

**III Congreso Nacional de
Contadurías Generales**

SANTA FE - 1980

Comentarios Sobre Algunos Aspectos de la Ley de Contabilidad

Autores:

C. P. N. Rubén Michig

Sra. Lucy Acabal de Prósperi

C. P. N. Vilma DiGiorgio de Zanier

C. P. N. Silvio Zuchiatì

CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA

MINISTERIO DE HACIENDA Y ECONOMIA

SANTA FE

III CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES

COMENTARIOS SOBRE ALGUNOS ASPECTOS

DE LA LEY DE CONTABILIDAD

Autores:

C.P.N. Rubén MICHLIG

Sra. Lucy ACEBAL de PROSPERI

C.P.N. Vilma DIGIORGIO de ZANIER

C.P.N. Silvio ZUCHIATTI

CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA

SANTA FE

1980

I N T R O D U C C I O N

La Constitución al establecer la división de los Poderes del Estado, otorga funciones distintas a cada uno de ellos, pero no les concede un poder ilimitado.

Por lo tanto la función de cada poder debe estar sujeta a un determinado orden jurídico, que imponga limitaciones a los atributos que les corresponden.

En lo económico-administrativo la Constitución concentra en un escaso articulado la vida económica del Estado. Surge así el propósito fundamental de la Ley de Contabilidad, cual es el de reglamentar las funciones de la administración económica en sus diversas manifestaciones, estableciendo a la vez los organismos de ejecución y control, que permitan desarrollar las acciones dentro de un marco legal, no permitiendo la utilización indiscriminada del poder.

El aumento paulatino de las funciones del Estado y el establecimiento de nuevos objetivos por parte de éste, ha ido determinando un cambio continuo en la organización y funcionamiento de la estructura administrativa estatal. Acorde con este cambio fueron surgiendo distintos textos legales, con miras de establecer el orden jurídico-administrativo necesario para su correcto funcionamiento.

No obstante las críticas y estudios de que han sido objeto los textos anteriores y los actuales no resulta simple el tratamiento de este tema por su complejidad y derivaciones en el ordenamiento administrativo de la hacienda pública.

Creemos que en este campo la investigación no avanzó acorde con el crecimiento del Estado, razón por la cual reg

sulta difícil encontrar bibliografía que pueda llamarse moderna.

El presente trabajo no pretende ahondar en un vasto temario como es el relativo a la interpretación y fundamentos de la Ley de Contabilidad , sino que nos propusimos presentar algunos comentarios sobre su contenido, que sirvan como inicio a posteriores estudios más profundos que permitan establecer pautas generales a tener en cuenta en la formulación de la Ley .

PRIMERA PARTE

CONSIDERACIONES GENERALES

1. Hacienda y Contabilidad Pública

La Hacienda Pública, de acuerdo al concepto formulado por el Profesor Arévalo "es la coordinación económica financiera formada y actuada dentro del Estado, con adecuados organismos personales y la riqueza o materia administrativa destinada a la atención de los servicios públicos, en su más amplio sentido".(1)

La riqueza administrada es destinada en forma inmediata o mediata a la satisfacción de las necesidades colectivas, siendo consumida en beneficio de toda la comunidad. Esta característica determina que el Estado sea fundamentalmente una "hacienda de erogación", donde los recursos obtenidos no son destinados al acrecentamiento del capital empleado en su gestión, sino que por el contrario se destinan al funcionamiento de servicios públicos.

Los órganos directivos y ejecutivos de la hacienda pública llevan a cabo la gestión hacendal mediante el desarrollo de una actividad administrativa continua sobre los bienes económicos que representan la materia administrable, con la finalidad de materializar los fines del Estado.

La división de las funciones del Estado, otorgando unas al órgano volitivo y otras al órgano ejecutivo, determinan el carácter de "dependiente" que reviste la hacienda pública.

Las características apuntadas determinan por un lado la necesidad de establecer el ordenamiento y organización del funcionamiento de la hacienda pública y por el otro la responsabilidad

(1) AREVALO, Alberto, Contabilidad Pública, Pág.21, Edit.Prometeo, Buenos Aires 1954.

de los administradores de rendir cuenta de la gestión realizada.

Surgen así, los principales objetivos de la disciplina contable, que son: a) la obtención de la mayor información posible acerca de la gestión económica financiera del Estado, y b) la enunciación de las principales normas de control de la actividad de los administradores.

De acuerdo entonces, a los motivos que la impulsan, podemos definir a la Contabilidad Pública como la disciplina que se ocupa del estudio de la gestión económica financiera de la hacienda, a los efectos de formular los principios y preceptos doctrinarios aplicables a la organización hacendal, y medir la acción de gobierno en su aspecto financiero y patrimonial.

Por otra parte, la contabilidad debe ser un instrumento de política pública, brindando los antecedentes que orienten las decisiones gubernamentales en los aspectos que la misma comprende.

2. Fundamento Jurídico de la Contabilidad Pública

Dado que en esta disciplina es bien conocida la diversidad de criterios aplicables a la solución de cada caso, la cuestión debe estar preestablecida legalmente, de modo tal que el campo de discrecionalidad resulte restringido.

La Contabilidad Pública establece principios doctrinarios, resultantes de su investigación, los que serán efectivamente aplicados si existe la normación jurídica, de lo contrario serían consejos o procedimientos que podrían o no ser acatados.

Estas razones hacen necesaria la existencia de una base jurídica que asegure la vigencia de los principios y reglas

técnico-contable, a la vez que establezca un ordenamiento integral que permita su fácil interpretación, no dejando lugar a dudas en la solución de los problemas que se presentan a diario.

3. Ley de Contabilidad o de Administración

La administración económica de la Hacienda, tanto en el aspecto financiero, como en el aspecto patrimonial, constituye el campo de acción de la Contabilidad Pública.

Conforme a ello, los procedimientos para la acción ejecutiva y el funcionamiento de la hacienda del Estado, deben estar contenidos en la norma legal.

Para delimitar los aspectos que componen la citada administración económica podemos dividir a la Contabilidad Pública de acuerdo a las expresiones de Bayetto, en:

Contabilidad Preventiva: Se ocupa de la preparación y fijación del presupuesto mediante la previsión de los gastos tendientes a satisfacer las necesidades del Estado, y la estimación de los recursos destinados a cubrirlos.

Contabilidad Ejecutiva: Es la que sigue el desenvolvimiento de la gestión financiera y patrimonial, y las registraciones contables que permitirán demostrar la acción cumplida.

Contabilidad Crítica: Tiene por finalidad el control de las operaciones de la gestión ejecutiva, a los efectos de evitar desviaciones, descubrir errores, aconsejar cambios y hacer efectiva la responsabilidad de los agentes encargados de la administración financiera-patrimonial.

De acuerdo entonces, a las distintas divisiones de la

Contabilidad Pública, y considerando el ordenamiento sistemático que deben seguir las operaciones de carácter económico que desarrollan los entes del Estado, podemos enunciar someramente que la Ley debe normar sobre: la fijación del alcance de dichas normas, el presupuesto y su ejecución, registro de las operaciones, gestión patrimonial, control interno de las operaciones, rendición de cuentas, control externo, exámen y juzgamiento de la rendiciones.

Un exámen de los tópicos involucrados en el contenido del texto legal, pone en evidencia, que el mismo debe reglar sobre los campos que le son propios a la Contabilidad Pública, por lo que a nuestro criterio resulta correcta la denominación "Ley de Contabilidad".

Si bien es discutida tal denominación, por cuanto se pretende como más apropiada la de "Ley de Administración"; consideramos a ésta como demasiado amplia, teniendo en cuenta el concepto que sobre Administración poseen algunos autores. Así por ejemplo según Royo Villanova, "se administra siempre que se ejerce intencionalmente cierta actividad para la realización de un fin" (1).

Para Marienhoff es " la actividad permanente, concreta y práctica, del Estado que tiende a la satisfacción inmediata de las necesidades del grupo social y de los individuos que la integran" (2).

Esta actividad se desarrolla en actos de beneficio común, protegiendo a las personas ya sea en cuanto a sus vidas, bienes, salud, educación, subsistencia, confort, economía.

-
- (1) GARCIA OVIEDO, Carlos, Derecho Administrativo, Pág.4, Distribuidor E.P.E.S.A., 1948.
(2) MARIENHOFF, Miguel, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I, Pág.60, Editorial Abeledo Perrot, 1970.

4. Ley de Contabilidad

4.1. Concepto

Al decir de Bielsa, "la Ley de Contabilidad es un conjunto de normas de carácter administrativo, y su objeto principal es reglar los actos del poder administrador en todo lo concerniente a la gestión financiera y patrimonial del Estado".(1)

En tal sentido, la Ley desarrollará un esquema sistematizado de los actos y operaciones que definen el proceso administrativo de su materia utilizando para ello una terminología adecuada y clara evitando así problemas de interpretación y cuestionamientos que podrían llevar a una aplicación incorrecta de las normas que contiene.

Asimismo el texto legal enunciará las disposiciones básicas que son atributo legislativo, dejando al poder administrador el dictado de la reglamentación, con lo que se logrará componer normas flexibles que pueden ser cambiadas sin alterar la legislación de fondo, agilizando a la vez su aplicación.

4.2. Vigencia

En cuanto al tiempo de vigencia, esta Ley se halla subordinada a los principios que se aplican a las leyes en general: cuando una ley modifica o deroga, expresa o tácitamente otra anterior, la única vigente es la última.

De acuerdo a lo dicho, cualquier ley, incluida la de Presupuesto, puede modificar las disposiciones de la que es materia de nuestro estudio.

(1) BIELSA, Rafael, Régimen Jurídico de la Contabilidad Pública, Pág.19, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1955.

SEGUNDA PARTE

CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CONTENIDO DE LA LEY

1. Alcance

La Administración Pública tiene a su cargo la atención de diversos servicios tendientes a satisfacer los intereses de la comunidad, determinando el logro de tal objetivo, especiales organizaciones administrativas.

Por lo tanto, resulta necesario que el texto legal defina a los entes que integran la organización administrativa del Estado, para determinar el ámbito de aplicación de las disposiciones de la Ley.

Así entonces, cuando los poderes de decisión y dirección parten de un centro común, con unidad de mando y se difunde a los diversos sectores de la administración, estamos frente a la centralización administrativa. Esta centralización no es rígida, ya que le dá a los órganos inferiores limitadas facultades de dirección e iniciativa, dando lugar a la descentralización funcional. Aquí se mantiene la relación jerárquica con el poder central, estando subordinada la acción de los órganos inferiores a las órdenes, normas, controles, etc. que le fije el órgano superior. Por lo tanto la Ley alcanza fundamentalmente a este tipo de administración, a la que llamaremos Administración Central.

Si se desprende del Poder Central una parte de sus atribuciones para delegarlas a entidades especialmente organizadas, estamos ante la descentralización institucional. De esta descentralización derivan las "Entidades Autárquicas".

Por "Entidad Autárquica" debe entenderse "toda persona jurídica pública estatal que, con aptitud legal para adminis

trarse a sí misma, cumple fines públicos específicos".(1)

A diferencia de lo que ocurre en la descentralización funcional, en la institucional no existe el vínculo jerárquico, por cuanto esos entes tienen aptitud para administrarse a sí mismo.

Esta facultad no significa que su actuación sea libre, estando por ello sustituido el vínculo jerárquico por el control del cumplimiento de sus fines.

Teniendo en cuenta que es esencia del ente autárquico que realice "fin público", es decir los que son propios del Estado, ya que son un desprendimiento administrativo, no hay impedimentos formales para que la Ley de Contabilidad los alcance, podrían ser legales si la ley de creación dispone lo contrario.

Por lo tanto entendemos que la Ley de Contabilidad, debe expresar su alcance en lo que no se oponga a las leyes orgánicas, como asimismo a qué controles estarán sujetos y quienes lo ejercerán para establecer una relación concreta en este sentido.

La administración realiza además otras actividades que están organizadas como "Empresas del Estado", debiendo entenderse por ellas a "toda persona jurídica pública o privada, creada por el Estado, que realiza habitualmente actividades comerciales o industriales o que tienen a su cargo la prestación de servicios públicos de esa índole"(2).

La "Entidad Autárquica" y la "Empresa del Estado" difieren entre sí por el carácter de la labor que desarrollan, la

(1) MARIENHOFF, Miguel, Op. Cit., Pág.368.

(2) Ibidem, Pág.431.

primera realiza funciones típicamente estatales, la segunda, actividades no específicamente estatales sino que por ser comerciales o industriales podrían llevarse a cabo por los particulares.

La Ley de Contabilidad resuelve situaciones que derivan del cumplimiento de las funciones típicas del Estado pero no es adecuada cuando su actuación se extiende al campo comercial o industrial. Es por ello que para las Empresas del Estado sólo puede ser de aplicación supletoria, debiendo ajustarse su desenvolvimiento a los estatutos o disposiciones legales de creación.

La actividad de dichas Empresas traducen un aspecto de la Administración, por lo que están supeditadas al Poder Ejecutivo, ya que el responsable de tal Poder es quien tiene a su cargo la administración general.

Ello implica que la Ley establecerá qué controles le caben y cuáles organismos lo tendrán a su cargo.

Aparecen además en la vida pública, otros entes que actúan junto al Estado, colaborando en la satisfacción del interés general.

Dichos entes son conocidos como haciendas para-estatales, pudiendo designar así a los que teniendo patrimonio o recursos propios y distintos de los del Estado, éste debe fiscalizar en todo o en parte su actividad económica. Tal fiscalización corresponde por tener responsabilidad en su dirección, por estar asociado a la entidad, haber garantizado su solvencia, por haberle acordado concesiones, privilegios o subsidios o bien por los fines de interés común que pueda tener. (1)

(1) ATCHABAHIAN, Adolfo y MASSIER, Guillermo, Curso de Contabilidad Pública, Pág. 677, Edit. Aguilar, Buenos Aires, 1963.

De acuerdo a lo expuesto, las disposiciones de la Ley de Contabilidad alcanzan a estas entidades sólo en lo que refiere al control que el poder administrador ejercerá sobre ellas. Dicho control asumirá particularidades distintas, desde la participación en su dirección o administración, hasta la fiscalización de las inversiones provenientes del dinero otorgado por el Estado, es decir que varía según el interés puesto por éste.

Esta facultad de contralor y sus diversificaciones, como así también quien lo ejercerá, necesariamente deberá estar expuesto en el texto de la Ley.

2. Presupuesto

La conducción racional de la gestión administrativa de la hacienda, resulta necesaria en todo momento, para que la misma pueda lograr sus objetivos.

Esta afirmación supone necesariamente la previsión y orden de los acontecimientos futuros que se van a desarrollar dentro del marco de la hacienda.

La faz preventiva de la Contabilidad Pública recoge dichos acontecimientos y los expresa a través del Presupuesto, pudiendo afirmarse que el mismo "engloba toda la actividad financiera del Estado, por sus proyecciones políticas, sociales, económicas y jurídicas" (1).

Dentro de las primeras el presupuesto refleja la política del Gobierno, y es el instrumento que canaliza sus inquietudes y acciones.

(1) GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Pág.72, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1977.

En el campo social, es el medio que prevé la atención de las necesidades de la población, en función de la cuantía de los recursos que dispone.

En cuanto a su incidencia en la economía cumple una función redistributiva de las rentas, desarrollando medios de producción, consumo o servicios, contribuyendo directa o indirectamente a la estabilidad de la misma.

Finalmente tiene proyecciones jurídicas por cuanto reúne las características propias de toda ley.

En resumen, el presupuesto es el instrumento contable representativo de la acción a seguir por el poder administrador para la consecución de los fines del Estado, a la vez que implica un conjunto de autorizaciones y facultades que se han concedido, representando para el Poder Legislativo un medio de control sobre quienes se encargan de su ejecución.

De acuerdo con la Constitución, corresponde al órgano volitivo la fijación del presupuesto anual de la administración pública. Dicha facultad no posee límite alguno, por cuanto se aplica el principio de que la soberanía popular reside en el Poder Legislativo, pudiendo éste en consecuencia modificar el proyecto que debe formular el Ejecutivo.

La obligatoriedad de la presentación del proyecto, no está contemplada en la Constitución Nacional pero sí en la de nuestra Provincia, debiendo en ese caso legislar al respecto la Ley de Contabilidad, a la vez que fijará un plazo razonable entre la fecha de entrega del proyecto y la puesta en ejecución, para evitar posibles imprecisiones entre lo estimado y las reales necesidades a cumplimentar.

A modo de comentario puede agregarse que la discusión

parlamentaria para la aprobación del Presupuesto se refiere en cuanto a los gastos, a la fijación cualitativa y cuantitativa, y para los recursos solamente a la cuantificación por estar establecidos en disposiciones legales al margen del presupuesto. Esas disposiciones tienen en sí mismas el carácter de permanente, mientras no se las modifique o derogue, condición que en forma redundante, enuncia actualmente la Ley de Contabilidad.

El proyecto de presupuesto se compone del articulado y los estados de previsión, debiendo sujetarse a ciertos principios y normas destinadas a asegurar el cumplimiento de los fines que el mismo persigue, razón por la cual dichos principios y normas deben estar incluidas en la Ley de Contabilidad, por ser propias de su esencia.

Sabido es, que el articulado de la Ley de Presupuesto no debería contener disposiciones extrañas a ella, por el principio de especialidad que debe acompañar a los textos legales. Por lo tanto, la Ley de Contabilidad deberá hacer respetar dicho principio en el proyecto que debe elevar el Ejecutivo; ya que es un contrasentido que una ley limite el contenido de otra, en este casos la de Contabilidad a la de Presupuesto.

El presupuesto debe ser claro, sincero, y permitir que se conozca la acción administrativa que cumple el Gobierno. Para alcanzar tal objetivo, deberá contener la totalidad de los recursos y gastos, cualquiera sea su naturaleza, sin compensación entre ellos. Tal es el principio de universalidad.

Este principio, que resulta inherente a la esencia misma del presupuesto, debe entonces consignarse expresamente en el texto de la Ley.

La regla de la unidad exige que un solo presupuesto contenga la totalidad de los recursos y gastos, constituyendo las

rentas un conjunto común para atender indistintamente los gastos públicos. Este principio guarda íntima relación con el de unidad de caja, es decir la no existencia de tesoros separados, sino de un fondo común que centralice todas las recaudaciones y con éstas se atiendan indiscriminadamente los gastos del Estado.

Atenta contra este principio la afectación de recursos especiales a gastos determinados. Es decir que el ingreso por un concepto específico no debe destinarse al funcionamiento de un servicio público, sino que por el contrario debe pasar a formar parte del fin común.

La adopción de regímenes de presupuestos especiales puede presentar dificultades, ya que el ingreso especial puede resultar insuficiente para cubrir el gasto, con lo que este último quedaría limitado a la recaudación efectiva. Además teniendo en cuenta los fines del Estado, éste debe cubrir los servicios aunque resulten antieconómicos.

Por lo dicho, este principio deberá resultar del texto de la ley que tratamos no permitiendo la afectación de recursos a determinados gastos.

Algunos autores, expresan que las denominadas Empresas del Estado producen una ruptura de la unidad presupuestaria, al no ser incluidos sus gastos y recursos en el presupuesto general.

Fundamentan su parecer en el hecho de que en su funcionamiento generan recursos y gastos públicos, razón por la cual no deberían escapar al ordenamiento presupuestario.

Al respecto, consideramos que dichas Empresas elaborarán un estado preventivo del resultado que se espera obtener durante el ejercicio. Estos cuadros son fundamentales a los efectos de determinar si corresponde el aporte del Estado a las Empre

sas o viceversa, pero no implica que tales estados sean sometidos a sanción legislativa.

Solamente deben reflejarse en el presupuesto general los resultados netos de las empresas. Es decir el cálculo de recursos de la Administración Central incluirá si correspondiera el aporte de la Empresa para el caso de superávit de ésta, o en caso contrario, en las autorizaciones de gastos la contribución para cubrir déficit.

Asimismo en el presupuesto de la Administración Central figurarán los aportes que realice, con destino a la formación del capital de tales Empresas.

En síntesis, entendemos que la unidad debe considerarse con un criterio flexible y aplicarlo para todas aquellas entidades que estén dentro del alcance de la Ley.

Por periodicidad se entiende la división de la gestión financiera en ciclos de igual duración. Vale decir que el presupuesto debe tener una vigencia limitada a un lapso de tiempo pre determinado.

Este principio debe concretarse en la Ley de Contabilidad mediante la especificación del período que abarca el ejercicio financiero. La determinación de espacios de tiempo, generalmente anual, tiene su fundamento en la dificultad de hacer previsiones de gastos para etapas extensas. Asimismo, el control preventivo y el posterior, por parte del Legislativo, debe efectuarse con la mayor frecuencia posible.

No obstante, ciertos factores excepcionales o de orden político pueden impedir la sanción del presupuesto en tiempo oportuno. Si bien no ocasiona inconvenientes con respecto a los recursos, por cuanto las leyes que los disponen tienen carácter

permanente, sí se presentan en lo relativo a las erogaciones, dado que las mismas representan autorizaciones concedidas para un lapso determinado.

Tal situación conduce a la necesidad de adoptar ciertas medidas que no paraliquen el accionar del Estado. Por lo tanto, para solucionar esta deficiencia, la Ley de Contabilidad debe prever la reconducción presupuestaria.

En lo referente a la estructura de los estados de previsión presupuestarios, es nuestra opinión que la Ley no debe hacer enunciados amplios sobre la forma que se darán a su contenido. Tal apreciación se fundamenta en que los métodos y sistemas para su elaboración están sujetos a constantes cambios y actualizaciones.

Por lo tanto debería autorizarse al Poder Ejecutivo a aplicar las técnicas y formas que resulten convenientes para facilitar su comprensión, control, y satisfagan las necesidades de información.

Como resumen puede decirse que la Ley de Contabilidad respecto del Presupuesto, contendrá todas aquellas disposiciones que regulen su contenido, en lo que hace al proyecto, y lo que en términos de buena administración permita llevar adelante el cumplimiento del mismo, otorgando para ello las facultades necesarias.

3. Ejecución

La Constitución establece como atribución del Poder Ejecutivo, recaudar las rentas y disponer los gastos con arreglo a las leyes respectivas.

Pero estas declaraciones son de orden general, no regulando la forma en que debe ejecutarse la facultad conferida, haciéndose preciso que esos principios fundamentales estén normados en la Ley de Contabilidad.

Para llevar a cabo la ejecución del presupuesto es conveniente que las autoridades que administran sean organizadas por esta Ley como recaudadoras por un lado y como ordenadoras del gasto por otro.

La acción de las primeras se concretará mediante el cumplimiento de las tres etapas o faces que comprende el proceso de los recursos: la fijación o devengamiento, la recaudación, y el ingreso al Tesoro.

En lo que respecta a las rentas del Estado, éstas pueden tener su origen en un acto jurídico contractual, si se refiere a una venta, en un acto jurídico unilateral, para el caso de los recursos impositivos o en un acto voluntario individual, si se trata de una donación.

El devengamiento o crédito a favor del Estado puede tener origen en cualquiera de los medios antedichos, y se rige según sus situaciones particulares.

Así para los recursos impositivos, tal devengamiento surge de sus propias leyes, y para los restantes de la capacidad de las personas de obligarse en forma contractual o liberal. Por ello se considera que las leyes de imposición o las formas de las obligaciones comentadas determinan la fijación de los ingresos, excluyendo tal etapa como parte integrante de la Ley en cuestión.

Establecido el derecho del Estado de percibir las rentas, comienza la etapa de la recaudación propiamente dicha.

Para facilitar su realización, y dado la diversidad de recursos existentes, el Poder Ejecutivo autorizará a los organismos y agentes que considera competentes a hacer efectiva la recaudación, facultad que debe contemplarse en la Ley de Contabilidad, dejando todo lo relativo al procedimiento para su realización a los reglamentos.

Cuando los contribuyentes o deudores del fisco dan cumplimiento a sus obligaciones, extinguen la relación jurídica que los vincula con el Estado dando lugar al nacimiento de una nueva relación entre éste y los agentes recaudadores, es tando obligados éstos últimos a ingresar al Tesoro los fondos recaudados.

Sobre el particular, la Ley deberá establecer el tiem po en que los agentes recaudadores deben poner los fondos a dis posición del Tesoro, aplicando el principio de unidad de caja, a asegurando de este modo la centralización de los fondos públicos.

Cuando se produzcan ingresos con antecedentes legales que dispongan su devolución, una vez agotada la causa que los o riginó, es decir en las que el Estado es mero depositario y que por lo tanto no constituyen recursos, la Ley especificará los ca sos de excepción al citado principio de unidad de caja instituído.

Asimismo, deberá contener normas concretas tendientes a hacer efectivo el contralor del fisco sobre los agentes recau dadores.

A los fines del cómputo de los recursos en la ejecución presupuestaria, la Ley de Contabilidad deberá considerar tiempo y sistema de apropiación para determinar resultados.

En lo que respecta a la responsabilidad del Estado

frente a sus acreedores, la misma nace de una obligación que puede originarse en contratos administrativos (adquisiciones-empréstitos-obras públicas), o bien en obligaciones derivadas de sueldos, remuneraciones, prestaciones de servicios, etc.

El presupuesto reconoce estas obligaciones, por cuanto contiene las sumas autorizadas para su atención, siendo constitucionalmente el Ejecutivo la autoridad competente para obligar al Estado con los acreedores.

Una interpretación restrictiva del texto constitucional nos lleva a pensar que solamente el titular del Ejecutivo es autoridad competente para disponer la ejecución del presupuesto.

Sin embargo, atendiendo al espíritu del precepto constitucional puede delegar en los órganos administrativos la facultad de disponer los gastos, entendiéndose de este modo, como actos ejecutados por aquél.

Así entonces, la decisión de centralizar o descentralizar la disposición del gasto corresponde al titular del Ejecutivo, el cual de acuerdo a su carácter de "ordenador primario" podrá, evaluando las necesidades prácticas, determinar la forma de realizar la ejecución presupuestaria.

Actualmente la Ley de Contabilidad ordena el dictado de una orden de disposición de fondos a favor de los respectivos directores de administración o funcionarios que hagan sus veces. En razón de lo expuesto anteriormente el Poder Legislativo no debería imponer al Ejecutivo, la forma en que se dispondrán los gastos, ya que de hacerlo vulneraría el poder de Tesorería que le es atribuido al poder administrador.

El procedimiento de la realización de los gastos públicos, presenta distintas etapas, mediante las cuales se asume el

compromiso, éste pasa a situación de pago y la efectivización del pago.

En este aspecto, la Ley de Contabilidad ha de establecer una definición concreta de cada una de ellas, determinando los requisitos que la individualicen, sin entrar en los pormenores de la documentación que la respalda, por considerar que es materia de la respectiva reglamentación.

Resulta de fundamental importancia marcar con precisión cual de las etapas enunciadas determina la apropiación definitiva de los gastos a cada ejercicio financiero, y la fecha en que caducarán los créditos presupuestarios no utilizados.

Con referencia a las modificaciones que se realizan en el transcurso de la ejecución del presupuesto, es necesario hacer algunas consideraciones.

Si bien la esencia del presupuesto se apoya, en que tanto los recursos como los gastos deben ser estimados de manera que la ejecución real tenga una gran concordancia con lo previsto, por cuanto lo contrario sería aceptar la idea de la imprevisión, suelen darse motivos por los cuales la previsión falla. Tal el caso de la inflación.

Se hace necesario entonces en el transcurso de la ejecución, introducir modificaciones, para lo cual se debe tener en cuenta que fijar el presupuesto es atributo legislativo, correspondiéndole en consecuencia la decisión de modificarlo. Este es un criterio rígido que se ha venido flexibilizando en la práctica, ya que es dable notar en este sentido una cada vez mayor delegación de facultades legislativas en favor del Ejecutivo.

Corresponde en este aspecto hacer una referencia legal, remitiéndonos a lo expresado por Marienhoff sobre "reglamentos

delegados": "Son los que emite el Poder Ejecutivo en virtud de una atribución o habilitación que le confiere expresamente el Poder Legislativo. De modo que no emanen de la potestad reglamentaria normal del Poder Ejecutivo. Nuestra Constitución no hace referencia, expresa o implícita, a este tipo de reglamentos. De ahí que la validez de éstos, entre nosotros, haya sido y sea motivo de controversias".

"La Corte Suprema de Justicia de la Nación acepta que el reglamento delegado pueda emitirse en nuestro país, sin que ello implique agravio a texto o principio alguno de orden constitucional. Pero supedita la validez de esos reglamentos a ciertas condiciones: las facultades normativas otorgadas al Poder Ejecutivo deben serlo dentro de un ámbito cierto y determinado expresamente"(1).

La cuestión de fondo reside en encontrar el punto adecuado respecto de las facultades para modificar el presupuesto, que con el fin de evitar inconvenientes de ejecución, podrían estar delegadas al Ejecutivo y las que deben permanecer en manos del Legislativo.

Adoptada la decisión al respecto, la delegación de facultades debe estar expresamente determinada en la Ley de Contabilidad por ser ésta quien recoge las normas de ejecución del presupuesto.

4. Registración

Puede decirse que la registración es una memoria escrita, un testimonio histórico de los hechos. Por ello los registros no constituyen un fin en sí mismo, sino que su propósito es esta-

(1) MARIENHOFF, Miguel, Op. Cit., Pág. 247 á 249.

blecer un informe de los acontecimientos, proporcionando a través del conocimiento de hechos pasados, bases ciertas para fundamentar juicios actuales.

En el aspecto registral, la Contabilidad Pública no difiere de la Contabilidad del sector privado, por cuanto ambas tratan de obtener, aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados la medición patrimonial y de resultados, variando las técnicas aplicadas para llegar al mismo fin.

El Poder Ejecutivo como administrador de la Hacienda Pública, desarrolla su acción en cumplimiento del mandato otorgado por el Poder Legislativo, mediante el presupuesto, debiendo por lo tanto documentarse y registrarse en libros los actos del primero, de manera que ello permita al segundo, el juzgamiento de los hechos.

Teniendo en cuenta que todos los movimientos de la Hacienda Pública se traducen en un registro contable lo expresado en el párrafo precedente respecto a su documentación y registro para permitir el juzgamiento, debe estar contenido en la Ley de Contabilidad, como elemento básico para la estructuración del sistema contable.

El plan contable a adoptar, proporcionará información financiera, patrimonial y de responsables, estableciendo a la vez las bases del control interno y externo.

Conviene aclarar lo que a nuestro entender deberá contener cada una de esas ramas.

La Contabilidad Financiera muestra las operaciones resultantes del presupuesto, necesitando por su complejidad un subsistema específico de Contabilidad de Presupuesto, que muestre lo autorizado y estimado como así también lo ejecutado.

En materia de gastos reflejará la medida en que el crédito ha sido usado. Acerca de recursos, la Contabilidad Presupuestaria demostrará los recursos estimados y los recaudados, pues tal como está legislada la recaudación impositiva resultaría imposible manifestar otra etapa anterior a la del ingreso, como sería el devengamiento.

Paralelamente a la Contabilidad de Presupuesto, se desenvuelve otro subsistema integrante de la Contabilidad Financiera, es el que se refiere al movimiento de fondos y valores. Esta contabilidad demostrará los ingresos y egresos de fondos, valores y títulos del Tesoro.

Las operaciones emergentes de la ejecución presupuestaria, pueden traducirse en algunos casos, en derechos u obligaciones financieras, por lo que este subsistema también mostrará estos hechos, registrando los respectivos activos y pasivos financieros (préstamos otorgados, inversiones financieras, uso del crédito, amortizaciones de la deuda, etc.).

Conjugando los ingresos y egresos del Tesoro, con los activos y pasivos financieros, se obtendrá el estado de "Situación del Tesoro", que ilustrará sobre la posibilidad de hacer frente a los compromisos asumidos en un período determinado.

Se incluye el activo y pasivo financiero en la Contabilidad Financiera en lugar de contemplarlos en la Contabilidad Patrimonial, por la incidencia directa que ellos tendrán sobre el Tesoro. Esto puede ser entendido así, basándose en que la hacienda del Estado es de erogación y su fin es satisfacer necesidades colectivas, por lo que el patrimonio sólo constituye un medio para lograr el fin.

Estas son sólo apreciaciones que no hacen al fondo de la cuestión, ya que lo importante es que los hechos sean regis-

trados para lograr la información que permita conocer la gestión administrativa.

Otro tipo de registraci3n que integra la Contabilidad del Estado, es la Patrimonial, pudiendo denominarla con mayor propiedad Contabilidad de Bienes. Esta es quien partiendo de un inventario inicial, registrará las variaciones producidas en el transcurso del ejercicio, y demostrará el resultado final al término del mismo.

Cabe destacar que para la Contabilidad Pública, al patrimonio se lo concibe como un elemento estático, con exclusi3n de los bienes inmateriales, créditos, dinero, deuda. Tal exclusi3n obedece a que el Estado no tiene interés en determinar su solvencia a través del reconocimiento del patrimonio neto, como acontece con una empresa privada.

La registraci3n de los bienes se realiza separadamente de la registraci3n financiera, aunque existen ciertos puntos de contacto, que derivan de la ejecuci3n presupuestaria, tanto de gastos como de recursos. De estos movimientos, surgen variaciones patrimoniales que se traducen en la incorporaci3n de nuevos bienes o baja de los existentes, los que se volcarán en la Contabilidad de Bienes.

Asimismo pueden presentarse alteraciones de incidencia patrimonial, ajenas a la realizaci3n presupuestaria, como las donaciones a favor del Estado, siendo necesaria su inclusi3n en la registraci3n contable que comentamos.

Amalgamando la informaci3n que brinda la Contabilidad Financiera con la Patrimonial, se obtiene el resultado económico de la gesti3n administrativa.

Junto a las contabilidades antedichas, existe una últi

ma rama que es la Contabilidad de Responsables. Esta es la que llevará cuenta a todos los funcionarios que intervengan en el manejo de fondos, valores y bienes, completando las registraciones ya definidas.

Como ya se expresara, el sistema contable estará compuesto por varios subsistemas, cuyas registraciones deberán lograr integralidad, para verdaderamente constituir un sistema, es decir, establecer interdependencia entre sí, ligados por corrientes de información.

El citado sistema estará expresado en la Ley de Contabilidad, determinando qué abarca cada subsistema, dejando al Poder Ejecutivo la aprobación de las formas que se adoptarán para lograr el cometido que impone la Ley. Asimismo, el Poder Ejecutivo en su carácter de administrador puede llevar otros registros que estime necesarios para orientar el cumplimiento de la función encomendada.

En este sentido la Ley contendrá disposiciones tendientes a obtener de los registros la información que el Legislativo necesita para ejercer sus funciones de control, dejando al Ejecutivo la decisión de aplicar las técnicas que estime adecuadas, lo que será reglamentado por este último a propuesta de la Contaduría General.

5. El Servicio del Tesoro

Constitucionalmente el Poder de Tesorería le es otorgado al Ejecutivo, siendo por lo tanto atribución del mismo el ordenamiento y disposición del Tesoro, quedando reservado para el Legislativo fijar los lineamientos generales que regularán el Servicio.

Las funciones administrativas para cumplir el cometido de hacer efectivo los ingresos y pagos corresponden al Servicio del Tesoro, quien tiene a su cargo todo lo relacionado con los fondos y valores que integran la actividad financiera del Estado.

Para tal fin este Servicio no se limita exclusivamente a la tarea material de reunir los fondos y pagar, sino que actúa además como regulador de la gestión financiera, buscando que los ingresos y egresos tengan coincidencia en el tiempo, y en caso de no lograrlo, recurrir a medios extraordinarios en la medida que la Ley lo autorice.

Pasaremos a considerar los aspectos que sobre el Servicio del Tesoro, corresponderá contemplar la Ley de Contabilidad. Para lograr el objetivo de dicho servicio, y que la acción a desarrollar resulte eficiente, se dispondrá la centralización de los fondos en este organismo. Esta medida permitirá el cumplimiento del principio de "unidad de caja", derivado del ya expresado "unidad de presupuesto", quien tiene como finalidad evitar la dispersión de los fondos.

Ante la imposibilidad material de que un organismo único realice todos los movimientos de Tesorería, la Ley deberá prever la descentralización del funcionamiento en organismos jurisdiccionales.

No obstante la descentralización funcional, todos los recursos deben afluir al órgano central, quien además ejercerá dirección y supervisión sobre los delegados. Así también consideramos conveniente que este órgano centralizador pueda disponer de las devoluciones y sobrantes no utilizados en las Tesorerías jurisdiccionales, y de los fondos acreditados en cuentas recaudadoras sin utilización durante un tiempo injustificado. A los fines de que dichos fondos no permanezcan inmovilizados, el

texto legal, deberá facultar su transferencia al Tesoro a requerimiento del Ministerio de Hacienda, por ser el organismo que ejercerá la superintendencia sobre el ingreso de los fondos y su distribución.

Otros tópicos de importancia que contendrá la Ley son los relativos a las funciones que le son propias al Servicio Administrador del Tesoro, ya que su actuación no debe limitarse a simples tareas de caja.

Especificadas las funciones, derivarán de éstas la responsabilidad del titular del Servicio, como así también el alcance de las gestiones a su cargo.

Corresponderá además, establecer la autorización para que en circunstancias determinadas, el Ejecutivo haga uso del crédito a corto plazo fijando las limitaciones que esa autorización tendrá. Tal disposición resulta necesaria por cuanto constitucionalmente corresponde al Legislativo la facultad de obligarse mediante operaciones de crédito.

En cuanto a la Contabilidad del Tesoro, cuyas registros demostrarán las entradas, salidas y saldos disponibles de dinero y valores, forma parte de la Contabilidad Financiera, sobre la que ya comentamos oportunamente.

En lo que respecta a la forma en que el Ejecutivo ha de ejercer el poder de Tesorería que le es atribuido, deberá establecerse en la respectiva reglamentación.

6. La Gestión de los Bienes

La Hacienda del Estado es erogativa, en cuanto su finalidad es posibilitar la prestación de servicios para satisfacer

necesidades colectivas.

El Estado para cumplir con dicha finalidad obtiene los recursos necesarios fundamentalmente a través de su poder de imposición, y los destina al pago de los gastos. Además debe valerse de otros bienes, cuyo conjunto corresponde administrar.

De tales acciones se desprenden las dos grandes ramas de la gestión del poder administrador: la financiera y la patrimonial. Con respecto a la primera, ya fue comentada al tratarse la ejecución presupuestaria, la registración y el Servicio del Tesoro.

Acercas de la gestión patrimonial, puede decirse que es quien se ocupa de la realización y conservación material de los bienes de posesión estática y permanente, como así también asegurar los derechos que el Estado tiene sobre ellos. Esta gestión trata de obtener su mejor utilización, ya sea como medio para llevar a cabo la prestación de los servicios públicos, o bien como fuentes de ingresos para el mantenimiento de los mismos. De esta última faceta y de la adquisición de bienes, emerge la relación entre la gestión patrimonial y la financiera.

Según la doctrina elaborada por la Contabilidad Pública, entre los bienes que son objetos de la administración patrimonial, deben incluirse únicamente los de posesión estática y uso continuado; por cuanto los que no gozan de ese carácter, no tienen incidencia patrimonial, derivándose al campo de la gestión financiera.

En síntesis podemos decir que mientras en la financiera el medio fundamental de su acción es el dinero, en la patrimonial lo constituye la administración de los bienes estatales.

El Poder Legislativo como representante directo de los

intereses del pueblo, será lógicamente el encargado de establecer las normas de carácter general sobre las cuales el Ejecutivo ha de desarrollar la gestión patrimonial, fiscalizando a su vez el cumplimiento de ésta.

Dado que el Código Civil hace una enumeración de los bienes del Estado, surgiendo de ella que para algunos ejerce administración (de dominio público) y para otros derecho de propiedad (de dominio privado), la Ley de Contabilidad ha de definir en primer lugar cuáles son los bienes que debe incluir el inventario patrimonial.

Para el logro de este objetivo, se establecerán las normas sobre la clasificación de los bienes, que permitan determinar con claridad cómo deben agruparse y qué comprenderá cada grupo.

De no contar con los lineamientos adecuados, se producen inconvenientes y discrepancias sobre la forma de integrar un correcto patrimonio estatal, dando lugar a controversias e indecisiones que hace tiempo se presentan.

Otro aspecto de importancia a considerar, es el referente a la valuación de los bienes. Dado las características de éstos, se observa que no existe una homogeneidad de derecho, que vincule los componentes del patrimonio con el titular del mismo, por cuanto sobre algunos ejerce un "derecho de soberanía", mientras que sobre otros un "derecho de propiedad".

Por tales motivos, a ciertos bienes no resulta factible asignarles valor alguno en dinero, debiéndose efectuar solamente un detalle enunciativo de los mismos. No obstante este rasgo particular, no quita que a los bienes susceptibles de valuación, se les fije un valor, lo que permitirá su ingreso a las contabilidades patrimonial y de responsables.

La existencia de diversos criterios de valuación ha originado disparidad de opiniones al respecto, por lo que el texto legal debería contemplar las bases para aplicar dichos criterios, los que están relacionados con la clasificación que de ellos se adopte.

Estas últimas consideraciones constituirán las bases sobre las que se confeccionarán los inventarios de los bienes del Estado, debiéndose expresar en la norma legal, la obligación de realizarlos con periodicidad, lo que además permitirá actualizar a los agentes responsables.

7. Cuenta General del Ejercicio

La división de poderes establecida por la Constitución determina que sea el Ejecutivo el encargado de administrar la gestión financiero-patrimonial del Estado, debiendo actuar de acuerdo a lo que aquélla y las leyes que sanciona el Legislativo disponen, correspondiendo a éste último fiscalizar y juzgar la acción desarrollada por la Administración.

Así entonces el Ejecutivo, de acuerdo al mandato conferido, se encarga de ejecutar los recursos y disponer su inversión con arreglo a las leyes que establezca el poder legislador. De dicho mandato surge que el poder administrador es políticamente responsable en materia de hacienda pública, por lo que debe demostrar la correcta ejecución del programa que le encomendaron.

Esta situación ha sido prevista en el texto constitucional, facultándose al Legislativo a aprobar o desechar la Cuenta de Inversión. Como otros antecedentes legales, podemos mencionar las Leyes de Contabilidad y normas reglamentarias. Ya la Ley Nacional N°428 del año 1870, incluía en su texto, la presentación

de estados demostrativos de la gestión del Ejecutivo, a los efectos del control.

Cabe preguntarnos: ¿ Qué es la Cuenta General del Ejercicio ? En cuanto a la denominación, diremos que si bien las leyes contables suelen llamarla Cuenta de Inversión, consideramos más adecuado la de Cuenta General del Ejercicio, ya que ésta refleja no sólo el aspecto de la inversión de los fondos y el destino dado a las autorizaciones para gastar, sino va mucho más allá, abarcando estados demostrativos de la gestión presupuestaria, financiera, patrimonial y de responsables.

En consecuencia, por tal entendemos, como el documento final que demuestra ampliamente la administración cumplida y resultados logrados en un período determinado.

La Cuenta General del Ejercicio está compuesta por estados que son instrumento de información sintética, los que recogen los datos resultantes de los registros contables, reflejando la gestión económica-administrativa realizada por los órganos de la hacienda, en su aspecto cualitativo y cuantitativo.

Dichos estados deben surgir de las registraciones a cargo de la Contaduría General cuya finalidad ya determinamos anteriormente.

Para cumplir el cometido de rendir cuentas, la Ley de Contabilidad, enunciará los estados contables que la Cuenta del Ejercicio debe contener para que el legislador pueda efectuar una correcta evaluación de la gestión administrativa, como así mismo el tiempo en que deberá ser presentada.-

C O N C L U S I O N E S

En el presente trabajo no se desarrollaron la totalidad de los temas vinculados con la Ley de Contabilidad, habiendo abarcado solamente lo relacionado con la Contabilidad Pública preventiva y ejecutiva, quedando algunos puntos fundamentales sin tratar, tal lo relativo a la Contaduría General y el control externo.

Para comentar lo que la Ley debiera contener respecto de ese Organismo, es de tener en cuenta que hay funciones de su competencia, vinculados con el control interno o la capacidad de normar, que estimamos deben ser cuidadosamente estudiadas por la trascendencia que ello tiene en la organización de la hacienda. En cuanto al control externo, su tratamiento no se consideró por ser materia específica de otro Organismo.

Como conclusión de lo tratado estimamos que si bien los puntos incluidos en la Ley de Contabilidad actual son válidos, resulta necesario revisar el contenido de su articulado, adecuándolo a las necesidades actuales del Estado, de modo tal que permita realizar la gestión administrativa-contable en forma ágil y eficaz.

Creemos en la necesidad de profundizar los estudios aunando esfuerzos, para lograr que la Ley de Contabilidad sea verdaderamente una herramienta técnica, para quienes diariamente debemos hacer uso de ella.

Cabe señalar además, la necesidad de contar con una reglamentación adecuada que establezca la forma en que se dará cumplimiento a las prescripciones de la Ley.-

B I B L I O G R A F I A C O N S U L T A D A

- 1 - AHUMADA,Guillermo - Tratado de Finanzas Públicas - Imprenta de la Universidad - Córdoba - 1956.
- 2 - AREVALO,Alberto - Contabilidad Pública - Editorial Prometeo- Buenos Aires - 1954.
- 3 - ATCHABAHIAN,Adolfo y MASSIER,Guillermo - Curso de Contabili_ dad Pública - Editorial Aguilar - Buenos Aires - 1963.
- 4 - BIELSA,Rafael - Régimen Jurídico de la Contabilidad Pública- Roque Depalma Editor - Buenos Aires - 1955.
- 5 - COLLAZO,Oscar Juan - Administración Pública - Ediciones Ma_ cchi - Buenos Aires - 1974.
- 6 - FRANGI,Alberto Marcelo - Bases Teórico-Prácticas para una Reforma Presupuestaria Argentina a Nivel Provincial- Revis_ ta de Administración Pública N°14 - 15.
- 7 - GARCIA OVIEDO,Carlos - Derecho Administrativo - Distribui_ dor E.P.E.S.A. - Madrid - 1948.
- 8 - GIULIANI FONROUGE,Carlos M. - Derecho Financiero - Edicio_ nes Depalma - Buenos Aires - 1977.
- 9 - MARIENHOFF,Miguel - Tratado de Derecho Administrativo - To_ mo I - Editorial Abeledo Perrot - Buenos Aires - 1948.
- 10 - MATOCQ,Eugenio - Críticas al Decreto - Ley Nacional de Conta_ bilidad N°23.354/56 - Ediciones Macchi - Buenos Aires - 1960.
- 11 - PEREZ COLMAN, Luis J. - Texto Ordenado y Comentado de la Ley de Contabilidad y el Régimen de Contrataciones del Estado - Suplemento de Régimen de la Administración Pública - Edito_ rial Ciencias de la Administración - Buenos Aires - 1979.

I N D I C E

COMENTARIOS SOBRE ALGUNOS ASPECTOS DE LA LEY DE CONTABILIDAD

Introducción	1
--------------------	---

PRIMERA PARTE

CONSIDERACIONES GENERALES

1 - Hacienda y Contabilidad Pública	3
2 - Fundamento Jurídico de la Contabilidad Pública	4
3 - Ley de Contabilidad o de Administración	5
4 - Ley de Contabilidad	7
4.1. Concepto	7
4.2. Vigencia	7

SEGUNDA PARTE

CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CONTENIDO DE LA LEY

1 - Alcance	8
2 - Presupuesto	11
3 - Ejecución	16
4 - Registración	21
5 - Servicio del Tesoro	25
6 - La Gestión de los Bienes	27
7 - Cuenta General del Ejercicio	30
Conclusiones	32
Bibliografía Consultada	33