independientes del Poder Ejecutivo, se los caracteriza por ello, como entes de control externo, desde que responden al interés de los representantes directos del pueblo, colaborando originariamente con éstos en las funciones de control sobre la cuenta consuntiva; posteriormente, se le han asignado otras tareas de fiscalización, que comporten con las instituciones de control interno o administrativo, sin llegar a la superposición de funciones, sino dentro de un encadenamiento armónico y sistemático de las mismas, estableciendo grados o instancias, en razón de la distinta jerarquía de esos órganos.

Esta relación de dependencia frente a un poder y de independencia en relación a otro, es más o menos acentuada, según los países. Así en Noruega y en Bélgica, el Parlamento nombra a los miembros del tribunal por tres y seis años, respectivamente y puede removerlos si éstos pierden su confianza.

¹¹ JUAN BAYETTO, *Apuntes de Contabilidad Pública*, fasc. IX, Ed. Imprenta de la Universidad, Buenos Aires, 1943, pág. 48.

¹² La primer forma funciona principalmente, en los países de origen latino y la segunda, en los de origen sajón. El profesor ALBERTO ARÉVALO, en su obra *Contabilidad Pública*, Ed. Prometeo, Buenos Aires, 1954, pág. 313, propicia para el orden nacional, la forma unipersonal.

En el Uruguay es aún más remarcado el carácter de extensión parlamentaria dado al Instituto creado por la Constitución de 1934, pues además de la designación de los miembros por la Asamblea General y su renovación en cada período legislativo, es un órgano de la entera confianza del parlamento, con privación de toda función que pueda considerarse de administración activa¹³.

El sistema más generalizado es, en cambio, aquel en que el origen del nombramiento de los miembros del tribunal emana del Poder Ejecutivo y la independencia del órgano en relación a este poder, se limita a las garantías de inamovilidad de que gozan dichos miembros; tal es la característica de los tribunales de Italia, Polonia y en nuestro país en las provincias que han adoptado esta forma de control externo.

Si aparentemente a veces el tribunal de cuentas actúa dentro de la órbita del poder ejecutivo, estudiada la naturaleza y alcance de sus funciones, se llega a la conclusión que, en cualquiera de sus formas opera siempre como órgano delegado del poder legislativo, pues es a éste a quien le corresponde en último término expedirse sobre sus decisiones. Es por ello que no corresponde en nuestro concepto asignarle la jerarquía de un poder de Estado, el "Poder Contable", como lo postula algún autor¹⁴. Esta tesis también ha sido sostenida en el "Primer Congreso Internacional de Tribunales de Cuentas", celebrado en La Habana, en 1953.¹⁵

A nuestro juicio, manteniendo la naturaleza de órgano delegado del poder legislativo, tradicionalmente admitida, es menester acentuar la independencia del tribunal frente al poder ejecutivo, y sin extremar, a su vez, su relación de dependencia con el poder legislativo, para mantenerlo como una suprema judicatura, que sea una garantía en la rectitud e imparcialidad de sus decisiones.

En tal sentido, el aludido Congreso de La Habana, ha votado los siguientes acuerdos: 1º que a las entidades fiscalizadoras del manejo de los fondos y de los bienes públicos, se les conceda independencia jurídica e institucional ante las actividades ejecutivas que deban caer bajo su intervención; 2º que se reconozca a las entidades fiscalizadoras facultad de defender y mantener esa independencia mediante el ejercicio de las acciones correspondientes en los casos en que la misma resulte violada o ignorada; 3º el control fiscal debe ejercerse con espíritu exento de toda política partidista, sin trabar la gestión administrativa; 4º que se garantice a las entidades fiscalizadoras los medios económicos necesarios a fin de que puedan cumplir la misión que les incumbe de un modo completo; 5º es conveniente otorgar a las instituciones de control, jurisdicción para fiscalizar tanto los fondos que se manejan a través del presu-

¹³ FRANCISCO PALOMINO ZIPITRIA, *Curso de contabilidad administrativa*, Ed. Peña y Cía., Montevideo, 1943, T. II, pág. 19.

¹⁴ MARCÉ *Le contrôle des finances*, pág. 120, citado por VICENTE RIPA ALBERDI, *El presupuesto y su control*, Ed. Ideas, Buenos Aires, 1947, T. I, pág. 41.

¹⁵ CARLOS R. MIRANDA, *Los tribunales de cuentas como agentes de la soberanía del pueblo para fiscalizar la administración pública*, memoria del Primer Congreso Internacional, Cuba, 1953, T. II, pág. 123.

puesto, como los que se administran por conducto de entidades o establecimientos públicos descentralizados".¹⁶

Otra característica de los tribunales de cuentas, que conocemos en nuestros medios provinciales, es la simplicidad en sus organizaciones; no tienen la frondosidad de estructura que ofrecen los de otros países, como Francia, España, Italia, etc., en los que funciona paralelamente al tribunal, un ministerio público, como en el orden judicial, y existen, además, dentro del mismo, distintas instancias. La ausencia en nuestros tribunales de cuentas de un ministerio público en sus distintas jerarquías, nos ha llevado¹⁷ a equiparar a ciertos funcionarios, relatores y contadores fiscales, a ese ministerio, y, en consecuencia, debería asignárseles también a ellos, las garantías de inamovilidad correspondientes. *cuentas*", Ed. Argentina de Administración y Finanzas, Buenos Aires, 1946, pág. 224.

En lo que concierne a las funciones de los tribunales de cuentas, conforme a la evolución operada en los últimos tiempos, aparte de algunas facultades como la de su potestad reglamentaria, tenemos las siguientes: a) de control administrativo; b) jurisdiccionales; y c) de orden constitucional.

Conforme al tema que estamos desarrollando, sólo nos ocuparemos de las funciones de orden constitucional, que son las que están vinculadas directamente al mismo, y se originan cuando el parlamento desplaza su tarea de control "a posteriori" sobre los actos del ordenador primario de la hacienda, a esos organismos (tribunales de cuentas o controlorías). Producido el estudio de la rendición de cuentas del poder administrador, el órgano de control externo se expide en distintas formas según las legislaciones, que pueden resumirse en dos modalidades básicas: a) en forma de dictamen simplemente — sistema más generalizado — y b) en forma de sentencia aprobatoria o desaprobatoria, como ocurre con el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.

En cualquiera de los dos supuestos, entendemos que en la rendición de cuentas del ordenador primario, debe recaer finalmente un pronunciamiento expreso del poder legislativo sobre lo actuado por el órgano delegado, siendo inaceptable el simple procedimiento de la decisión implícita, en el caso de que el silencio de las cámaras legislativas equivaliera a una aprobación. Como una consecuencia de la facultad que las constituciones asignan al poder legislativo de establecer las contribuciones, fijar el presupuesto de gastos, su distribución y formas de la recaudación de los recursos, mediante la ley, lo lógico es que la comprobación de la forma en que se ha cumplido el mandato conferido al poder ejecutivo se efectúe también por una ley, que será la manera adecuada de cerrar definitivamente el ciclo de control parlamentario.

Como bien se ha dicho,¹⁸ "la ley de cuentas constituye el corolario necesario de la ley de presupuesto; una prevé y autoriza los recursos y los gastos públicos, la otra sanciona la realización. Una traza el camino de la ejecución

¹⁶ Publicación oficial del Congreso, T. I, pág. 43.

¹⁷ RAÚL A. GRANONI, *El control de los gastos públicos por los tribunales de cuentas*, Ed. Argentina de Administración y Finanzas, Buenos Aires, 1946, pág. 224.

¹⁸ RENE STOURM, *Le Budget*, París, 1891, pág. 584, citado por AURELIO PASTORI, *El control de la ejecución del presupuesto en el Uruguay*. Ed. Imp. Uruguay, Montevideo, 1948, pág. 161.

del presupuesto, la otra reconoce si este camino ha sido seguido estrictamente". La ley de cuentas, llevando el presupuesto delante del parlamento después de su ejecución, "restituye a cada uno su rol; la preparación y la ejecución pertenecen al poder ejecutivo, pero el voto y el control constituyen el privilegio de las cámaras"¹⁹

La ley de cuentas, si aprueba la gestión del poder ejecutivo, tiene entre otros efectos, el de fijar definitivamente los gastos y los recursos del ejercicio; ratificar los pagos; determinar los residuos activos y pasivos y señalar el resultado real del ejercicio (equilibrio, superávit o déficit). Si fuera desaprobatoria, podrá poner en movimiento el juicio político para sancionar la responsabilidad de esta índole y colocar — llegado el caso — al inculpado a disposición de la justicia ordinaria, para la determinación y sanción de las responsabilidades: civil y penal.

Reconociendo que el régimen del control de la hacienda no se debe considerar en forma aislada o por separado del sistema contable, sino que, por el contrario, — como hemos tenido oportunidad de sostenerlo —²⁰ debe contemplarse el problema en su conjunto, dentro del cual deben concebirse todas las medidas de control, y entre ellas, las que motivan ahora nuestra atención, dejamos expuesto nuestro pensamiento sobre el contenido y forma de la "cuenta general consuntiva", como así nuestra opinión favorable acerca de la implantación de los órganos técnicos, independientes del poder administrador, que han de cooperar en el examen y juicio de la misma para permitir al parlamento cumplir su elevada prerrogativa, no sólo en cumplimiento de un precepto constitucional, sino para velar por el mejor acatamiento de sus propias decisiones.

DIE RECHNUNGSLEGUNG DER VERWALTUNG IN DEN ÖFFENTLICHEN FINANZEN

Zusammenfassung

In den öffentlichen Finanzen ist die Notwendigkeit einer Rechnungslegung umso wichtiger, als jene ihrer spezifischen Natur nach, eine untergeordnete Verwaltung darstellen. Um das Ziel, welches die Rechnungslegung verfolgt, erreichen zu können, muss das ganze Rechnungssystem, mit dem Begriff und den Bestimmungen des Finanzwesens angefangen, überprüft werden. Die Rechnungslegung muss alle Seiten des Finanz- und Vermögensgebaren umfassen und die zwischen ihnen bestehende Beziehung festsetzen. Die Gesetze und Praxis dieses Landes geben dem Investitionskonto einen vornehmlich finanziellen Charakter. Die Finanzkontrolle soll nicht getrennt vom Rechnungssystem vorgenommen werden; vielmehr muss das Problem in seiner Gesamtheit betrachtet werden und in die allgemeinen Kontrollmassnahmen müssen diejenigen, die sich auf die Rechnungslegung beziehen, eingeschlossen werden. Damit das Parlament zweckmässig sein Kontrollrecht ausüben kann, muss es mit der Mitarbeit technischer, von der Verwaltung unabhängiger Hilfsorgane rechnen können.

¹⁹ AURELIO PASTORI, op. cit., pág. 161.

²⁰ RAÚL A. GRANONI, *El contralor preventivo en la administración de la hacienda pública*, Buenos Aires, 1948, pág. 31, separata de los "Anales", T. XVI, V, II, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad Nacional de La Plata.

LA REDDITION DES COMPTES DE L'ADMINISTRATION DANS LES FINANCES PUBLIQUES

Résumé

Dans les finances publiques, qui par leur nature sont une administration subordonnée, l'obligation à rendre des comptes détaillés sur la manière dont on a disposé de l'argent publique, revêt un caractère plus sévère encore. Pour atteindre le but qu'on poursuit par la reddition des comptes, on doit procéder à une révision totale des principes comptables en partant de la conception et des règlements financiers. La reddition des comptes doit s'étendre sur tous les aspects de la gestion financière et patrimoniale et établir la corrélation qui existe entre elles. La législation et la pratique nationales en vigueur, reconnaissent aux comptes généraux d'investissement un caractère financier. Le régime de contrôle financier ne doit pas être considéré séparément et en dehors du système comptable; au contraire le problème doit être envisagé dans son ensemble et entre les moyens de contrôle conçus à cet effet, doivent figurer ceux qui se réfèrent à la reddition des comptes. Pour que le parlement puisse remplir efficacement sa haute prérogative dans cette matière, il doit pouvoir compter sur la collaboration des organes techniques auxiliaires complètement indépendants du pouvoir administratif.

THE GIVING IN OF ACCOUNTS BY THE ADMINISTRATION IN THE PUBLIC FINANCES

Summary

The use made of the public money must be strictly checked, the public finances being by their nature a subordinate administration. For the completion of the aim set by the giving in of accounts, all accountancy and even the concept and regulations of the finances have to be revised. The giving in of accounts has to embrace not only all the aspects, financial and patrimonial, of how the money has been used, but must show also the correlation between these two aspects. The laws and practice of this country consider the investment accounts as having a financial character. The checking must not be considered separately and independently of the accounting system; the problem has to be envisaged in its totality and among the control measures have to figure those referring to the giving in of accounts. In order that parliament could exercise his right of control, the House must count with the cooperation of a technical body, completely independent of the administrative power.

LA RESA DEI CONTI DELLA AMMINISTRAZIONE NELLE AZIENDE PUBBLICHE

Riassunto

La obbligazione di rendere i conti riveste maggiore importanza nelle aziende pubbliche, per la loro natura specifica di amministrazione dipendenti. Per raggiungere gli alti fini che si perseguono con la resa generale de conti, deve procedersi a una revisione generale del sistema contabile, che parta dalla concezione e ordinamento della azienda. La resa dei conti dovrà comprendere tutti gli aspetti della gestione finanziaria e patrimoniale allo scopo di stabilire la correlazione esistente fra le stesse. La legislazione e le pratiche vigenti nell'ambito nazionale, danno al conto generale dell'investimento un senso preferibilmente finanziario. Il sistema di controllo della azienda non deve considerarsi in forma isolata oppure separatamente del sistema contabile, senonchè deve contemplarsi il problema nel suo insieme ai fini di ideare tutte le possibili misure di controllo, e tra queste, particolarmente quelle attinenti alla resa dei conti. Affinchè il parlamento possa compiere con efficienza la sua alta prerogativa in questa materia, deve fare assegnamento sulla cooperazione degli organi tecnici ausiliari, indipendenti dal potere amministrativo.