

Facultad
de
Ciencias Económicas
y de
Administración



Instituto de Administración

Rendición de Cuentas
del
Presupuesto por Programas

Cra. Teresita Delgado de Puppo

Cr. Carlos W. Maisonnave

Cuaderno
N.o 57

UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
Departamento de Publicaciones
MONTEVIDEO - URUGUAY
1969

INTRODUCCION

Estos estudios acerca de la conformación técnica de las rendiciones de cuentas y balances de ejecución presupuestal tanto nacionales como municipales, significan la continuación de la serie de investigaciones iniciadas respecto de la aplicación de la técnica del presupuesto por programas según las disposiciones contenidas ~~al~~ respecto en la Constitución de 1967.

Comenzando por la rendición de cuentas nacional, se esbozan los aspectos teóricos y el régimen normativo contenido en el Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, para finalmente realizar el estudio comparativo de los mismos con lo correspondiente al ejercicio 1968, primer año de aplicación de la técnica programática en la Administración Pública del Uruguay. Y otro tanto sucede con la administración municipal de Montevideo, señalándose el régimen jurídico vigente en la materia y el incumplimiento del mismo como así también las etapas a cumplir para su correcta aplicación.

Por circunstancias ajenas al Instituto, esta publicación se ha visto sensiblemente retrasada, entendiendo igualmente necesario realizarla por entender que esta investigación conserva, a pesar del tiempo transcurrido, interés y vigencia, en razón de seguir subsistiendo todavía las dificultades señaladas en oportunidad de la ejecución presupuestal.

La Dirección

I N D I C EPág.

Resumen	2
I. Aspectos teóricos	4
A) Introducción	4
B) Significado	5
C) Estructura y Contenido	7
1) Finalidades del control, en relación a la naturaleza del presupuesto y sus vinculaciones con el sistema de contabilidad	7
a) en cuanto a los ingresos	11
b) en cuanto a los gastos	12
2) Contenido	13
Anexo "E", Pasos de la Ejecución del Presupuesto	22
Anexo "F", Plan Financiero y de Trabajo. Oficina General de Impuestos Internos	23
Anexo "G", Oficina General de Impuestos Internos	24
Anexo "H", El Sistema Contable como un todo. Cuentas de un balance de prueba de un ministerio, una dirección u oficina para registrar la ejecución de los presupuestos y las cuentas de operación de los programas	25
Anexo "I", Informe de resultados. Estado de las Obligaciones. Oficina General de Impuestos Internos, Primer Trimestre de 1963, en M\$N	26
Anexo "J", Informe de obligaciones y trabajo realizado por actividades. Oficina General de Impuestos Internos - Año 1963 - Trimestre: Primero	27
Anexo "K", Informe de costo unitario y rendimiento por empleado. Oficina General de Impuestos Internos - Año 1963 - Trimestre: Primero	28

Pág.

II. Régimen normativo contenido en el Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera	29
A) Antecedentes	29
B) Contenido de la rendición de cuentas y del Balance de ejecución presupuestal	31
1) Estados relativos a la ejecución presupuestal	33
a) crédito presupuestal	33
b) el compromiso	36
c) los recursos	40
d) los residuos pasivos	43
2) Estados relativos al Tesoro	47
a) concepto de Tesoro	47
b) contabilidad del Tesoro	48
c) Estados del Tesoro	49
3) Estados relativos a la ejecución de los programas	51
C) Contabilidad	52
D) Órganos competentes	62
III. Estados de Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal, correspondientes al ejercicio 1968	65
A) Introducción	65
B) Estructura del documento	65
1) Características del documento	66
2) Comentarios	69

Pág.

- defectos del presupuesto por programas del año 1968	71
- deficiencias de orden práctico, orgánico y funcional	74
A N E X O S	78

Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal, de la Comisión de Presupuestos integrada con la de Hacienda, Carpeta 1491 de 1969 de la Cámara de Representantes, Repartido 611 de julio de 1969.

Resumen:	91
I. Régimen jurídico vigente en la materia	92
A. Constitución de la República	92
1. Sección XIII - Del Tribunal de Cuentas	92
2. Sección XIV - De la Hacienda Pública	93
B. Ordenanzas del Tribunal de Cuentas de la República	94
1º) de 27 de junio de 1967	94
2º) de 30 de enero de 1968	95
3º) de 20 de febrero de 1968	99
4º) de 9 de mayo de 1968	100
5º) de 15 de mayo de 1969	101
6º) de 15 de mayo de 1969	102
C. Presupuesto Departamental de Montevideo 1968-72 (decretos Nos. 14.152 de 8/12/67 y 14.175 de 30/12/67, D. O. 19/1/68)	103
II. Incumplimiento del mismo	107
A. Por deficiencias orgánico - funcionales	107
B. Por inobservancia de los artículos del Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Finan- ciera	109

Pág.

III. Etapas a cumplir para su correcta aplicación	120
A. Del punto de vista orgánico - funcional	120
B. Del punto de vista de las normas de contabilidad y administración financiera (ejecución del presupuesto por programas)	123
1. Registro de las operaciones	123
2. Contralor	126
3. Rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal	127

RENDICION DE CUENTAS Y BALANCE DE EJECUCION PRESUPUESTAL
Significado, reformas básicas legales, estados correspondientes
al ejercicio 1968

Cra. Teresita Delgado de Puppo

Montevideo

1968

R E S U M E N

I. Aspectos teóricos

- A) Introducción
- B) Significado
- C) Estructura y contenido
 - 1) finalidades del control, en relación a la naturaleza del presupuesto, y sus vinculaciones con el sistema de contabilidad
 - 2) contenido

II. Régimen normativo contenido en el Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera

- A) Antecedentes
- B) Contenido de la Rendición de Cuentas y del Balance de Ejecución Presupuestal
 - 1) Estados relativos a la ejecución presupuestal
 - a) el crédito presupuestal
 - b) el compromiso
 - c) el recurso
 - d) los residuos pasivos
 - 2) Estados relativos al Tesoro
 - a) concepto de Tesoro
 - b) contabilidad del Tesoro
 - c) estados del Tesoro
 - 3) Estados relativos a la ejecución de los programas

- C) Contabilidad
- D) Organos Competentes

III. Estados de Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución presupuestal, correspondientes al ejercicio 1968

- A) Introducción
- B) Estructura del documento
 - 1) características
 - 2) comentarios

ANEXO

Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal.

I. Aspectos teóricos

A. Introducción

El artículo 214 de la Constitución, luego de referirse a la estructura del presupuesto nacional, establece lo siguiente:

"El Poder Ejecutivo dentro de los seis meses de vencido el ejercicio anual que coincidirá con el año civil, presentará al Poder Legislativo la Rendición de Cuentas y el Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente a dicho ejercicio, pudiendo proponer las modificaciones que estime indispensables al monto global de gastos, inversiones y sueldos o recursos y efectuar creaciones, supresiones y modificaciones de programas por razones debidamente justificadas".

De acuerdo a la interpretación dada por el Dr. Nilo Berchesi caben distinguir en la expresada norma, tres tipos de leyes y/o documentos diferentes: (1)

- la rendición de cuentas del ejercicio anterior;
- el balance de ejecución presupuestal de dicho ejercicio;
- las leyes modificativas anuales de las leyes quinquenales de presupuesto.

Estas modificaciones anuales deben ser claramente distinguidas por su forma y contenido, de las rendiciones de cuentas y de los balances de ejecución presupuestal, y si bien esta diferenciación, ya existía en la Constitución de 1952, se da ahora un cambio importante que está vinculado a la nueva estructura de los presupuestos.

Desde el punto de vista técnico, debe reconocerse que la introducción del presupuesto por programas, imprime una nueva modalidad a la rendición de cuentas, de manera tal, que su alcance y contenido, van más allá que el alcance y contenido de una rendición de cuentas referida al presupuesto tradicional.

Siendo característica esencial del presupuesto por programas, la fijación de un conjunto de metas a alcanzar en el ejercicio, se desprende claramente la necesidad de que en las rendiciones de cuentas figuren entre otros puntos, los avances de cada programa y las diversas medidas de la eficiencia de las unidades ejecutoras.

(1) Nilo Berchesi: "Presupuestos del Sector Público del Uruguay en la Constitución de 1967". Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, agosto 1967, pág. 76.

Sobre el particular, vale la pena transcribir de conceptos que extraemos de un trabajo publicado por la O.E.A., lo siguiente: (2)

"En general vale la pena repetir que el sistema de presupuesto convencional, así como sus principios y reglas, se han ajustado a la finalidad de establecer la responsabilidad (legalidad y honestidad) en el manejo de los fondos públicos, y hacia este objetivo se han dirigido las funciones de control fiscal y auditoría. Por consiguiente, al adoptarse la técnica de presupuesto por programas - en donde se encuentran mancomunadas la responsabilidad fiscal con la responsabilidad administrativa - este cambio demandaría una modificación igual en los objetivos o criterios de dichas funciones del control presupuestario".

"En la estructura convencional del presupuesto, se ha visto que el énfasis se hace en la asignación de fondos para sostener un servicio público establecido. En la clasificación por programas y actividades, las apropiaciones están expresadas en términos de unidades representativas y cuantificables en sus costos, de suerte que en muchos casos el total de la suma solicitada o votada se establece en función del volumen de las unidades establecidas como metas, usando la fórmula: Carga de Trabajo x Unidad de Costo Variable + Costos Fijos = Estimación del Costo del Programa".

El presente trabajo tiene precisamente por objeto, estudiar primero desde el punto de vista teórico, las adaptaciones o reestructuraciones que se han de operar en la rendición de cuentas, cuando la misma está referida al presupuesto por programas, para luego analizar a la luz de dicho enfoque, el estado de rendición de cuentas correspondiente al ejercicio 1968 que fuera presentado por el Poder Ejecutivo al Legislativo, exponiendo las conclusiones que de dicho análisis surjan.

B. Significado

La ejecución presupuestaria implica la puesta en marcha de un conjunto de acciones y de procedimientos que deben cumplir los agentes y funcionarios que intervienen en la administración pública, cuya transgresión pone en juego su responsabilidad y que debe dar origen a la aplicación de sanciones varias que oscilan desde la amonestación hasta la destitución.

(2) O.E.A. Programa Administración para el Desarrollo. Algunos obstáculos administrativos que pueden presentarse al introducir el sistema de Presupuesto por Programas. Seminario de Bogotá sobre Administración de Planes y Programas de Desarrollo. Ejecución de Presupuesto por Programas. Departamento de Asuntos Económicos. Unión Panamericana. Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos. Washington, D. C., pág. 53 y 35.

Además de los juicios de cuentas a que están sometidas todas las personas responsables por el manejo de dinero o bienes del Estado, es de capital importancia, fiscalizar y juzgar la acción administrativa llevada a cabo por el poder administrador. Se trata en este caso de un examen o juicio "a posteriori" de la gestión financiera-patrimonial del Estado, que de acuerdo al principio de separación de poderes, está confiada en un gobierno representativo al Poder Legislativo.

"El poder administrador - señala Arévalo -, como director supremo y orientador del plan de la administración pública en sus lineamientos generales y ordenador principal de los gastos públicos conforme a las pertinentes disposiciones legales, es políticamente responsable, en materia de hacienda pública, de la correcta interpretación y ejecución del programa financiero trazado por el poder legislativo y de la obra que, subordinada a su acción directiva, realicen los agentes de la Administración" (3).

La intervención del Parlamento en las cuestiones económicas y financieras del Estado, nace con el principio moderno de la soberanía popular, según el cual, todos los que ejercen una función pública, la realizan por mandato y en representación del pueblo.

La concreción de este principio, hace del Parlamento - órgano representativo de la voluntad popular -, el órgano de contralor supremo de la gestión haciendal, tanto en la etapa del control preventivo, como concomitante y a posteriori.

La primera de estas etapas, consiste en la sanción periódica del presupuesto y en la creación y/o autorización de los recursos pertinentes.

La acción de control del Parlamento, no queda limitada a este único aspecto, porque es inherente a la gestión parlamentaria, vigilar la estricta y eficaz ejecución presupuestal, acorde a las orientaciones impuestas por la ley de presupuesto y por la legislación de ordenamiento financiero.

Estas funciones de control concomitante se ejercen de distinta manera y por diversas vías: por vía directa, a través de los pedidos de informes, investigaciones, llamados a sala de los ministros, etc. y en forma indirecta a través de órganos delegados especializados.

(3) Alberto Arévalo: "Contabilidad Pública". Primera Edición. Editorial Prometeo. Buenos Aires. 1954.

Esta forma indirecta de control, surge de la necesidad de efectuar el control con carácter permanente, como de la especialidad técnica que el mismo requiere. Por su composición, fines y gestión, es el Parlamento, un cuerpo predominantemente político. No puede en consecuencia, por razones de orden práctico y técnico, ejercer directamente estas funciones, por lo que, la solución más indicada desde el punto de vista doctrinario, es la delegación en un órgano técnico, independiente del órgano administrador. Este carácter de independencia, se asegura tanto en la designación de sus miembros, que es ajena al órgano administrador, como en el desempeño de su gestión, en la cual no está sonetido por vínculos jerárquicos a ese mismo órgano administrador.

Aunque el ejercicio del control concomitante ha sido resuelto por vía de la delegación en órganos especializados, no se adoptan soluciones similares con respecto al control crítico ulterior de la gestión económico-financiera, desarrollada por el poder administrador. En esta etapa, las distintas constituciones y legislaciones financieras, confieren la función directamente al Poder Legislativo.

Es este acto de control a posteriori, en el cual el Poder Ejecutivo rinde cuentas de su gestión, lo que permite comparar, las previsiones presupuestarias, con las realizaciones llevadas a cabo durante el transcurso del ejercicio presupuestal, dando lugar a juzgar la labor del órgano administrador.

Se comprende que para que este control crítico pueda ser ejercido en toda su plenitud, se requiere que el documento que expresa el resultado de la gestión, sea todo lo claro y completo posible, de manera de que pueda brindar toda la información que sobre el particular es necesaria.

C) Estructura y Contenido

- 1) Finalidades del control, en relación a la naturaleza del presupuesto, y sus vinculaciones con el sistema de contabilidad.

Con independencia del sistema presupuestal que corresponda, debe expresarse como norma general aplicable a la rendición de cuentas, que la misma, ha de ofrecer el análisis de la ejecución presupuestal, y que, el balance de ejecución presupuestal, debe dar a conocer - de acuerdo a las doctrinas más recibidas -, la actuación del Estado, o mejor dicho, el resultado de la actuación del Estado en el ámbito de la economía general del país.

No obstante, hemos expresado, que del hecho de que el presupuesto, responda a la concepción del presupuesto por programas, se derivan importantes consecuencias, en el orden de la ejecución presupuestal.

La naturaleza del presupuesto, convencional o por programas, repercute pues, en el proceso de la ejecución presupuestal y subsidiariamente, condiciona los requerimientos del sistema de contabilidad.

Con el ejemplo (Anexo E), extraído de la ya citada obra de la O.E.A., creemos ilustrar, sobre las diferencias técnicas de uno y otro tipo de presupuesto en cuanto a la ejecución presupuestal.

Se desprende del cuadro aludido, y es esencial recalcarlo, porque de hecho surgen importantes consecuencias, que mientras la tónica en el presupuesto tradicional es esencialmente fiscal, el acento se sitúa en un sistema de presupuesto por programas, tanto en el control fiscal, como en el administrativo.

Las funciones de la fiscalización tradicional, (legalidad, exactitud aritmética, y contable, honradez, etc.), resultan aumentadas por cuanto en el presupuesto por programas, las asignaciones son votadas, para alcanzar logros y resultados predeterminados. El presupuesto, ha dejado de ser una autorización para gastar, dentro de ciertos límites.

Con el presupuesto por programas, la rama ejecutiva del gobierno, es la responsable de llevar a cabo las metas del plan de desarrollo, y por consiguiente, es responsable tanto del cumplimiento de los programas, como de su realización dentro de los costos unitarios, o de los costos generales de cada actividad o proyecto. Esto, nos introduce en la idea de la eficiencia, por lo que el presupuesto por programas es además un sistema adecuado, para poder evaluar la eficiencia con que se ejecutan los programas.

Este concepto de eficiencia, originado en razones administrativas, políticas, económicas y sociales, es muy importante, ya que determina qué los estados de cuentas deben demostrar, no sólo el cumplimiento que se ha dado a los programas previstos, sino además, el grado de eficiencia con que dichos programas han sido ejecutados.

De igual manera que el proceso de ejecución presupuestaria se encuentra íntimamente ligado a la naturaleza del presupuesto, también el sistema de contabilidad a emplear, se encuentra vinculado a los objetivos de la ejecución presupuestal.

Ajustado fundamentalmente a los requerimientos del presupuesto tradicional, y a los objetivos del control financiero tradicional que el mismo involucra, el sistema contable estructurado para responder a tales fines, busca preponderantemente informar sobre los gastos efectuados en el transcurso del ejercicio fiscal por organismo y tipo de gasto, y expresar las variaciones acaecidas en relación con las cifras asignadas en el presupuesto.

Esquemáticamente expuesto, el sistema se estructura sobre los siguientes lineamientos:

- monto autorizado;
- monto gastado;
- diferencia en más o en menos.

Como apreciaciones generales, sobre las desventajas que el sistema tradicional de contabilidad pública suele ofrecer, se señalan las siguientes:

- tanto la clasificación de cuentas, como los procedimientos contables, responden únicamente a la necesidad de mostrar a los órganos de control del Poder Ejecutivo y al Parlamento, que las dependencias han hecho uso de los fondos dentro de sus atribuciones legales;
- no permite evaluar y analizar el grado de eficiencia con que los programas gubernamentales son llevados a cabo;
- da lugar a contradicciones entre las consideraciones relativas a la responsabilidad fiscal con las de dirección y eficiencia administrativa;
- la información, especialmente en lo que a costo de programas y actividades se refiere, resulta ser insuficiente;
- generalmente, la publicación periódica y anual de las cuentas se hace en forma tardía, por lo que pierde eficacia como fuente de información para medir el resultado económico y financiero de la actividad pública sobre la economía general del país.

En virtud de los problemas anotados, el sistema tradicional de contabilidad fiscal, resulta limitado. Debiendo servir además, como instrumento de dirección y coordinación ejecutiva, y debiendo demostrar frente al Poder Legislativo lo que se ha hecho, con referencia a lo programado y a qué costos se ha hecho en relación a los estimados, la contabilidad debe ser modificada, llenando esas necesidades.

A similitud de lo que ocurre en la empresa, se podrían distinguir dos campos de aplicación: el de la contabilidad financiera y el de la contabilidad operacional. La primera, incluye el registro de los ingresos, gastos, obligaciones, inversiones de capital, deudas, efectivo, existencias, etc. La segunda, de más amplio alcance, procura la información adecuada, para la planificación, análisis y control de las operaciones de la empresa o entidad.

Trasladada a la órbita gubernamental, la primera estaría representada por la contabilidad tradicional y la segunda, implicaría el registro de los programas, de los costos de operación, de los costos unitarios, de los gastos de funcionamiento, etc.

Sobre el particular anotamos (4):

"De ahí que la contabilidad operacional debe llenar ciertos requisitos. La provisión de datos necesarios para la estimación de los fondos de financiamiento, la determinación de los costos de las diferentes actividades y operaciones, y la fácil y pronta comparación de los resultados, actuales de operación con las estimaciones y metas del presupuesto, requieren que exista una clasificación contable que vaya mucho más allá de los requisitos de una mera información financiera. En segundo lugar, las cuentas deben departamentalizar los gastos en forma tal que permita determinar paralelamente la responsabilidad administrativa, siguiendo las líneas de organización, porque si la clasificación de las cuentas no se puede comparar con la estructura de la organización ni encajar en la misma, los datos contables y presupuestarios no reflejarían rápidamente esta responsabilidad de los directores y administradores con los resultados actuales de sus operaciones".

En atención a tales requerimientos, un ciclo completo de información, comprendería:

- a) para fines de fiscalización, tesorería, asignaciones y cuotas, los gastos acumulados y los pagos y desembolsos;
- b) a efectos de brindar la situación financiera, por unidad administrativa, un estado de las obligaciones contraídas;
- c) con fines de evaluación y ajuste de la labor realizada, los costos acumulados y unitarios de los programas.

(4) O. E. A., op. cit., pág. 60.

Los costos de ejecución de los programas puede realizarse con independencia de la base en que se funde la contabilidad. Sin embargo, ni los desembolsos o pagos, ni las obligaciones pendientes, permiten medir los costos de los programas. Es preciso determinar el total de los costos, fijos y variables al momento que se está analizando.

En relación a lo expresado, convendría señalar, que son tres, los métodos conocidos en la contabilidad fiscal: el que toma por base el efectivo, el que toma por base las obligaciones y el de saldos devengados. En los dos primeros, el control de los programas se realiza por medio de clasificaciones detalladas dentro de la misma serie de cuentas y en el último, el control de los programas se lleva a cabo usando las cuentas de costos de operación.

Una mejor perspectiva de esta complementación contable se obtendrá, si resumimos las características esenciales de los métodos citados y la forma en que los elementos de costos pueden quedar o quedan vinculados a los mismos.

1. En el método que toma por base el efectivo, las operaciones se registran a medida que se produce el movimiento de caja. Sus principales limitaciones derivan de que al no quedar registrados las negociaciones y compromisos en curso, no da a conocer el monto de las obligaciones presentes, que han de transformarse en pagos líquidos en el futuro. El defecto de este método consiste entonces, en no poder brindar el verdadero estado de la situación financiera, ya sea de una unidad administrativa o de toda el área administrativa en su conjunto.

2. Para obviar estas dificultades, el método que toma por base las obligaciones, registra las operaciones en el momento en que las obligaciones son contraídas, efectuando los cargos a los rubros, aún antes de la recepción de los bienes y servicios. De esta manera se asegura un conocimiento más exacto de la situación financiera, y además se brindan los elementos de información básicos, para evitar excederse en los límites de los fondos asignados.

En este sistema, en el orden de los resultados financieros las operaciones han de quedar reflejadas:

a) en cuanto a los ingresos

- los recursos calculados
- los recursos fijados
- los recursos efectivamente ingresados
- el saldo a recaudar (residuo activo)

b) en cuanto a los gastos

- el crédito autorizado
- el monto comprometido con cargo a los créditos presupuestales
- los gastos incluidos en órdenes de pago
- los gastos efectivamente pagados
- los compromisos imputados e impagos al cierre del ejercicio (residuo pasivo)

3. El tercero de los métodos señalados, de saldos devengados, toma como esquema el sistema de contabilidad de la empresa privada, y tiene la enorme ventaja de que permite conocer con exactitud, tanto la cuenta de pérdidas y ganancias o cuentas de explotación, como las cuentas que reflejan el estado de activo y pasivo.

Sus características principales en el ámbito de la contabilidad pública son:

a) en cuanto a los ingresos, su registración a medida que se van devengando.

b) en cuanto a los gastos, su registración como tales, cuando los bienes y servicios son utilizados.

A similitud de lo que ocurre en la contabilidad de la empresa privada, tiene la particularidad de que las existencias aunque se registran en el momento de ser recibidas, no se contabilizan como gastos, sino como activo. Como gastos, se registran en el momento de su utilización, con independencia de que las obligaciones que le han dado origen se encuentren pendientes o pagas. Su mecanismo consiste en el registro de: las existencias, los pagos anticipados, los cargos diferidos y los desembolsos de capital.

El campo de aplicación más apto de este método, se encuentra en el área de las actividades industriales y financieras del Estado y puede ir ajustándose en general a los requerimientos de un sistema de presupuesto por programas, ya que permite conocer en forma inmediata, los costos de las operaciones públicas para períodos determinados de tiempo.

Habíamos expresado, que con independencia del sistema implantado, puede lograrse el control de los programas y de sus costos. Para ello, bastaría agregar, cuando la base contable es de valores en efectivo u obligaciones, registros adicionales de los activos fijos y de las existencias, para deducir con mayor aproximación el costo de sus operaciones.

Con lo expuesto, hemos intentado demostrar, cómo el alcance y finalidad del control, está íntimamente vinculado, con la naturaleza del presupuesto, y cómo las necesidades de ese control, exigen de la contabilidad, diferente y distinto grado de información.

2) Contenido

A través de la rendición de cuentas y del balance de ejecución presupuestal, queda sometida al control crítico del Parlamento, la gestión llevada a cabo durante el ejercicio por el órgano administrador. Examinar cuál debe ser el contenido de ese documento, para que dicho control pueda ser ejercido en toda su plenitud, es el punto que nos cabe analizar seguidamente.

En el presupuesto tradicional, la finalidad del control, orientada a establecer la responsabilidad (legalidad y honestidad) en el manejo de los fondos públicos, determina, que el documento mediante el cual se presentan las cuentas del ejercicio, contenga:

- un estado sobre la ejecución del presupuesto, tanto en lo relativo a gastos como a recursos;
- estados relativos a los movimientos del tesoro;
- estado relativo a la gestión patrimonial;
- relación de los contratos celebrados por el poder administrador;
- estados sobre la Deuda Pública.

Para que estos estados reflejen plenamente la gestión financiera y patrimonial llevada a cabo, se requiere - opinan Adolfo Atchabahian y Guillermo Massier -, (5) que su contenido exprese:

- en el orden financiero, tanto como los movimientos de fondo del tesoro durante el ejercicio, la situación de activo y pasivo del mismo;
- en el orden presupuestal, los residuos activos y pasivos, así como el resultado de equilibrio, déficit o superávit habido en el ejercicio;
- en el orden patrimonial, las variaciones operadas en el patrimonio del Estado durante el ejercicio, ya sea como consecuencia de la ejecución presupuestal o bien se trate de donaciones;

(5) Atchabahian y Massier, Curso de contabilidad pública.

- en el orden contractual, han de quedar reflejados los procedimientos llevados a cabo en relación a los contratos celebrados y la adecuación de su trámite.

Estos objetivos, en el orden financiero, hacen recomendable la implantación del sistema presupuestario de competencia, ya que precisamente es el que permite determinar, los residuos activos y pasivos.

En relación a la cuenta del tesoro, lo esencial es que permita medir la real situación financiera al cierre del ejercicio, para lo cual su estructura y contenido, debería ajustarse al esquema siguiente:

ACTIVO

existencia en caja
existencia de valores negociables
créditos a favor del tesoro
recursos fijados y no recaudados

PASIVO

gastos imputados y no pagados
deuda a corto plazo (anticipos bancarios y letras de tesorería)

Complementariamente con estos estados que reflejan las cuentas a través de las cuales se pone de manifiesto la gestión del ejercicio, se recomienda la inclusión de datos complementarios que permitan apreciar la forma en que el poder administrador se ha ceñido a las normas de procedimiento en su gestión. Tales informaciones se cumplirían haciendo referencia a los actos llevados a cabo por el poder administrador, para asegurar la responsabilidad de los agentes del Estado, y presentando la nómina de actos observados por el órgano de control parlamentario, que hubieren sido reiterados por el poder administrador.

Los fines del control, precedentemente indicados, comunes a los presupuestos convencional y por programas, se verían incrementados para este último en la necesidad de demostrar en términos de realizaciones y de eficiencia, la parte ejecutada en cada programa.

Ofreceremos un ejemplo de cómo debieran quedar representados los resultados de la gestión, en un régimen de presupuesto por programas.

El ejemplo teórico que presentamos, es extraído del ya referido trabajo de la O. E. A. (6). En él se analizan distintas etapas de un proceso que iniciándose con el plan presupuestal aprobado, culmina con un estado de balance y un estado final de resultados, que permite comparar lo ejecutado en relación a lo previsto en términos apropiados. Aunque muy simplificado y de estructura muy sencilla, y aún cuando no pueda ser considerado como un caso tipo, resulta no obstante, perfectamente válido a vía de ilustración sobre el contenido y alcance de una rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal en la hipótesis que estudiamos.

Los supuestos en los que descansa el ejemplo teórico que consideramos, son:

- el sistema de contabilidad elegido, es el que toma como base de registro, las obligaciones;
- mediante una amplia clasificación de cuentas, se procura brindar tanto la información financiera como operacional;
- la doble información, financiera y operacional, permite efectuar el control de las asignaciones y evaluar los programas;
- las asignaciones se votan por programas y se dividen según su naturaleza en gastos de personal, gastos de funcionamiento y gastos de capital;
- la estructura de las cuentas está ajustada en función de poder determinar la responsabilidad fiscal y la administrativa en los distintos niveles jerárquicos administrativos;
- los resultados de los cuales se da cuenta, corresponden a la gestión de un trimestre;
- se supone que la oficina aludida en el ejemplo - responsable en el programa de la aplicación y cumplimiento de las leyes de impuestos internos -, solicita una cuota de asignación de fondos trimestral al organismo competente, para ejecutar determinado plan de trabajo, respecto del cual debe rendir cuentas y demostrar el resultado de su gestión.

El documento que inicia el proceso, corresponde lógicamente al plan financiero y de trabajo aprobado, al cual se acompaña un detalle del costo del programa considerado, clasificado por objeto del gasto.

(6) O. E. A., op. cit., págs. 64 y sigtes.

Su estructura, como se desprende del cuadro F, corresponde a la del presupuesto por programas, ya que contiene, la descripción detallada de las actividades incluidas en el programa objeto de análisis, las metas cuantificadas, el costo comparativo pasado y presente de dichas actividades, el costo estimativo correspondiente al período para el cual va a regir, y como algo concreto referido al caso específico objeto del estudio, la cuota parte del período trimestral que se inicia.

Transcurrido el período de ejecución presupuestal del cual se debe dar cuenta, es necesario que los resultados demostrativos de la gestión evidencien la situación financiera comparada con el grado en que las metas de trabajo propuestas se han alcanzado, así como las desviaciones que hubieran ocurrido en relación a las mismas.

Estos objetivos del control se cumplirían a través de una serie de estados, que expresasen el balance a una fecha dada, así como los análisis financieros y de resultados de la gestión.

En el cuadro titulado como anexo H, se da la estructura del balance correspondiente a la ejecución de un período, en el que se reflejan tanto las cuentas de Activo y Pasivo, como las cuentas de Operaciones.

Los anexos "I", "J" y "K", brindan un análisis de la situación financiera y de los resultados obtenidos. En forma particular, cada uno de estos cuadros, ofrece:

- el anexo "I", un estado de saldos no comprometidos al término de un período, correspondiente a un programa, y clasificado además, por objeto de gasto;
- el anexo "J", un comparativo financiero entre lo previsto y lo realizado, y un comparativo en términos cuantitativos de las metas previstas con las alcanzadas;
- el anexo "K", un resumen comparativo de los costos estimados y reales por actividades.

Hechas estas aclaraciones de orden general, corresponde pasar al estudio más en particular de los estados mencionados.

En primer lugar, nos referiremos al balance al término de un período, donde cabe analizar la estructura y significado de las cuentas que comprende (Anexo "H").

Dentro del Activo, las cuentas 1 y 2, por su claridad inmediata, no hacen necesarias mayores consideraciones.

La cuenta 3. Inventarios, refleja el valor de las existencias, mientras que la cuenta 4. Activo Fijo, refleja el valor de los muebles, equipo y maquinaria, contabilizados ya sea al costo o mediante otros criterios de valuación.

Como se ve, las cuentas 1 a 3, corresponderían al activo circulante, mientras que la cuenta 4, correspondería al activo inmovilizado.

En el Pasivo, la cuenta 8. Cuentas por Pagar, representa los saldos acreedores, pendientes de pago, por cualquier concepto, correspondería, por lo tanto, al pasivo exigible.

La cuenta 9. Capital Invertido o Donado, que refleja el capital neto, es la diferencia entre el total del activo y la cuenta 8 del pasivo.

En lo que respecta a las cuentas de explotación, el rubro 5. Costo de los programas, comprende dos conceptos: los gastos corrientes y los gastos de capital. Los primeros reflejan los gastos en la ejecución de los programas, con cargo a las asignaciones presupuestales. Para representar estos costos, ya sea por unidad responsable, proyecto, producto o cualquier otro tipo de dato que fuera de interés, puede recurrirse al análisis, mediante el empleo de libros auxiliares para desarrollar estos aspectos. En lo que respecta a la sub-cuenta gastos de capital, debe entenderse que a través de ella, se expresa el monto de las depreciaciones del activo fijo, correspondiente al período. Un práctico manejo de la misma, aconsejaría su registración al término del período fiscal.

La cuenta 6. Recaudaciones e Ingresos, corresponde a las recaudaciones efectuadas por la oficina del caso, para ser vertidas a la tesorería central.

La cuenta 7. Reembolsos a Apropiaciones o Partidas, corresponde a los reintegros por servicios, artículos o materiales prestados a otras dependencias del gobierno.

La cuenta 10. Apropiaciones o Partidas, permite conocer la disponibilidad de las partidas presupuestales de la dependencia, y en ella quedan registradas las distintas etapas del proceso de las obligaciones, lo cual asegura que "(a) las obligaciones incurridas no excedan los límites de las cuotas de asignaciones autorizadas por períodos, (b) que cada obligación se respalde con documentos apropiados, y (c) que las obligaciones sin liquidar representen verdaderas deudas o cargo del gobierno, sustanciadas con registros auténticos y por sumas individuales adecuadas".(7)

(7) O. E. A., op. cit., pág. 72.

Por último, el rubro 11. Reembolsos a Ingresos, es la contracuenta del rubro 7.

El anexo "I" es un ejemplo teórico de informes sobre el estado de las obligaciones, que permite además conocer la disponibilidad de fondos. De su examen surge, que en él se expresa la situación de las obligaciones en sus distintas etapas de proceso y su distribución por tipo de gasto.

En el referido ejemplo se dan por pagas la totalidad de las obligaciones contraídas, por lo que, el saldo resultante representa la disponibilidad no comprometida de la partida asignada. Si las obligaciones liquidadas no estuviesen totalmente satisfechas, el saldo no utilizado, comprendería las obligaciones pendientes de pago y la parte sin comprometer de los fondos asignados.

La fiscalización y auditoría de estos estados, debe permitir verificar que las obligaciones han sido contraídas dentro de los límites autorizados por concepto, que cada obligación tiene el respaldo de los documentos probatorios respectivos y que las obligaciones pendientes representan deudas en favor de terceros, contraídas dentro de las normas que regulan los procesos de las operaciones presupuestales.

El anexo "J" es un comparativo por actividades de las obligaciones contraídas, con el trabajo realizado, que permite ver el estado de superávit o déficit por actividad. La parte segunda ofrece la compración de las metas propuestas con las metas obtenidas.

De los datos contenidos en el anexo "J", surgen elementos que permiten concretar en el anexo "K" por actividad, los costos unitarios estimados y los reales del período y también posibilita la compración entre el rendimiento previsto y el realmente alcanzado al cabo del período.

Las conclusiones que se desprenden del análisis de los distintos cuadros considerados es altamente significativa, en cuanto permite demostrar que no siempre una buena administración de los fondos, garantiza desde el punto de vista de las realizaciones un satisfactorio empleo de aquéllos. Por eso el mayor mérito de estos estados, consiste en descubrir el origen de las deficiencias, como medio de hacer viable la aplicación de los correctivos pertinentes.

Hemos procurado exponer los elementos característicos de la rendición de cuentas, y balance de ejecución presupuestal, referidos ya sea al presupuesto tradicional o al presupuesto por programas. Del estudio comparativo, se demuestra que existen elementos que son comunes a ambos sistemas y otros que son propios y que responden a las específicas necesidades de control que origina el presupuesto por programas.

Además de permitir el análisis de la ejecución presupuestal y cualquiera sea la naturaleza del presupuesto, es conveniente que la cuenta del ejercicio permita conocer la actuación del Estado, en relación a la situación económica general.

No cabe en el presente trabajo, analizar las estrechas e íntimas relaciones que sobre el particular guardan la contabilidad pública y la contabilidad nacional, como tampoco sería pertinente indicar el sistema contable más eficaz a adoptar. Se trata tan solo de señalar que la posibilidad de servir a fines tales, aún en forma precaria, es de significativo valor, por cuanto permite medir en todo su alcance el resultado de la actividad estatal.

Otro aspecto de alcance general, es la conveniencia de que el balance de ejecución presupuestal, constituya un cuadro completo de la gestión financiero patrimonial, para lo cual se requeriría contar con un "estado o balance consolidado de cuentas", donde además de las operaciones de la Administración Central, estuviesen reflejados los correspondientes a la administración descentralizada, empresas públicas, organismos de previsión social, etc.

Alberto Arévalo (8) ofrece un ejemplo de balance consolidado, extraído de un estudio realizado por el Departamento de Asuntos Económicos de las Naciones Unidas, según el cual incluiría:

"La Sección "A", "Cuentas consolidadas del gobierno" abarca cuatro estados. 1) Cuenta de transacciones corrientes o de ingresos; 2) Cuenta de transacciones de capital; 3) Resultados financieros generales; 4) Situación consolidada del efectivo.

La Sección "B", comprende las cuentas totalizadas de las empresas públicas subdivididas en 1) Cuenta comercial; 2) Cuenta de pérdidas y ganancias.

La Sección "C", Deuda pública, detalla las obligaciones a corto y a largo plazo: 1) pendiente al principio del ejercicio económico y a la terminación del mismo; 2) el cuadro de conciliación de las cuentas de la deuda pública.

(8) Alberto Arévalo, op. cit., pág. 308.

En lo que a la actuación del Parlamento concierne, dos aspectos merecen nuestra atención: uno que se refiere al examen de las cuentas y otro que atañe al pronunciamiento ulterior del Poder Legislativo.

El examen de la rendición de cuentas, implica la realización de una tarea de naturaleza técnica, que exige idoneidad de parte de quienes deben efectuarla. Por esta razón se comprende que aunque el pronunciamiento final sobre las cuentas sea de resorte del Parlamento, la tarea especializada de revisión y análisis de las mismas, sea efectuada por intermedio de órganos o personas que reunan idoneidad en la materia. Esta actuación previa de carácter asesor, se encuentra recogida en la legislación comparada y también es recogida en la doctrina que aconseja atribuir a órganos diferentes, el control interno de la hacienda y el control externo de la gestión ejecutiva: al primero le correspondería la tarea de preparar la rendición con sus diversos cuadros y anexos, y al segundo su análisis desde el punto de vista técnico.

Vinculado con el pronunciamiento ulterior del Poder Legislativo, dos sistemas se reconocen: el de aprobación tácita y el de aprobación expresa.

En la legislación comparada, un ejemplo de aprobación tácita, lo encontramos en Inglaterra, donde sólo en situaciones excepcionales y cuando la importancia de las cuentas así lo aconseja, se dicta una ley. Contrariamente, Francia nos ofrece un ejemplo de pronunciamiento expreso, ya que tanto la aceptación como rechazo de las cuentas, requiere la sanción de una ley.

Ambos regímenes encuentran apoyo desde el punto de vista teórico y práctico. Por ejemplo, Arévalo expresa que "la facultad parlamentaria de aprobar o desechar las cuentas del Poder Ejecutivo, debe llevar aparejado el deber de dictar el respectivo pronunciamiento en término breve". Según el autor, esta obligación estaría apoyada en dos consideraciones: por un lado en la necesidad de hacer efectiva la responsabilidad de los funcionarios cuyas cuentas son juzgadas, previniendo además sobre la continuidad de actos o procedimientos irregulares. Por otro lado, porque considera inadecuado mantener indefinidamente abierta la expectativa de quienes están sometidos a rendición.

Otro problema de importancia, es el relacionado con los plazos para considerar la rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal. Debe admitirse que no es conveniente un plazo excesivo, porque si el pronunciamiento del Parlamento implicase un juicio adverso, dando lugar a la aplicación de sanciones, estas podrían resultar ya inoportunas o bien podría haber operado la prescripción de la acción.

Tales inconvenientes, pretenden ser obviados, a través de un régimen de aprobación tácita y automática, cuando luego de transcurrido cierto tiempo, el Poder Legislativo, no se ha pronunciado.

Frente a las diversas consideraciones vertidas, consideramos un último útil, traer la opinión de Bestz, quien sobre el particular, sostiene la no procedencia de una ley aprobatoria, para sustentar en su lugar la facultad del órgano volitivo para abrir en cualquier momento el examen de las cuentas.

ANEXO "E"

PASOS DE LA EJECUCION DEL PRESUPUESTO

APROPIACIONES POR PROGRAMA	APROPIACIONES POR DEPENDENCIAS Y POR OBJETO
1. Votación de las apropiaciones	1. Votación de las partidas por objeto y dependencia.
2. Instrucciones para establecer el proceso de solicitud de fondos estimados para la ejecución de los programas.	2. Instrucciones para establecer el proceso de solicitud de fondos, generalmente por doceavos por objeto, excepto casos muy especiales.
3. Análisis de la Estimación de Caja por trimestre.	3. Estimación por Caja probable por trimestre.
4. Revisión, coordinación y consolidación.	4.
5. Señalamiento de cuotas por organismos y programas, ajustes de los programas.	5. Cuotas por dependencia y por partidas por objeto.
6. Distribución y asignación de fondos, de acuerdo con el calendario operativo de los programas de trabajo.	6. Distribución y asignación de fondos - por dependencias y por objeto, generalmente sin relación a programas o proyectos excepto casos especiales.
7. Operaciones: obligaciones y cargos a las cuotas de asignaciones.	7. Operaciones: desembolsos y obligaciones con cargo a las cuotas.
8. Informes sobre la ejecución de los programas y establecimiento de la situación financiera y operacional de cada uno.	8. Estados periódicos sobre pagos, desembolsos, gastos y obligaciones tramitadas por dependencia y por objeto.
9. Revisión y análisis de los programas y presupuestos de los mismos.	9. Revisión del monto gastado y obligado por las dependencias - Iniciación de transferencias de una partida a otra y cambios extraordinarios en el proyecto original.
10. Disposiciones a que deben sujetarse las oficinas al efectuar la revisión de los programas y para establecer el uso de los fondos.	10. Disposiciones para controlar la "deuda flotante" o para mantener el "equilibrio de caja" durante la ejecución del presupuesto.

ANEXO "F"

PLAN FINANCIERO Y DE TRABAJO. OFICINA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

Año 1963, Primer Trimestre

<u>Actividades de un Programa</u>	<u>Volumen de Trabajo o datos de las Actividades Principales</u>			<u>Efectivo</u>	<u>COSTO ANUAL M\$N</u>			<u>Cuota 3 meses M\$N</u>
	<u>1961</u>	<u>1962</u>	<u>1963</u>		<u>1961</u>	<u>1962</u>	<u>Presupuestado 1963</u>	
1. Servicios de Administración Especial y general de los impuestos internos					128.000	130.000	139.800	34.950
2. Reglamentación Tributaria, otros servicios legales o inteligencia								
a. Reglamentación, emisión de opiniones legales, notas y otros estudios y demandas judiciales	2.400	2.420	2.430	120.000	120.000	120.400	30.100	
b. Fraudes e investigación de casos delincuentes	100	110	120	36.000	38.000	40.000	10.000	
3. Revisión, estimación, cálculo, proceso y auditoría de las declaraciones de impuestos internos								
a. Proceso mecanizado de las declaraciones	30.000	30.500	30.900	125.000	130.000	140.000	35.000	
b. Verificación y auditoría de las declaraciones	10.000	10.500	11.000	461.500	466.000	470.090	117.520	
c. Investigaciones económicas especiales	150	150	180	63.500	64.000	112.900	28.225	
4. Recaudación de Impuestos Internos								
a. Emisión de planillas, manejo y archivo de declaraciones liquidadas	30.000	30.500	30.900	102.000	105.000	110.000	27.540	
b. Recaudación y verificación de fondos (agencias)	10	10	10	13.500	86.000	89.172	22.293	
				1.119.500	1.139.000	1.222.362	305.629	

ANEXO "G"

OFICINA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

Año: 1963. Trimestre: Primero

Nº	Cuenta Clasificación por Objeto	Efectivo 1961	Estimado 1962	Presupuestado 1963	Cuota 3 meses
11	Pagos al personal				
	Posiciones permanentes M.N	926.800	938.100	1.000.400	250.100
	Otras posiciones	26.500	28.000	30.000	7.500
	Otras remuneraciones	2.600 955.900	2.700 968.800	3.000 1.033.400	750 258.350
12	Beneficios del personal	90.000	85.000	90.000	22.500
21	Gastos de viaje y transporte de personas	35.000	40.000	50.000	12.500
22	Transporte de mercaderías y otros bienes	6.000	7.000	8.000	2.000
23	Renta, comunicaciones y otros servicios	10.500	11.600	12.000	3.000
24	Imprenta y Reproducción	5.000	6.000	6.200	1.550
25	Otros servicios	9.000	11.000	12.000	3.000
26	Reparaciones, artículos y materiales	3.000	3.500	3.700	925
31	Adquisición de equipo (proporcional)	5.000	6.000	7.000	1.750
32	Aseguros, reclamos e indemnizaciones	100	100	262	54
	Total M.N	1.119.500	1.139.000	1.222.362	305.629

ANEXO "H"

EL SISTEMA CONTABLE COMO UN TODO. CUENTAS DE UN BALANCE DE PRUEBA DE UN MINISTERIO, UN DIRECCION U OFICIN P.R. REGISTRAR LA EJECUCION DE LOS PRESUPUESTOS Y LAS CUENTAS DE OPERACION DE LOS PROGRAMAS

CUENTAS GENERALES

- | ACTIVO | PASIVO Y RESERVAS |
|--|-------------------------------|
| 1. <u>Fondos Disponibles</u> | 8. <u>Cuentas por Pagar</u> |
| 2. <u>Cuentas por Cobrar</u> | a. Empleados
b. General |
| a. Cuentas varias
b. Reclamos a empleados
c. Adelantos por gastos de viaje | 9. Capital Invertido o Donado |
| 3. <u>Inventarios</u> | |
| a. Existencias fungibles | |
| 4. <u>Activo Fijo</u> | |
| Equipo | |

CUENTAS DE OPERACION

- | | |
|---|--|
| 5. <u>Costo de los Programas</u> | 10. <u>Apropiaciones o Partidas</u> |
| a. Gastos corrientes
('b. Gastos de Capital) | a. Apropiaciones sin asignar
b. Cuotas de asignaciones sin obligar
c. Obligaciones sin liquidar
d. Apropiaciones utilizadas |
| 6. <u>Recaudaciones e Ingresos</u> | 11. <u>Reembolsos a Ingresos</u> |
| 7. <u>Reembolsos a Apropiaciones o Partidas</u> | |

¹ Véase explicación en el texto.

ANEXO "I"

INFORME DE RESULTADOS

Estado de las Obligaciones.

Oficina General de Impuestos Internos

Primer Trimestre de 1963, en MN

Obligaciones	Resumen	Distribución en Asignaciones			Reservas
		Sueldos	Gastos de Funcionamiento	Equipo	
Balance de la Apropiación al iniciarse el trimestre	<u>1.222.362</u>	<u>1.033.400</u>	<u>181.962</u>	<u>7.000</u>	
Fondos Disponibles. Cuota Asignada al trimestre	+ 305.629	+ 258.350	+ 40.279	7.000	
Obligaciones Incurridas	- 290.000	- 250.100	- 32.900	- 7.000	
Obligaciones Liquidadas	+ 280.000	+ 250.100	+ 28.900	+ 1.000	
Desembolsos, pagos	- 280.000	- 250.100	- 28.900	- 1.000	
Balance sin comprometer de la cuota	15.629	+ 8.250	+ 7.379	-0-	
Porcentaje fondos usados (-menos) (+más)	(-) 5%	(-) 4%	(-) 18,5%	--	

ANEXO "J"

INFORME DE OBLIGACIONES Y TRABAJO REALIZADO POR ACTIVIDADES

Oficina General de Impuestos Internos - Año 1963 - Trimestre: Primero

Programa y actividades		DATOS FINALES CIEROS 3 MESES					Metas de trabajo Unidades	Trabajo realizado	Diferencia (+) (-)	% (+)
		Unidades	Cuota para obligaciones M\$N	Obligaciones contraídas M\$N (*)	Diferencia (+) (-)	% (-)				
1. Servicios Administrativos			34.950	32.854	(-) 2.096	-6%	--	--	--	--
2. Reglamentación Tributaria, otros servicios legales e inteligencia:										
(a) Reglamentación, emisión de opiniones legales, notas y otros estudios y demandas judiciales	Estudios	30.100	28.595	(-) 1.505	-5%	608	525	(-) 83	- 13,8	
(b) Fraudes e investigaciones de casos delincuentes	Casos	10.000	9.500	(-) 500	-5%	30	50	(+) 20	+ 66,7	
3. Remisión, estimación, cálculo, proceso y auditoría de las declaraciones de impuestos internos:										
(a) Proceso de revisión y mecanización de las declaraciones	Declaraciones	35.000	33.250	(-) 1.750	-5%	7.725	8.000	(+) 275	+ 3,3	
(b) Verificación y auditoría de las declaraciones	"	117.520	111.644	(-) 5.876	-5%	2.750	2.000	(-) 750	- 27,3	
(c) Investigaciones económicas especiales	Estudios	28.225	26.814	(-) 1.411	-5%	45	40	(-) 5	- 11,1	
4. Recaudación de impuestos internos:										
(a) Emisión de planillas, manejo y archivo de declaraciones liquidadas	Declaraciones	27.541	26.164	(-) 1.377	-5%	7.725	8.000	(+) 275	+ 3,3	
(b) Recaudación y verificación de fondos (agencias)	Agencias	22.293	21.179	(-) 1.114	-5%	10	10	--		
		305.629	290.000	(-) 15.629	-5%					

(*) En este cuadro se asume que el monto de las obligaciones contraídas corresponde al costo de las actividades realizadas, para facilitar el ejemplo.

ANEXO "K"

INFORME DE COSTO UNITARIO Y RENDIMIENTO POR EMPLEADO
Oficina General de Impuestos Internos - Año 1963 - Trimestre: Primero

ACTIVIDADES			Unidades de Trabajo		Costo (M.N.) Unitario		Diferencia (+)	Rendimiento por empleado	Diferencia	
	Nº Empleados	Estimadas	Realizadas	Estimadas	Realizadas	(+)	(-)	Estimadas	Realizadas	(+) (-)
1. Servicios Administrativos	9	—	—	—	—	—	—	—	—	—
2. Reglamentación tributaria, otros servicios legales e inteligencia										
(a) Reglamentación, emisión de opiniones legales, notas y otros estudios y demandas judiciales	5	608	525	49,54	54,45	(+) 4,89	122	105	- 17	
(b) Fraudes e investigaciones de casos delincuentes	5	30	50	333,33	190,00	- 43,33	6	10	+ 4	
3. Revisión, estimación, cálculo, proceso y auditoría de las declaraciones de impuestos internos										
(a) Proceso de revisión y mecanización de las declaraciones	18	7.725	8.000	4,53	4,16	- 0,37	429	445	+ 16	
(b) Verificación y auditoría de las declaraciones	22	2.750	2.000	42,73	55,82	+ 13,09	125	90	- 35	
(c) Investigaciones económicas especiales	5	45	40	629,20	670,00	+ 42,80	9	8	- 1	
4. Recaudación de impuestos internos										
(a) Emisión de plazillas, manejo y archivo de declaraciones liquidadas	10	7.725	8.000	3,56	3,27	- ,29	773	800	+ 27	
(b) Recaudación y verificación de fondos	10	10	10	2.229,00	2118,00	- 111,00	1	1	-	

II. Régimen normativo contenido en el Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera

A) Antecedentes

En este capítulo abordaremos las disposiciones contenidas en el proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera en materia de rendiciones de cuentas y balances de ejecución presupuestal procediendo a su análisis, a la luz del enfoque teórico precedente.

Las fundamentales reformas están contenidas en las disposiciones constitucionales de 1967 y en las normas del Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera.

Este proyecto de Ley, constituye en el orden de la Contabilidad y Administración Financiera, uno de los aspectos de las reformas propuestas, tendientes a tecnificar la Administración Pública. Por otras razones, es de importancia considerar las disposiciones que directa e indirectamente, se relacionan con el tema de este trabajo. Si análisis, nos permitirá apreciar si el régimen jurídico proyectado, constituye o no, un conjunto de soluciones técnicamente acertadas. Esta apreciación se encuentra avalada por el hecho de que, el art. 512, de la Ley 13.640 autorizara a aplicar con carácter experimental, aquellas disposiciones referidas a las bases del sistema de registración, administración y contralor financiero.

Utiles serían de recordar, acerca del tema que nos ocupa, algunos de los conceptos que sobre el régimen entonces existente, han sido expuestos en el Pre Diagnóstico de la Administración Pública del informe C. I. D. E. (9).

Refiriéndose a los organismos de contabilidad y oficinas contables, a los procedimientos de contabilidad, rendiciones y contralor de la gestión, se expresa en el mencionado informe: "ni la actual estructura de los mismos, ni tales procedimientos son los más adecuados para una ágil administración y un positivo contralor".

(9) Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social, C. I. D. E.: Sector Administración Pública. XIII Programa de Reforma Administrativa y Presupuestaria. Capítulo I. Pre Diagnóstico de la Administración Pública. Segunda Parte. Problemas de la Administración Estatal y Soluciones Viables para mejorar su eficiencia. Montevideo, 1965.

Se cita en dicha fuente que uno de los principales defectos de la contabilidad, consiste en no hacer viable la formulación sistemática y mensual de balances integrados sobre la situación financiero-patrimonial y de no permitir formular las cuentas de fuentes y usos de fondos.

Otras fallas que se señalan en el campo de la contabilidad, agregadas a las anteriores, se refieren a la falta de algunos elementos en la contabilidad financiera, a la ausencia de una contabilidad patrimonial, y a la carencia de una contabilidad integrada, que comprenda además de los movimientos referidos a la Administración Central, los correspondientes a otros organismos del Estado.

Con respecto a la contabilidad financiera, se menciona que esta contabilidad resulta incompleta porque carece de las necesarias cuentas, que den a conocer tanto la situación de los acreedores del Estado, como la discriminación de los fondos del Tesoro.

Estas deficiencias deben ser superadas, en cualquier sistema presupuestal. Pero si el sistema responde a la técnica de presupuesto por programas se agregarían nuevos requisitos desde el punto de vista contable. En este caso, la contabilidad debe reflejar además, los diferentes costos, como medio de juzgar la eficiencia de los organismos responsables de la ejecución de los programas.

Desde el punto de vista del plan contable, se postula un plan coordinado según el cual, la contabilidad central sintética sería de cargo de la Contaduría General de la Nación, mientras que las contabilidades analíticas se llevarían en la órbita de las contadurías de niveles inferiores.

Finalmente, en cuanto al contenido, se considera indispensable que la contabilidad se integre además con los elementos propios de una contabilidad patrimonial, a fin de poder registrar y dar cuenta de tan importante aspecto de la gestión.

El plan de contabilidad y de cuentas integrado, auspiciado por la CIDE, comprende:

- I Contabilidad del Presupuesto,
- II Contabilidad del Movimiento de Fondos y Valores,
- III Registro de cargos y descargas,
- IV Contabilidad integrada del sistema financiero,
- V Registro de costos,
- VI Registro de bienes del Estado,
- VII Sistema integral de cuentas en la Contaduría General".

En materia de rendiciones de cuentas el informe a que aludimos, objeta el sistema utilizado, que impone el envío de los comprobantes al órgano encargado de la revisión. Se señala que esta práctica dificulta las relaciones con el comercio, ya que impone contar con numerosos ejemplares de facturas y recibos. A efectos de agilitar estas relaciones y de evitar el exceso en la documentación, se propugna un régimen sustitutivo de auditorías en las propias oficinas contables.

De acuerdo a dicho proyecto, las rendiciones de cuentas se realizarían por intermedio de estados visados por auditores del Tribunal de Cuentas, que certificarían su correspondencia con la documentación respectiva. Esto evitaría el traslado de comprobantes, que quedarían en cambio archivados en las Contadurías Centrales, donde los auditores del Tribunal de Cuentas efectuarían las verificaciones del caso. Ulteriormente, los estados de rendición de cuentas serían remitidos por las Contadurías Centrales a la Contaduría General de la Nación, para efectuar el descargo contable de responsabilidad.

Luego de esta breve introducción, apoyada en algunas consideraciones efectuadas por C. I. E. X. sobre el régimen anterior, cabe ocuparse de las soluciones proyectadas a efectos de considerar si el cuerpo de normas con el cual se busca regular este importante aspecto vinculado con la gestión presupuestal, es acorde a lo que la técnica enseña.

Para mejor encarar el tema, ordenaremos las normas, en función de los siguientes aspectos:

- Contenido de la rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal.
- Contabilidad
- Órganos competentes.

3) Contenido de la rendición de cuentas y del balance de ejecución presupuestal.

El contenido de la rendición de cuentas y del balance de ejecución presupuestal está trazado en el artículo 99 del Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera. En él se establece:

"La rendición de cuentas y el balance de ejecución presupuestal, que prescribe el artículo 214 de la Constitución de la República, deberá contener los siguientes estados demostrativos:

- 1) Del grado de cumplimiento de los objetivos y metas programadas, indicando los previstos y alcanzados y su costo resultante;
- 2) Del resultado del ejercicio, por comparación entre los compromisos contraídos y las sumas efectivamente recaudadas para su financiación;
- 3) De la ejecución del presupuesto con relación a los créditos indicando:
 - a) monto del crédito original;
 - b) modificaciones introducidas en el transcurso del ejercicio;
 - c) monto definitivo al cierre del ejercicio;
 - d) compromisos contraídos;
 - e) saldo no utilizado;
 - f) compromisos incluidos en orden de pago;
 - g) residuos pasivos;
- 4) De la ejecución del presupuesto con relación al cálculo de los recursos, por cada ramo de entrada, indicando:
 - a) monto calculado;
 - b) monto efectivamente recaudado;
 - c) diferencia entre lo calculado y lo recaudado;
- 5) De la aplicación de los recursos al destino para el que fueron instituídos, indicando el monto de las afectaciones especiales con respecto a cada ramo de entrada;
- 6) Del movimiento de fondos y valores, indicando:
 - a) existencial al iniciarse el ejercicio;
 - b) ingresos;
 - c) egresos;
 - d) existencias al cierre del ejercicio;
- 7) De la evolución de los residuos pasivos, clasificados por financiación;
- 8) De la situación del tesoro, indicando los valores activos, los pasivos y el saldo;
- 9) De la Deuda Pública, clasificada en consolidada y flotante, indicando las emisiones de empréstitos y otras operaciones a largo plazo y la deuda pública en circulación al principio y al cierre del ejercicio."

De la lectura de la norma transcripta, se desprende que los diversos estados que comprende la rendición de cuentas, son:

- estados relativos a la ejecución presupuestal, referidos tanto a la parte de gastos, como de ingresos;
- estados relativos al tesoro;
- estados relativos a la ejecución de los programas;
- estados relativos a la Deuda Pública.

Antes de entrar a considerar los elementos que integran los estados mencionados y su vinculación con el sistema presupuestal y de contabilidad, una primera conclusión deseamos exponer y es que no se incluyen en este artículo de la rendición de cuentas, estados relativos a la gestión patrimonial, así como tampoco elementos que permitan el análisis de lo actuado en el orden contractual.

El examen particular del contenido, lo efectuaremos en cada uno de los estados, para lo cual será necesario establecer a veces, algunos conceptos ampliatorios.

1) Estados relativos a la ejecución presupuestal

Los estados relativos a la ejecución presupuestal nos llevan a considerar ya sea, las definiciones, significados y/o las características, que en nuestro régimen adquieren: a) el crédito presupuestal; b) el compromiso; c) los recursos; d) los residuos pasivos.

a) crédito presupuestal

La ley N° 13.640 a través de los artículos 1°, 2° y 422 fija a nivel de renglón y de rubro, la autorización del crédito: a nivel de renglón para las Retribuciones de Servicios Personales, y de rubro para los restantes casos.

Se impone por esta vía, un detallismo excesivo en la clasificación presupuestal, que va más allá de lo que las disposiciones constitucionales determinan, y que sobrepasa, además los niveles de clasificación que la técnica aconseja.

Los artículos 214 y 215 de la Constitución que establecen la estructura presupuestal, lo hacen sobre una base programática que a su vez se apoya en una clasificación institucional y por objeto del gasto:

"Art. 214. El Poder Ejecutivo proyectará con el asesoramiento de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto, el Presupuesto Nacional que regirá para su período de Gobierno y lo presentará al Poder Legislativo dentro de los seis primeros meses del ejercicio de su mandato.

El Presupuesto Nacional se proyectará y aprobará con una estructura que contendrá:

- A) Los gastos corrientes e inversiones del Estado distribuídas en cada inciso por programa.
- B) Los escalafones y sueldos funcionales distribuídos en cada inciso por programa.
- C) Los recursos y la estimación de su producido.
- D) Las normas para la ejecución e interpretación del presupuesto.

Los apartados precedentes podrán ser objeto de leyes separadas en razón de la materia que comprendan.

El Poder Ejecutivo dentro de los seis meses de vencido el ejercicio que coincidirá con el año civil, presentará al Poder Legislativo la Rendición de Cuentas y el Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente a dicho ejercicio, pudiendo proponer las modificaciones que estime indispensables al monto global de gastos, inversiones y sueldos o recursos y efectuar creaciones, supresiones, y modificaciones de programas por razones debidamente justificadas".

"Art. 215. El Poder Legislativo se pronunciará exclusivamente sobre montos globales por incisos, programas, objetivos de los mismos, escalafones y número de funcionarios y recursos; no pudiendo efectuar modificaciones que signifiquen mayores gastos que los propuestos".

La lectura conjunta de ambas disposiciones constitucionales, nos lleva a interpretar que las asignaciones se otorgan a cada programa dentro de cada inciso, distribuídas en tres partidas: retribuciones personales, gastos corrientes e inversiones.

Esta estructura - como ha quedado de manifiesto - fue posteriormente modificada por los artículos 1 y 2 de la ley N° 13.640 que acuerda la autorización presupuestal, ya sea a nivel de rubro o de renglón.

La aplicación simultánea de las normas constitucionales y de los referidos artículos de la ley N° 13.640, determina finalmente una estructura presupuestal ajustada en la siguiente forma: inciso, programa, y dentro de cada programa una clasificación por objeto del gasto, que llega a la discriminación por rubro en algunos casos y de sub-rubros y renglones en otros.

Esta estructura excede el nivel de clasificación requerido por la norma constitucional, por lo que, en principio, se puede afirmar que la asignación de las partidas presupuestales por el Poder Legislativo, resulta ser más particularizada de lo debido.

Este aspecto, en la práctica está atemperado en virtud de las facultades que se acuerdan por la misma ley N° 13.640 y ley N° 13.835 para efectuar trasposiciones de rubros por vía administrativa.

El régimen vigente en materia de trasposiciones de rubros tiene tres modalidades:

- no permite las trasposiciones entre programas de distinta naturaleza, entre programas de incisos distintos y de Programas de Funcionamiento a Programas de Obras e Inversiones o de Transferencias;
- cuando se trata de trasposiciones dentro de un mismo programa permite efectuarlas por simple vía administrativa (ya sea por disposición ministerial o de la autoridad del organismo respectivo, previa intervención de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto y de la Contaduría General de la Nación).
- exige el requisito de la aprobación del Poder Ejecutivo o de la autoridad competente, con informe previo de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto y de la Contaduría General de la Nación, dando cuenta a la Asamblea General, cuando se trata de trasposiciones de rubros entre distintos programas de un mismo inciso.

Si bien estas dos últimas situaciones, tornan más flexible la ejecución presupuestal, su contrapartida es una mayor complejidad en la contabilidad, porque deben registrarse cuidadosamente todas las trasposiciones que se operen en el curso del ejercicio.

Además de exigir una especial atención en el control de la ejecución del presupuesto, el señalado, si es abusivo, puede ser un camino conducente a trastornar el plan programático aprobado.

b) el compromiso

Para Bielsa el compromiso no es sino una afectación formal en la cuenta financiera de la gestión administrativa. El compromiso para este autor, no crea, ni extingue, ni modifica derechos, simplemente registra, certifica, hace constar, verifica, y si para el registro se debe examinar la legitimidad, este examen no sería sino una verificación que no crea obligaciones.

Desprovisto de relevancia jurídica respecto a los acreedores, el compromiso se entiende como un acto de administración interna y no un acto administrativo por oposición a la deuda, la que es considerada como correlativa al crédito u obligación que a ella se refiere y provista de contenido jurídico.

Así entendido, lo único que puede resultar del compromiso, es la relativa certeza de hacer efectivos los créditos en el período financiero.

En su trabajo "Los residuos activos y pasivos en el Balance de Ejecución Presupuestal del Uruguay" (10) H. De Marco cita la opinión de Calógeno Bentivenga, para quien el compromiso es el acto (voluntario o no), lícito y válido, de derecho privado o público, en virtud del cual la administración pública se vuelve jurídicamente obligada a un determinado pago.

Las diversas etapas en la formación del compromiso y las diversas formas de contraer el mismo, tienen importancia en cuanto determinan la validez de la obligación, la cual exige la conjunción de determinados requisitos unos que atienden a la competencia de la autoridad u órgano que creó la obligación y a la capacidad del otro sujeto y otros elementos que se refieren a la licitud del acto y al cumplimiento de las formas substanciales y esenciales de los procedimientos relativos al mismo.

En lo que respecta con el proceso de formación del compromiso, se distinguen los compromisos provisorios de los definitivos. H. De Marco en el trabajo citado enumera las siguientes etapas en la formación del compromiso:

(10) Hugo A. De Marco: Los residuos activos y pasivos en el balance de ejecución presupuestal del Uruguay. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República. 2a. época - junio de 1960 - N° 19.

- 1º) solicitud de autorización para realizar determinado gasto.
- 2º) concesión de la autorización por autoridad competente.
- 3º) llamado a proveedores.
- 4º) adjudicación por la autoridad competente.

Las dos primeras etapas se distinguirían de las dos últimas por cuanto sólo dan lugar a un compromiso provisorio, desprovisto de todo otro carácter que no sea el de una simple reserva de rubro. En la cuarta etapa donde se opera la adjudicación por autoridad competente, surgiría el compromiso definitivo.

Desde el punto de vista de las formas de contraer el compromiso debe atenderse a la autoridad que dispone la obligación, y entonces los compromisos se distinguen en: legislativos, judiciales, contractuales y administrativos. En los dos primeros casos la obligación emerge de poderes ajenos al administrativo, ya sea por mandato de una ley (leyes especiales que acuerdan por ej. subsidios, pensiones) o bien sea a raíz de fallos judiciales que obligan al Estado. Los dos últimos casos, tienen como denominador común que proceden de actos o hechos de la administración, aunque se distinguen en función de que requieran o no, la celebración de contratos.

Dentro del proceso de la ejecución de los gastos, el compromiso constituiría la primera etapa y luego le seguirían la liquidación y el pago, como etapas posteriores. No obstante, conviene recordar que algunos autores introducen el reconocimiento como etapa intermedia entre el compromiso y la liquidación, hay quienes agregan la imputación como etapa independiente posterior a la liquidación, y previa al pago. El reconocimiento hace surgir al acreedor el derecho a ser pagado y se configura mediante la constancia de la recepción de la obra o cumplimiento del servicio contratado.

El art. 12 del proyecto de ley de Contabilidad y Administración Financiera define de la siguiente manera el compromiso:

"Se consideran compromisos los actos de administración mediante los cuales: se designan o promueven funcionarios o empleados, se acuerdan estipendios, subvenciones o pensiones a cargo del Estado o sus Entes, y todo acto o contrato realizado por los ordenadores de gastos, de conformidad con las normas que regulan el crédito en virtud del cual se disponga destinar definitivamente el crédito o parte del mismo para atender servicios a proveer o provistos (incluídos los de la Deuda Pública), adquirir bienes o elementos de uso o consumo o realizar obras o trabajos.

"Para los gastos cuyo monto recién puede conocerse en el momento de la liquidación, el compromiso estará dado por la suma que resulte de ésta.

"Tales designaciones, asignaciones, actos o contratos, deberán ser referibles por su concepto e importe, al crédito que debe afectarse para su cumplimiento".

En la norma transcripta, se recoge el concepto doctrinario según el cual, el compromiso surge en el momento en que se opera la adjudicación por autoridad competente.

Desde el punto de vista de las etapas del proceso del gasto y de la registración, el Proyecto de Ley de Contabilidad, distingue el compromiso en formación, el compromiso, el reconocimiento, la liquidación y el pago.

Los compromisos en curso de formación dan lugar a una imputación provisoria. Así surge del inciso final del artículo 77, donde se establece que "las Contadurías Centrales registrarán asimismo los compromisos en curso de formación".

El crédito queda definitivamente afectado cuando se contrae el compromiso, dando lugar al correspondiente registro en la contabilidad de presupuesto. El artículo 77, numeral 2, inc. b, establece que la contabilidad de presupuesto registrará con relación a cada uno de los créditos, los compromisos contraídos.

Considerando el registro de los compromisos en curso de formación como una simple reserva de rubro, debe entenderse que no correspondería incluir estas afectaciones en el balance de ejecución presupuestal. Esta conclusión es válida no sólo desde el punto de vista conceptual sino que además, estaría apoyada por lo que establece el artículo 11 en su inciso final. Este artículo que reitera el régimen del artículo 26 de la ley N° 11.925, dispone que "los créditos anuales no afectados por compromisos al cierre del ejercicio, quedarán sin valor ni efecto alguno".

El reconocimiento, como una etapa previa a la de liquidación, queda configurado por lo preceptuado en el artículo 18 donde se dispone que "cumplido el servicio o la prestación motivo del compromiso y previa verificación del proceso pertinente, se procederá a la liquidación a efectos de determinar la suma cierta que debe pagarse".

Ratifica esa etapa de reconocimiento previo, el segundo inciso del mismo artículo 18, al señalar: "El gasto estará en condiciones de liquidarse cuando por su concepto y monto corresponda al compromiso contraído, tomando como base la documentación que demuestre el cumplimiento del compromiso".

En los numerales siguientes se enumeran los requisitos previos para efectuar la liquidación de los distintos tipos de gastos y se reitera el criterio de la procedencia legal del compromiso como condición indispensable para que esta etapa pueda formalizarse.

Si en el proceso normal del gasto la liquidación es una etapa posterior al compromiso, una excepción se plantearía con respecto a aquellos gastos cuyo monto recién puede determinarse en el momento en que son liquidados. En estos casos hay que esperar la liquidación, porque el compromiso estará dado por la suma que resulte de éste (art. 12, inciso penúltimo). Puede interpretarse entonces, que la etapa del compromiso y del registro definitivo, es posterior o simultáneo con la liquidación y si hasta ese momento el rubro está retenido, el carácter de esa retención sería de tipo provisorio.

Esto, desde el punto de vista por lo menos teórico, plantearía una serie de problemas si en el momento de cierre del ejercicio la liquidación no hubiere sido practicada. Surgiría la interrogante de cuál es el tratamiento que debe ser brindado en el balance de ejecución presupuestal y por consiguiente se plantearía el problema de la caducidad o no, del crédito presupuestal.

Liquidada la cuenta, se entraría en la última etapa del proceso del gasto: la del pago. Este se materializa a través de órdenes de pago, las que de acuerdo al artículo 19, pueden ser de tres tipos:

"1º) Orden de pago directa para los acreedores que en virtud de las liquidaciones resulten con derecho al cobro;

2º) Orden de entrega para las tesorerías, oficinas o agentes pagadores que tengan a su cargo la realización de pagos a acreedores o al personal de sus dependencias;

3º) Orden de pago interna, para las dependencias que realicen pagos con fondos recibidos por las órdenes de entrega".

Finalmente habría que referirse a las distintas formas de contraer el compromiso. El ya citado artículo 12 se refiere preponderantemente a los de carácter contractual y administrativo. Complementado su contenido debe ser tenido en cuenta el artículo 13 apartado 1, donde se预防 compromisos de origen judicial.

Dice la expresada norma:

"No podrán comprometerse gastos o inversiones sin que exista crédito disponible, salvo en los siguientes casos:

1) Cumplimiento de sentencias judiciales, laudos arbitrales o situaciones derivadas de lo establecido en los artículos 24 y 35 de la Constitución de la República".

El artículo 24 de la Constitución trata de la responsabilidad civil del Estado respecto a terceros, en la ejecución de servicios públicos confiados a su gestión o dirección y el artículo 25 acuerda al órgano público el derecho a repetir contra los funcionarios que hubieren obrado con culpa grave o dolo.

c) los recursos

Con carácter amplio cabe entender que los ingresos del Estado son los medios pecuniarios de que se sirve el Estado para solventar los gastos de los servicios públicos. Estos recursos pueden provenir de distintas fuentes: del usufructo del propio patrimonio del Estado (recursos originarios); de la exacción a los particulares (recursos derivados); de la enajenación del patrimonio del Estado. Es decir, que existe una doble incidencia financiera y patrimonial, que debe ser examinada y convenientemente registrada por la contabilidad pública.

"La contabilidad pública atiende, por consiguiente, a diversos aspectos de los recursos del Estado; por un lado, los toma como resultado de la ejecución del presupuesto de recursos, y por otro, repara en las consecuencias económicas de las entradas, ocupándose de analizar, documentar y registrar las mutaciones patrimoniales operadas por vía de esa ejecución presupuestaria.

Nuestra disciplina refleja así, tanto la gestión financiera como la patrimonial, la primera por medio de la contabilidad del presupuesto de recursos, y la segunda a través de la contabilidad patrimonial". (11)

En la materia, el artículo 2º del Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera define como recursos del Estado:

- "1) Los impuestos, contribuciones o tasas que se establezcan de conformidad con la Constitución de la República;
- 2) La renta de los bienes del patrimonio del Estado y el producido de su venta;
- 3) El producido neto de las empresas del dominio comercial e industrial del Estado, en cuanto no esté afectado por sus leyes orgánicas o especiales;
- 4) El producido de otros servicios que se prestan con cobro de retribución;
- 5) El producido de empréstitos y otras operaciones de crédito a largo plazo;
- 6) Toda otra entrada que se prevea legalmente o que provenga de hechos, actos u operaciones que generen créditos o beneficios para el Estado".

(11) Atchabahian y Massier, op. cit., pág. 289.

Desde el punto de vista doctrinario los recursos se clasifican en efectivos y no efectivos; el criterio que sirve para distinguir unos de otros, toma en cuenta si existe o no, en forma concomitante con el ingreso de dinero para el Estado, una transferencia correlativa de bienes patrimoniales. En el primer caso los recursos se definen como no efectivos, mientras que el producido de los impuestos y de las contribuciones, así como las rentas provenientes de los bienes de propiedad del Estado que no afecten la composición del patrimonio, constituyen los recursos efectivos.

Al margen de esta clasificación quedarían comprendidos, el producido de la colocación de empréstitos y el resultado de las operaciones de crédito que realiza el Estado, porque no constituyen recursos, sino un anticipo de futuros recursos.

La clasificación que realiza el art. 2º antes transcrita, resulta pues complexiva de las diversas modalidades de recursos con que cuenta el Estado para atender la gestión, en concordancia con el enfoque que doctrinariamente se hace al respecto.

Consideraciones especiales, no obstante, merecería el numeral 3 que hace alusión al producido neto de las empresas del dominio comercial e industrial del Estado, donde cabría determinar si el concepto de producido neto, tiene sentido financiero o económico.

Otro aspecto importante a considerar es el relativo al cómputo del ingreso. Es fundamental analizar la etapa en la que el cómputo se produce, por cuanto ello permite determinar dentro de qué régimen de presupuesto y de contabilidad nos encontramos.

Siguiendo a Bentivenga Arévalo define tres etapas en el proceso de los ingresos: devengamiento, exacción e ingreso.

La primera de las etapas tiene por objeto determinar con precisión el derecho del Estado de exigir un ingreso de fondos con destino al Tesoro. La exacción es la etapa en la cual, mediante título ejecutivo, el agente fiscal exige el pago del recurso adeudado y se concreta en un ingreso de dinero, que el contribuyente hace en la respectiva caja recaudadora. Finalmente, el acto mediante el cual el agente fiscal pone a disposición del órgano central del tesoro la suma recaudada, cierra el proceso y da lugar a la etapa de ingreso.

Cuando el cómputo se sitúa en la primera etapa, nos encontramos frente a un sistema de presupuesto de competencia y de contabilidad por ejercicio, cuando lo que se computa es el recurso vertido al Tesoro en el año que se considera, el sistema presupuestal es de Caja.

En el primer caso, al cierre del ejercicio han de figurar como recursos del mismo, aquellos que se han devengado hasta la clausura del período; en el régimen de caja figuran en cambio los realmente ingresados.

El régimen en la ley de Ordenamiento Financiero de 1953, es de Caja. En el Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, el art. 10°, considera recursos del ejercicio, aquellos efectivamente depositados en cuentas del Tesoro Nacional o ingresados, hasta el 31 de diciembre de cada año. Este concepto se repite en el artículo 99° donde se establece que en relación a los recursos, el balance de la ejecución presupuestal contendrá el monto efectivamente recaudado.

Un sistema presupuestal de caja en materia de recursos, plantea una serie de problemas de índole teórico-práctico. Unos se vinculan con el tratamiento a otorgar a los tributos cuya recaudación se opera por intermedio de los organismos descentralizados y/o autónomos, y otros tienen que ver con la etapa que debe ser tomada (segunda o última) para el cómputo de los recursos.

Dentro del Proyecto de Ley de Contabilidad el primero de los problemas está a nuestro entender resuelto porque:

a) el artículo 10° incluye como recursos del ejercicio, aquellos ingresados en los organismos referidos en los artículos 1° y 3° (Poderes del Estado, Tribunal de Cuentas, Corte Electoral, Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, Entes de Enseñanza Pública y todos los organismos, servicios o entidades aún no estatales que perciban fondos públicos o administren fondos del Estado, agentes).

b) el Tesoro Nacional, de acuerdo a la definición contenida en el artículo 67° comprende todo lo recaudado por el Gobierno Central, entes autónomos, etc.

La dilucidación de la etapa, exacción o ingreso, en la cual cabe computar el recurso, se encuentra vinculada con la acepción o alcance, dado el término de tesoro; es decir, que importa determinar si el término tesoro está referido al conjunto de cuentas y cajas de toda la administración (centralizada, descentralizada, autónoma), o si con él se quiere significar la cuenta genérica del Tesoro Nacional.

Este aspecto es de relevancia, porque si se acepta en su primera acepción, el cómputo se efectuaría en la segunda etapa y por consiguiente desde el punto de vista del balance, correspondería incluir todas las sumas vertidas en las oficinas recaudadoras, aún cuando no hubiesen sido depositados en la cuenta Tesoro Nacional. En la segunda acepción, en cambio, el recurso se computa como tal, cuando efectivamente ha sido depositado en la cuenta Tesoro Nacional por las oficinas recaudadoras.

En el régimen del Proyecto de Ley de Contabilidad, los referidos artículos 10º y 67º clarifican el punto, situando en la segunda etapa (exacción), el cómputo de los recursos.

Por último cabría señalar que no se consideran recursos y por consiguiente no podrían figurar en tal carácter dentro del balance de ejecución presupuestal, los ingresos correspondientes a situaciones en que el Estado sea depositario o tenedor temporario (Art. 10º inc. final).

d) los residuos pasivos

Expresa Hugo A. De Marco (12):

"Considerando la gestión administrativa podemos apreciar, independientemente del sistema que se adopte que al finalizar el año no se han terminado de ejecutar todos los actos financieros comenzados durante el período.

"Y ello es lógico porque la administración no puede detenerse, para cerrar las cuentas, y esa continuidad se refleja en los actos financieros.

"En consecuencia durante el año se contraen compromisos y se adquieren derechos que tienen un ciclo de ejecución para que se operen los pagos y cobros en que desembocan. Pues bien, a la fecha de finalización del año financiero, normalmente existen obligaciones contraídas y derechos adquiridos que aún no han completado su ciclo; pero tanto unos como otros son jurídicamente válidos, validez que no se pierde por el simple hecho de haberse llegado a una fecha que importa el cese del año financiero. En consecuencia es necesario que esos derechos y obligaciones, que reciben el nombre de Residuos, completen su ciclo".

(12) Hugo A. De Marco, op. cit.

Estos derechos y estas obligaciones pendientes al cierre del ejercicio tienen distinto tratamiento en función del sistema presupuestal y contable existente. En un sistema de Caja determina su no incorporación en el balance, mientras que en un sistema de competencia, el balance debe reflejar el acontecer jurídico y en consecuencia deben incluirse esos derechos y esas obligaciones. En el primer caso los residuos deben incluirse en las previsiones presupuestales del año siguiente y en el segundo el período es teóricamente ilimitado para la ejecución de los actos pendientes, con vínculo jurídico firme.

Estas son las características esenciales del tratamiento de los residuos activos y pasivos en los sistemas puros de caja y de competencia. Un sistema que involucra caracteres de ambos, surge cuando se hace intervenir el período complementario.

Entendido como una prolongación del año financiero en la cual se completa la ejecución de actos propios del año financiero, el período complementario tiene una idéntica consecuencia en uno y otro sistema presupuestal y es que, vencido el período complementario, las cuentas quedan definitivamente canceladas y los residuos pendientes deben incluirse en el nuevo presupuesto para que pueda concluirse su ejecución.

Interesa destacar que en un sistema de presupuesto de competencia y de contabilidad por ejercicio, el período complementario determina una limitación del período de ejecución del ejercicio para permitir "cerrar el balance considerando aquellos derechos y obligaciones que no habiendo terminado su ciclo durante el año financiero, se concluyen (cobran o pagan) en el período de prolongación". (13)

Dentro de las normas se ofrecen distintas soluciones en el tratamiento de los recursos y de los gastos. En materia de recursos el art. 10º del proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, ratifica un sistema de Caja. Dice la citada norma, en su parte primera:

"Se computarán como recursos del ejercicio, los efectivamente depositados en el Tesoro Nacional o ingresados en los organismos u oficinas a que se refieren los artículos 1º y 3º, hasta el día 31 de diciembre".

Hemos expresado que se trata de un sistema de Caja, donde el cómputo se determina en la segunda etapa, por ser considerado el tesoro nacional como una pluralidad de cajas que incluye además de las del gobierno central, aquéllas correspondientes a entes autónomos, servicios descentralizados, gobiernos departamentales, etc.

(13) Hugo A. De Marco, pág. 1.384

En cuanto a los gastos, la tipificación del sistema adoptado en el Proyecto de Ley de Contabilidad no resulta del todo clara. Para su análisis deben tenerse presentes las disposiciones de los artículos 17º y 99º, num. 3: el primero define los residuos pasivos y el segundo se refiere al balance de ejecución del presupuesto con relación a los créditos.

El artículo 17 en su parte inicial, define los residuos pasivos de la siguiente manera:

"Los compromisos contraídos y no liquidados al cierre del ejercicio, o los liquidados y no incluídos en orden de pago a la misma fecha, constituirán residuos pasivos y se determinarán en forma que permita individualizar al acreedor.

"Los que correspondan a sueldos o asignaciones correlativas a los mismos, pensiones o retribuciones se individualizarán por oficina o dependencia en la que tales gastos hubieren quedado sin liquidar o sin incluir en orden de pago.

Si la norma hubiere quedado redactada hasta este punto, su contenido, agregado a lo que dispone el ya citado numeral 3 del artículo 99 que incluye en el balance de ejecución presupuestal los residuos pasivos, daría lugar a un sistema de competencia en relación a los gastos.

La dificultad para definir el sistema, surge de la variante introducida en la parte final del art. 17, donde se establece:

"La liquidación de los residuos pasivos o su inclusión en orden de pago, se hará con cargo a los mismos. Los que no hubieren sido liquidados o incluídos en orden de pago en el término de dos años, a partir de la finalización del ejercicio en que se hubiere contraído el compromiso, se eliminarán de las cuentas respectivas. La eliminación del registro no extingue el derecho del acreedor a reclamar el cobro, en cuyo caso se preverá el crédito necesario en el primer presupuesto posterior o ley de rendición de cuentas (art. 214 de la Constitución)."

La duda que introduce esta parte final del artículo 17 se refiere al carácter que cabe atribuir a ese término de dos años a que alude, para completar la ejecución presupuestal de los residuos pasivos. En otros términos, se trataría de determinar si tal período de dos años, constituye o no, un período complementario en un sistema de presupuesto de competencia.

Lo esencial, cuando existe período complementario, es que las cuentas se mantienen tan sólo durante ese período de prolongación. Su vencimiento determina que las cuentas queden definitivamente canceladas y los residuos aún pendientes, deban ser incluidos en el nuevo presupuesto para que su ejecución pueda completarse.

En el proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera el período de dos años aludido en el inciso final del artículo 17 no reúne estas características.

Si se tratase de un período complementario, las cuentas no podrían cerrarse hasta su finalización y ello no puede ocurrir porque el artículo 214 de la Constitución establece otros plazos.

Art. 214 de la Constitución:

"El Poder Ejecutivo dentro de los seis meses de vencido el ejercicio anual que coincidirá con el año civil, presentará al Poder Legislativo la Rendición de Cuentas, el Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente a dicho ejercicio.

Esta disposición que establece la obligatoriedad de rendir cuentas de la gestión de cada ejercicio, otorga un plazo de seis meses.

Dentro del Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, los artículos 100, 101 y 102 que establecen las tareas de las Contadurías de distintos niveles, en relación a la rendición de cuentas y balance de Ejecución Presupuestal, fijan plazos para su realización, que guardan congruencia con el que marca la Constitución.

Las consideraciones expuestas, nos hacen apreciar que en relación a los gastos, no se coincide estrictamente con lo que en teoría, se reconoce como sistema de competencia puro o como sistema de competencia con período complementario.

Habiéndonos ocupado de los distintos elementos que incluye el balance de ejecución presupuestal, caben finalmente algunas consideraciones de orden general.

Al tratar en el capítulo I los aspectos de orden técnico de la rendición de cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal se dejó establecido que entre otros estados, el balance de ejecución presupuestal debía contener el referente al resultado del ejercicio, así como las cuentas de gestión de ingresos y gastos con sus respectivos saldos.

En relación a la gestión de los recursos por ejemplo, al ser el adoptado el sistema de Caja, el saldo resultante (diferencia entre lo calculado y lo recaudado), no expresa un saldo activo, sino los desvíos en relación a las previsiones.

En materia de gastos se atiende al aspecto jurídico, y en el balance de ejecución presupuestal han de quedar representadas tanto las afectaciones a los créditos y las distintas etapas de ejecución del gasto, como los residuos pasivos.

El resultado del ejercicio surge por comparación entre los compromisos contraídos y las sumas efectivamente recaudadas para su financiación, el saldo resultante es pues, una expresión heterogénea, como consecuencia de un sistema que es de caja en un caso, y de competencia en otro.

2) Estados relativos al Tesoro

a) Concepto de Tesoro

"EL Tesoro representa la caja y la cartera del Estado, o con más exactitud, centraliza figuradamente todas las cajas y todas las carteras del Estado. La unidad del Tesoro, tanto en lo que se refiere a la acción directiva como a la concentración de los fondos es un desideratum que no ha sido alcanzado plenamente hasta ahora. La unidad según el autor citado, no se realiza sino en el papel, en las anotaciones recapitulativas de la dirección del movimiento general de fondos". (14)

Considerado como el gran depósito de los recursos del Estado, su servicio "abarca todo lo atinente a la ordenación, dirección y ejecución del movimiento de fondos y valores del Estado".

Las funciones relacionadas con el tesoro, son clasificadas por Adolfo Atchabahien y Guillermo Massier en: (15)

- funciones de caja,
- funciones financieras y específicas
- funciones conexas.

La primera de las funciones enunciadas, hacen del Tesoro la caja central del Estado, en la cual han de centralizarse todas las entradas y a través de la cual, se han de pagar los gastos.

(14) Alberto Arévalo, op. cit., pág. 168.

(15) Atchabahien y Massier, op. cit., pág. 335.

Las funciones de índole financiera, son consecuencia de la necesidad de regular el movimiento de fondos en función de los pagos a cubrir. Esto debe ser entendido no sólo en el sentido de cubrir con las remesas de fondos los requerimientos de las cajas internas en función de los pagos a realizar, sino que involucra un concepto más amplio, el de lograr un virtual equilibrio entre los ingresos y egresos, superando los desequilibrios momentáneos, mediante la regulación de los gastos y/o haciendo uso del crédito a corto plazo (anticípios bancarios o emisión de documentos de crédito).

Como funciones conexas, cabría citar aquellas, vinculadas con la preparación del presupuesto, con la superintendencia monetaria y bancaria, y las relacionadas con la política económica en general.

Para lograr una mayor eficiencia en el manejo del Tesoro, la doctrina ha reconocido dos principios básicos: el de unidad de dirección y el de unidad de caja, este último coincidente con el principio similar en el orden presupuestario.

Siendo necesario tener un conocimiento efectivo de la situación del tesoro, se recomienda centralizar la escrituración de las operaciones relativas al mismo. Esto nos llevaría a considerar algunos problemas relacionados con la faz contable.

b) Contabilidad del Tesoro

Como parte integrante de la contabilidad de la gestión financiera del Estado, la contabilidad del tesoro registra todas las entradas y salidas y su saldo expresa la situación de caja del Estado.

Los movimientos o registros, comprenden todas las transacciones operadas, estén o no referidas a la ejecución presupuestal.

Es de interés señalar que la materia de esta contabilidad no queda limitada a las registraciones de los movimientos de dinero, sino que se extiende a otros documentos representativos, tales como giros, letras, títulos, etc.

La amplitud de las registraciones que comprende esta cuenta, nos hace ver por ejemplo, que en materia de ingresos, deben quedar anotados todos: los provenientes del producido de los impuestos y contribuciones, para cuya realización generalmente existe un amplio número de agentes, reparticiones y cajas recaudadoras que luego vierten en la caja o tesorería central; los ingresos provenientes del crédito (anticípios bancarios o letras de tesorería); los depósitos de terceros y en general todas las sumas que afluyen a las arcas del Estado.

c) Estados del Tesoro

Los estados que expresan la situación relativa al Tesoro, pueden ser divididos en dos tipos:

- balances preventivos de caja,
- estados financieros de activo y pasivo.

Los primeros satisfacen la necesidad de efectuar previsiones de caja que permitan conocer para un período dado, las recaudaciones probables y los compromisos a pagar.

Bayetto (16), ofrece el siguiente esquema para presentar estos estados:

Balance preventivo de Caja, para un período determinado

Entradas:

1. Existencia en dinero y valores realizables provenientes del período anterior.
2. Sumas presumiblemente realizables sobre los residuos activos de períodos anteriores.
3. Ingresos presuntos, a derivarse de la ejecución del presupuesto en vigor.
4. Otros ingresos de Tesorería.
5. Recursos extraordinarios.

Salidas:

1. Sumas que se calcula pagar en relación a los residuos pasivos.
2. Sumas que se calcula pagar en relación a compromisos a contraerse sobre el presupuesto en vigor.
3. Sumas que se calcula pagar en relación a otras obligaciones del Tesoro.

Los estados financieros de activo y pasivo, a diferencia de los expresados, constituyen documentos contables sobre la ejecución de ingresos y egresos.

El Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera (art. 67) ofrece una definición del Tesoro Nacional, determinando su alcance y cajas que comprende:

"El Tesoro Nacional se interesa con todos los fondos y valores que recauden los organismos o entes del Estado o que ingresen a sus cajas por otras operaciones y su superintendencia corresponde al Ministerio de Hacienda".

(16) Alberto Arévalo, op. cit., pág. 174.

Al estudiar en la parte correspondiente a los recursos, la etapa en la cual se determina su cómputo, nos hemos referido a la amplitud con que debe ser encarado el Tesoro Nacional, que importa considerarlo como el conjunto de cuentas y cajas de toda la administración. Esto no significa que en las funciones de caja central exista una sola tesorería, sino que existen varias tesorerías con funciones de cajas centrales en las diferentes jurisdicciones administrativas y territoriales: Tesorería General de la Nación para el Gobierno Central, Tesorería General del Municipio para los Gobiernos Departamentales y las diferentes tesorerías situadas en los organismos o entes con administración autónoma (art. 69).

Hemos visto la importancia de centralizar contablemente los movimientos del tesoro, como medio de conocer la situación real de Caja del Estado. Al respecto, los artículos 5º y 6º de la Ley de Contabilidad y Administración Financiera disponen lo pertinente para que el flujo de información procedente del Banco República (depositario por ley de los fondos públicos) y de las oficinas, dependencias o personas que recauden fondos, se centralice en la Contaduría General de la Nación o Contadurías que correspondan.

Art. 5º: "El Banco de la República deberá informar a la Contaduría General de la Nación del movimiento habido en las cuentas a que se refiere al art. 4º en la oportunidad y forma que determine la reglamentación sin perjuicio de la información a los titulares de las mismas".

Art. 6º: "Las oficinas, dependencias o personas que recauden fondos de cualquier naturaleza, informarán a la Contaduría General de la Nación, Contaduría General de la Intendencia o Contadurías que correspondan, en el tiempo y forma que éstas determinen, directamente o por intermedio de las Contadurías Centrales, acerca del monto y concepto de sus recaudaciones y acompañarán a la información el duplicado de las boletas de depósitos efectuados".

Es de suma importancia tener conocimiento de la situación económico-financiera de la Nación.

A efectos de poder formalizar los estados pertinentes, por el art. 67 se otorgan facultades al Ministerio de Hacienda para recabar la información necesaria de la Contaduría General de la Nación. Para dichos fines todos los organismos o entes de cualquier naturaleza, quedan obligados a suministrar los informes o estados que fuesen requeridos.

Todos los movimientos y la contabilidad relativos al Tesoro deben volcarse al finalizar el ejercicio en un conjunto de estados que traduzcan el flujo de entradas y salidas habidas durante el ejercicio, por los distintos conceptos, y el movimiento originado por las operaciones de crédito a corto plazo. Se ha de acompañar de un estado demostrativo de la situación de activo y pasivo del tesoro.

La deuda consolidada, a diferencia de la deuda a corto plazo que se incluye en el estado de activo y pasivo, da lugar a una relación separada en la que se ha de incluir el monto de los empréstitos emitidos durante el ejercicio y lo amortizado, y donde se toman cada una de las emisiones con respecto a lo autorizado. Finalmente se determina el saldo de la deuda.

Los incisos 5 a 9 del artículo 99 satisfacen en general los requerimientos doctrinarios en la materia.

3) Estados relativos a la ejecución de los programas.

El numeral 1º del artículo 99 del Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera expresa:

"La rendición de cuentas y el balance de ejecución presupuestal ha de contener los estados demostrativos en relación al grado de cumplimiento de los objetivos y metas programadas, indicando las previstas y alcanzadas y su costo resultante".

En un sistema de presupuesto por programas, deben quedar demostrados en términos de realizaciones y de eficiencia, la parte ejecutada dentro del mismo. Esto obliga a conocer comparativamente las metas propuestas con las metas obtenidas y los costos unitarios estimados con los costos unitarios resultantes. Es precisamente este análisis lo que demuestra la eficiencia, lo que permite determinar los desvíos, lo que pone de manifiesto la responsabilidad administrativa, lo que descubre el origen de las deficiencias y lo que permite finalmente aplicar los correctivos.

La norma transcrita no contempla totalmente los aspectos que mencionamos, ya que sólo prevé en relación a los costos, el costo resultante y no el estimado, y en cuanto a la naturaleza del costo, no precisa si es el costo global o el costo unitario.

C) Contabilidad

El presupuesto por programas, exige del sistema de contabilidad una corriente de información no solamente orientada en los aspectos de fiscalización y contralor, sino también canalizada para permitir a la administración una mejor dirección de las operaciones.

"Siguen siendo válidos los requisitos tendientes a evidenciar el cumplimiento de normas legales, el correcto manejo de bienes y fondos, el conocimiento de los resultados y situación financiera, de movimientos patrimoniales, la determinación de responsabilidad de funcionarios que manejan fondos o bienes del Estado. Pero ahora se trata, además, de evidenciar o medir realizaciones, de llegar a conocer en alguna forma, la "eficiencia" de la actuación administrativa, al tiempo que se acentúa su función, tradicionalmente reconocida, de proveer la información para la dirección de las operaciones administrativas, el análisis económico y la planificación de las actividades del sector público. En especial, el presupuesto por programa exige la existencia de una contabilidad de costos". (17).

Dentro de un sistema tradicional, el registro de las operaciones está basado en tres ramas: la de la contabilidad financiera, la de la contabilidad patrimonial y la de la contabilidad de responsables.

La primera, que comprende la contabilidad del presupuesto y la del movimiento de fondos y valores, se ocupa de las operaciones relativas a los movimientos de fondos; la contabilidad patrimonial registra las variaciones en el patrimonio del Estado y la contabilidad de responsables lleva cuenta de los funcionarios que manejan fondos, valores y/o bienes del Estado.

Dentro de la contabilidad financiera y en el ámbito de la contabilidad del presupuesto, deben tenerse en cuenta los aspectos que aquél comprende: los gastos y los recursos, cuyo registro está directamente vinculado al régimen de presupuesto adoptado.

Si en materia de ingresos el sistema adoptado es el de Caja, como el nuestro, la contabilidad debe reflejar con carácter inicial el cálculo de cada ramo de ingreso y luego el monto recaudado. Ello permitirá ofrecer al cierre del ejercicio el estado comparativo entre lo previsto y lo recaudado.

(17) Cuadernos del I. L. P. E. S., Serie III. Manuales operativos N° 1. Manual de Medición de Costos por Programas, Pág. 93.

Con relación a los gastos, en un régimen de competencia, deben quedar registradas todas las etapas por las que atraviesa su ejecución, desde el crédito autorizado hasta la extinción de la obligación mediante el pago. En esta forma se impedirá, recordando que el presupuesto es a la vez que un acto de previsión un acto de limitación en la facultad de gastar del Poder Ejecutivo, que el poder administrador sobresepa los créditos autorizados. Permite además, a los órganos de control, verificar este aspecto, y en última instancia permite determinar al término del ejercicio, los residuos pasivos, por comparación entre lo comprobado y lo pendiente de pago.

De los aspectos contables vinculados con los movimientos de fondos y valores, hemos tenido oportunidad de referirnos al tratar el Tesoro. A lo dicho, cabría agregar a los fines de este trabajo, la conveniencia de adoptar un sistema analítico-sintético: analítico a nivel de agentes y cajas recaudadoras, y sintético, a nivel de la Contaduría General.

En el campo de la contabilidad patrimonial, conviene recordar que ésta, partiendo de un inventario inicial ha de organizarse de manera tal que, convenientemente vinculada con la contabilidad presupuestal, lleve cuenta de las incorporaciones o bajas de bienes.

En el capítulo I, hemos dejado establecido el concepto de que en un régimen de presupuesto por programas, el sistema contable ha de permitir la información y el análisis necesarios para controlar conjuntamente con el presupuesto utilizado, los costos. Ello, porque las metas asignadas a las unidades y funcionarios, están representadas por dos factores: cantidad de bienes y servicios a producir y fondos asignados para llevar a cabo los fines propuestos.

También hemos visto que la determinación de costos obliga a introducir un nuevo concepto al tradicional del gasto y es el concepto de gastos devengados mediante el cual se hace factible el cálculo real de aquellos. "Los gastos devengados" pueden definirse como "aquellos desembolsos que se realizan para la adquisición de bienes o servicios cuyo consumo o transformación se lleva a cabo parcial o totalmente, en uno o más períodos contables".

"El sistema de presupuestos por programas basa su operación en el cálculo de costos. Por lo tanto, es una técnica que está constantemente mirando a través del cristal de los resultados. Bajo esta condición es necesario adaptar la contabilidad fiscal para que proporcione los antecedentes necesarios con respecto a los costos, sean estos unitarios y/o totales.

En otras palabras, la implantación de la técnica presupuestaria por programas, obliga a cambiar el enfoque de la contabilidad fiscal de una simple contabilidad fiscal presupuestaria a una contabilidad fiscal que incorpore la contabilidad de costos".

"La contabilidad de costos puede definirse como aquella rama de la contabilidad general que organiza la información contable de una institución, organización o empresa, de tal modo de poder llegar a establecer, cuánto cuesta producir un bien o un servicio y cómo se descompone dicho costo.

Van Sickel (Cost Accounting) da la siguiente definición: "La contabilidad de costos es la técnica de registrar y presentar las operaciones relativas a la producción de bienes y servicios, por medio de la cual esos registros se convierten posteriormente en un método de medida y en un medio de control. La contabilidad de costos implica el análisis y la síntesis de las operaciones de los costos, en tal forma que es posible determinar el costo total de producción de un bien, un trabajo o un servicio, así como poder clasificar el costo en sus elementos, o sea: materiales, mano de obra y gastos indirectos. La contabilidad de costos incluye también el análisis y la síntesis del costo total de producción en función de los costos por departamentos o por centros de costos, así como por operaciones manuales o de máquinas".

"A pesar de que la definición está dada para empresas, los conceptos contenidos en ella son aplicables a los demás organismos del sector público, con la única salvedad que la terminología es diferente. En efecto, en el caso del gobierno en vez de hablar del costo total de producción se habla del costo total de la unidad programática". (18).

Este sistema de costos ha de estar adaptado a las características, importancia y fines de cada organismo o institución. También ha de estar adaptado a las necesidades del control de los diferentes programas, subprogramas, actividades o proyectos (costos unitarios, costo por actividad, proyecto, costos por proceso, costos departamentales, etc.). Esto significa, que desde el punto de vista legal es conveniente fijar solamente los lineamientos generales y dejar librado a nivel de institución o empresa las particularidades de cada sistema, sin perjuicio de las congruencias que fueran aconsejables.

(18) I. L. P. E. S., op. cit., pág. 93.

Desde el punto de vista de los niveles a desarrollar en la contabilidad, cabe recordar que el presupuesto tradicional no presenta mayores problemas. La centralización de la contabilidad es una solución aconsejable, sin perjuicio de admitir una pequeña área descentralizada en las oficinas de cada repartición. Esta centralización es posible porque el criterio de contabilización, los clasificadores de gastos, las operaciones contables, etc., tienen una enorme unidad.

En un sistema de presupuesto por programas, es fundamental que la información esté inmediatamente disponible para los responsables directos de las diferentes acciones. La contabilidad de costos que es el instrumento de información, es útil cuando fluye oportunamente; es decir que se trata de que se sitúe lo más cerca posible del acontecer de los hechos que se están registrando.

Respondiendo a este criterio, se aconseja que la ubicación de la contabilidad de costos esté determinada entre otros elementos, por las características de la organización a la cual se aplica, por el volumen de las operaciones y por la importancia de la información que suministra.

En función de estas determinantes, ha de resultar situada algunas veces a nivel de unidad ejecutiva, en otras, a otros niveles. En todos los casos, la información de costos, iría ascendiendo hacia los niveles superiores hasta llegar a incorporarse en el balance general, previo pasaje por las unidades encargadas del control y análisis, tales como las oficinas centrales de contabilidad, de presupuesto, de planificación, etc.

En el Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera los artículos 76 a 81 se refieren a la forma de contabilizar las transacciones públicas.

El artículo 76 que se ocupa de los sistemas de contabilidad determina que "el registro de las operaciones se llevará por el método de partida doble y se integrará con los siguientes sistemas:

1) Financiero que comprenderá:

- a) Presupuesto y
- b) Movimiento de fondos y valores.

2) Patrimonial que comprenderá:

- a) Bienes del Estado
- b) Deuda Pública

Además se llevarán los registros necesarios para:

- 1) Los cargos y descargos con respecto a las personas obligadas a rendir cuentas de fondos, valores, bienes o especies de propiedad del Estado.
- 2) Los costos de los programas estatales".

Significa desde el punto de vista del registro escritural un buen avance, ya que en forma sintética pero ordenada, se postula un cambio, acorde a la nueva modalidad del Presupuesto por Programas.

El contenido de cada uno de los sistemas o registros antes referidos está descrito en los artículos 77 a 81.

Con referencia a la contabilidad de presupuesto, se establece que la misma registrará:

- "1) Con relación al cálculo de recursos, los importes calculados y los recaudados por cada ramo o especificación de las entradas de manera que quede individualizado su origen.
- 2) Con relación a cada uno de los créditos:
 - a) el monto autorizado y sus modificaciones
 - b) los compromisos contraídos, y
 - c) los incluídos en órdenes de pago."

Prevé esta disposición una división acorde a las dos ramas en que se divide la contabilidad de presupuesto; la contabilidad del presupuesto de recursos y la del presupuesto de gastos.

En materia de recursos la información desde el punto de vista contable está adaptada a los requerimientos de un sistema de presupuesto de caja, donde sólo interesa el momento de ingreso al tesoro.

En la parte de gastos, las registraciones preven tres etapas: la primera de carácter preventivo, registra el monto autorizado; la segunda, relativa a la gestión ejecutiva del gasto, registra el compromiso contraído, que afecta definitivamente el crédito del ejercicio, y la tercera, registra los gastos incluidos en órdenes de pago.

Como medida tendiente a preservar que no se contraigan compromisos por encima del límite autorizado, se dispone el registro de los compromisos en curso de formación, en las Contadurías Centrales.

La norma transcrita no se refiere al registro de la última etapa del proceso del gasto: la del pago.

En la ley de contabilidad argentina N° 12.961, por ejemplo, se prevé el registro de esta etapa conclusional. En el art. 66 se expresa: "La contabilidad del presupuesto registrará: a) Con relación a cada uno de los créditos acordados: 1º) El monto autorizado; 2º) Los compromisos contraídos; 3º) Lo mandado a pagar; 4º) Lo pagado". (19).

Si la contabilidad presupuestal organizase sus registraciones siguiendo las distintas etapas del proceso del gasto en un sistema de presupuesto de competencia, el análisis que prescribe el numeral 8 del artículo 99, surgiría directamente. Paralelamente se facilitaría el conocimiento de la ejecución de los gastos en cualquier momento del ejercicio. En efecto: el monto de los créditos no utilizados, surge de la diferencia, entre el monto autorizado y los compromisos contraídos; la diferencia entre los compromisos contraídos y los incluídos en órdenes de pago, determina el monto de los residuos pasivos. Siguiendo este proceso, se puede establecer por diferencia entre lo incluido en órdenes de pago y lo pagado, la deuda exigible del Tesoro. La no inclusión de la etapa del pago en las registraciones, obligaría a un análisis de los pagos efectuados para poder establecer la deuda exigible del ejercicio.

"Esta misma contabilidad jurídica debe seguir al gasto en las etapas posteriores, de modo que no sólo ha de registrar el compromiso, sino también el libramiento de la orden de pago, que establece la exigibilidad directa del crédito, y finalmente debe dejar constancia de lo pagado para poder calcular así el residuo pasivo."

"Esto quiere decir que la contabilidad del presupuesto en lo relativo a gastos deberá reflejar las siguientes etapas: a) crédito autorizado, b) afectación provisional o preventiva, c) compromiso definitivo, d) libramiento de pago y e) pago."

"Se observa en esta forma que en la contabilidad jurídica se opone al crédito el compromiso; al compromiso, el libramiento de pago, y al libramiento de pago, el pago. De modo, entonces, que, por ejemplo, la columna de compromisos, que sería el debe frente a la autorización para gastar, constituiría el haber frente al libramiento de pago; a su vez el libramiento de pago, que sería el debe frente al compromiso, constituiría el haber frente al pago."

(19) A. Atchabahian y G. Massier, op. cit., pág. 541.

"Dispuesta la registración contable en esta forma, se recoge en los libros toda la historia cronológica del gasto, cumpliendo así con uno de los postulados fundamentales de la contabilidad pública, según el cual todo acto financiero o patrimonial debe registrarse en libros de contabilidad, que permitan su recuerdo y su eventual juzgamiento" (20).

En cuanto a la contabilidad del movimiento de fondos y valores - el art. 78 expresa que "registrará las entradas y salidas, clasificadas por financiación y destino, provenzan o no de la ejecución del presupuesto".

Al tratar del Tesoro, hemos tenido oportunidad de referirnos a diversos aspectos de su contabilidad, indicando la forma en que cabe centralizar la registración para permitir conocer en cualquier momento la disponibilidad.

Referente a la contabilidad del patrimonio - dice el art. 79 que "registrará las existencias y movimientos de los bienes, con especial determinación de los que ingresan al patrimonio por ejecución del presupuesto o por demás conceptos, cuidando de hacer factible el mantenimiento de inventarios permanentes".

No todos los gastos autorizados en el presupuesto, carecen de repercusión patrimonial. Algunos de ellos, desde el punto de vista patrimonial, significan incorporaciones que deben quedar registradas como tales. Como no todos provienen de la ejecución presupuestal, es necesario también registrar los que corresponden a otros conceptos.

De igual manera que los gastos, también los ingresos financieros pueden provenir de una modificación patrimonial. Esto ocurre por ejemplo, cuando el ingreso procede de la venta de algún bien que forma parte del patrimonio. Al igual que los aumentos patrimoniales, las salidas de bienes, pueden responder a distintos conceptos y en consecuencia cabe dejar anotado el carácter e naturaleza de esta salida, es decir: venta, consumo, destrucción o cualquier otra causa.

Desde el punto de vista de los niveles a los cuales deben llevarse las registraciones, nuestra legislación contempla lo que sobre el particular recomienda la doctrina. En el campo de la contabilidad de presupuesto, es analítica en las Contadurías Centrales, sintética en las Contadurías Generales respectivas y sintético - integral en la Contaduría General de la Nación.

(20) A. Atchabahian y G. Massier, op. cit., pág. 528.

La contabilidad del movimiento de fondos y valores se lleva en forma analítica a nivel de las tesorerías menores, y en forma sintética en los organismos sometidos al control de la Contaduría General de la Nación. Finalmente se centraliza en forma sintético-integral en la Contaduría General de la Nación.

En la contabilidad patrimonial, las formas de registracióñ son sintéticas o analíticas, según sea el nivel de la oficina en que se lleve: es analítica en las oficinas o reparticiones que componen la administración, sintética en la Contaduría General que corresponda, y sintético - integral en la Contaduría General de la Nación.

La llamada contabilidad de responsables, encara un conjunto de registros tendientes a demostrar:

- "1) Para el movimiento de fondos y valores, las sumas por las cuales deben rendir cuentas los que han percibido fondos o valores del Estado;
- 2) Para los bienes del Estado, la relación de los bienes o especies en servicio, guarda o custodia, manteniendo actualizados los datos de los funcionarios a cuyo cargo se encuentran."

Esta contabilidad que en el fondo no es sino un conjunto de cuentas corrientes a los funcionarios que manejan bienes del Estado, comprende tres modalidades diferentes de cuentas: la de los responsables por recaudación, la de los responsables por inversión y la de los responsables por el manejo de bienes patrimoniales. Las primeras, tienen por finalidad comprobar que las cajas recaudadoras han cumplido con la obligación de recaudar las cantidades fijadas, y sólo tienen razón de ser en un sistema de competencia en cuanto a los recursos.

En materia de contabilidad de costos, el proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, se ha limitado a establecer que la misma se ha de llevar como complemento de la contabilidad de presupuesto (arts. 76 y 81).

La amplitud de esta norma, que sólo hace preceptiva la implantación de una contabilidad de costos, sin establecer el sistema o sistemas a implantar, otorga una gran flexibilidad, que permite adaptar el o los sistemas, a las necesidades de información y a las modalidades de las distintas instituciones o empresas.

En sus comienzos la puesta en práctica de un sistema de costos lleva implícitas una serie de dificultades que se han de ir superando en el tiempo, a través del cual, pueden ser propuestas soluciones en parte contables y en parte estadísticas o extra-contables. Significa que metodológicamente, el sistema puede ser construido y perfeccionado a medida que se vaya contando con los elementos necesarios y vayan siendo superadas las dificultades iniciales.

La diversidad de programas determina a su vez, un condicionamiento de las diversas modalidades de costos. Por estas razones, se considera acertado, que en una primera etapa, la legislación busque establecer la obligatoriedad de una contabilidad de costos, sin entrar a detallar las características de la misma.

El sistema se puede ir construyendo, en función de una serie de requisitos generales que deben ser cumplidos cualquiera sea el o los sistemas mejor adaptados. Estos lineamientos generales, podrán irse incorporando a la legislación, sin perjuicio de dejar librada a la reglamentación, los aspectos de detalle.

Esta lógica flexibilidad con que se encare la contabilidad de costos, se establece también para el plan de cuentas. El art. 82 confiere a la Contaduría General de la Nación, la facultad de proyectar el plan de cuentas y las formas de registros con carácter uniforme y obligatorio para todos los organismos de Administración, sin perjuicio de las adaptaciones que requieran las particularidades de los diferentes organismos.

Dice el art. 82:

"La Contaduría General de la Nación proyectará el plan de cuentas y las formas de registros que, previa conformidad del Tribunal de Cuentas regirán con carácter obligatorio para todos los organismos de Administración:

Dicho plan preverá lo necesario para asegurar principalmente:

- 1) La perfecta correlación entre los registros de las Contadurías Centrales y Contaduría General respectiva;
- 2) La fácil verificación de la exactitud de los asientos y su posible confrontación con la documentación que les dio origen, a efectos del contralor interno y del que compete al Tribunal de Cuentas, para el ejercicio eficaz del contralor sobre los funcionarios y empleados que autoricen gastos o manejen fondos, valores, títulos, bienes o especies de propiedad del Estado;

- 3) La confección de estados y balances, analíticos o sintéticos que permitan proporcionar la información necesaria para la autoridad ejecutiva, la opinión pública, cuando así se disponga;
- 4) El conocimiento continuo y exacto de la situación del Tesoro y la formulación de rendiciones de cuentas;
- 5) La realización periódica de arqueos generales o parciales;
- 6) El controlor de inventarios y de las existencias en depósito y en servicio;
- 7) La agrupación de datos con criterio estadístico o la formulación de cuentas de fuentes y usos de fondos;

Las Contadurías Centrales podrán llevar los registros auxiliares que sean convenientes por la naturaleza o característica de cada dependencia, pero no podrán alterar el plan sin consentimiento de la Contaduría General de la Nación y conformidad del Tribunal de Cuentas."

La norma transcripta, enfoca una solución técnica del problema. En su apoyo, podría citarse de la ya expresada obra de Adolfo Atchabahian y G. Massier, lo siguiente:

"Todos los actos relativos a la gestión del presupuesto y a la gestión del patrimonio deben realizarse por medio de documentos, registrarse en libros de contabilidad y reflejarse en cuentas que permitan su juzgamiento" (21).

Se contempla además el establecimiento de un plan contable coordinado entre la contabilidad central sintética a cargo de la Contaduría General de la Nación y la analítica de competencia de las contadurías a otro nivel. Toma en cuenta la necesidad de encarar la contabilidad patrimonial e inventaric permanente de los bienes del Estado, posibilitando en las proveedurías el conocimiento de sus existencias.

También está prevista la obtención de estados o balances mensuales parciales, y controles, que evidencien la situación financiera y patrimonial. Se prevé además la formulación de las cuentas nacionales y de fuentes y usos de fondos.

Por último se concilian las facultades del Tribunal de Cuentas con las de la Contaduría General de la Nación estableciéndose el principio de planes contables homogéneos, que posibiliten un dinámico control escritural, del cual surjan estados que reflejen la situación financiera de cada organismo y la general del Estado.

(21) A. Atchabahian y G. Massier, op. cit., pág. 525.

D) Órganos competentes

Aunque el juicio final de la rendición de cuentas, recae sobre el Parlamento, su preparación y examen técnico están confiados a una serie de órganos que actúan en calidad de órganos de control interno y de control externo.

En una amplia esquematización del problema, puede decirse que la tarea de preparar la rendición de cuentas con sus diferentes cuadros, corresponde a los órganos de control interno, mientras que el análisis y dictamen de los mismos, se atribuye a los órganos de contralor externo.

Para mejor apreciar las atribuciones de los distintos órganos en relación a la rendición de cuentas, conviene previamente tomar en cuenta, la forma en que se organiza el control y la distribución de competencias entre los distintos órganos que tienen a su cargo dicha función.

Sobre el particular, debe expresarse en grandes lineamientos, que el control interno es ejercido por las Contadurías Centrales bajo la superintendencia de la Contaduría General de la Nación o de las Contadurías Generales que correspondan, sin perjuicio de las funciones de índole similar de competencia de la Inspección de Hacienda. El contralor externo de la gestión económico-financiera, es conferido con carácter amplio al Tribunal de Cuentas, por el artículo 211 de la Constitución.

Completando lo expresado, cabría mencionar que la ley 13.640 introduce con carácter general el sistema de Contadurías Centrales y de Contadurías Generales. Esta organización, responde a principios de orden técnico, según los cuales, se atribuyen a las Contadurías Centrales las funciones de contralor previo, liquidación y registración analítica, y a las Contadurías Generales las de registración sintética y el contralor general de la gestión contable. Por último, la Contaduría General de la Nación, situada en la cúspide, tiene por ley, la misión de centralizar la contabilidad de la ejecución de los presupuestos de la Administración Central y la información contenida en los balances de los Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y Gobiernos Departamentales. De esta forma ha de llevar cuenta del movimiento financiero del sector público, ha de confeccionar los estados de cuentas nacionales y los de fuentes y usos de fondos para todo dicho sector.

El control externo, es ejercido por el Tribunal de Cuentas, el que, por disposición de los artículos 191, 193, 210, 211, 212, 213, 221, 225, 228, 301 y 302 de la Constitución, tiene competencia y atribuciones de dictamen, intervención, vigilancia, denuncia y dictado de normas en todo lo relativo a la gestión financiero-patrimonial de los órganos del Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, cualquiera sea su naturaleza.

El proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, ratifica la función de contralor externo, agrega el de eficiencia o mérito, y le asigna la tarea de verificar y conformar o en su defecto observar, las cuentas y las declaraciones de responsabilidad.

Para concluir el esquema, falta citar a la Oficina de Planeamiento y Presupuesto que tiene a su cargo el análisis administrativo de costos y rendimientos y la tarea de informar sobre la eficiencia de los organismos y sobre el cumplimiento de los programas.

En este marco general de distribución de competencias, toca referirse a los cometidos e participación específica de cada órgano en relación a la rendición de cuentas.

En principio es necesario expresar que sus actuaciones se encuentran reguladas por un conjunto de normas, que en forma fundamental están contenidas en la Constitución de la República. A través del proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, se procuran introducir una serie de aspectos de importancia.

Siguiendo las distintas instancias en que se opera el proceso de la rendición de cuentas, y balance de ejecución presupuestal, cabe expresar que la primera etapa de la labor se cumple en las Contadurías Centrales.

A éstas les compete confeccionar los estados correspondientes a:

- la ejecución del presupuesto, con relación a los créditos,
- la ejecución del presupuesto, con relación a los recursos,
- la aplicación de los recursos al destino para el que fueron instituidos,
- el movimiento de fondos y valores,
- la evolución de los residuos pasivos,
- la situación del tesoro.

Certificados por el auditor delegado del Tribunal de Cuentas, estos estados deben ser remitidos a la Contaduría General que corresponda, antes del 1º de marzo del año siguiente al cierre del ejercicio (art. 100). Las Contadurías Generales cumplen la tarea de verificar dichos estados, de confeccionar los resúmenes sintéticos respectivos y de formular el estado sobre el resultado del ejercicio que prescribe el numeral 2 del artículo 99.

El resumen final corresponde a la Contaduría General de la Nación a quien, además, le compete confeccionar los estados relativos a la Deuda Pública.

Al enfocar en el capítulo I de este trabajo los aspectos de orden técnico de la rendición de cuentas, ha quedado expuesta la conveniencia de consolidar en un estado integral, el resultado de la gestión de todo el sector público. Este balance general integral, está previsto en el artículo 101, donde para poder cumplir con este cometido, se prevé, que las Contadurías Generales de todos los organismos, remitan a la Contaduría General de la Nación, antes del 30 de abril del año siguiente al del cierre del ejercicio, un duplicado de las rendiciones de cuentas que formulen.

Falta agregar que las Oficinas de Planeamiento y Presupuesto, ya sean nacional, municipal o sectorial, tienen la misión de completar la rendición de cuentas confeccionando el estado que menciona el numeral del 1 del artículo 99, sobre el grado de cumplimiento de los objetivos y metas programadas.

Finalmente, cabe mencionar al Tribunal de Cuentas, cuya competencia en lo fundamental está establecida por el art. 211 de la Constitución, que le asigna con carácter amplio, la facultad de dictaminar e informar respecto de la rendición de cuentas y gestiones de todos los órganos del Estado, y la misión de presentar a la Asamblea General, la memoria anual relativa a la Rendición de Cuentas.

III. Estados de Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal, correspondientes al ejercicio 1968

A) Introducción

La última parte de este trabajo, requiere abordar el estudio de los estados demostrativos de la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal, correspondiente al ejercicio 1968.

Para realizar dicha tarea, sólo se ha podido contar con el Mensaje del Poder Ejecutivo según repartido N° 611 - Julio de 1969 de la Cámara de Representantes, Comisión de Presupuestos integrada con la de Hacienda, Carpeta N° 1491 de 1969.

Parece pertinente interpretar que los cuadros presentados en el mensaje aludido, constituyen una expresión sintética de aquéllos preparados por la Contaduría General de la Nación. Así se desprende de la letra del mensaje, donde se puntualiza: "De los estados preparados por la Contaduría General de la Nación, surgen los siguientes elementos demostrativos"... Su forma de presentación no obstante, revela una estructura alejada de lo que técnicamente se aconseja y que será el objeto de nuestras consideraciones.

B) Estructura del documento

El documento consta de nueve partes:

- La parte I se refiere al resultado del ejercicio 1968, en relación a los fondos de funcionamiento y al de subsidios;
- La parte II, contiene las cifras de recaudación de ingresos correspondientes al Fondo de Funcionamiento, al Fondo Nacional de Subsidios y al Fondo Nacional de Inversiones;
- La parte III, incluye los estados demostrativos de ejecución de los gastos, clasificados por fondos;
- La parte IV, que se titula Organismos comprendidos en el artículo 9º de la ley 11.923 del 27.3.53, aclara simplemente la forma en que fueron tratadas sus cifras;
- La parte V, Déficit de otros organismos, contiene las cifras de los organismos que han comunicado sus déficit de ejecución;
- La parte VI, Entes de Enseñanza, expresa los organismos que han remitido y los que han omitido remitir, sus respectivos balances;

- El cuadro VII, Fondo Nacional de Detracciones y Recargas, corresponde al estado de ejecución de la expresada cuenta;

- Las partes I-II y IX, contienen respectivamente los fundamentos de la política de gastos a seguir y de las reformas a realizar en el régimen tributario.

1) Características del documento

Efectuada la enumeración y el contenido de las distintas partes que contiene el documento, cabe proceder al análisis de su contenido. Este análisis debe tender a demostrar si la rendición de cuentas y el balance de ejecución presupuestal correspondientes al primer ejercicio del presupuesto por programas cumple o no, con los lineamientos de la técnica y si se encuadra o no, dentro de un régimen normativo adecuado.

Por el juego de diversos factores que se irán analizando, se puede anticipar una opinión negativa. El solo enunciado de las partes que constituyen el documento, denota a veces, un contenido no siempre ajustado a su naturaleza; es éste el caso de las partes VIII y IX, donde se explican los fundamentos de las reformas a introducir en el presupuesto del próximo ejercicio. Otras partes, como la IV, sólo hacen referencia a procedimientos seguidos para el tratamiento de cifras que no se consignan, o bien se limitan a expresar, qué organismos han cumplido o no en enviar sus correspondientes balances (parte VI, referida a Entes de Enseñanza). Otras, finalmente, sólo ofrecen cifras parciales, que están referidas a aquellos Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que han denunciado sus déficit de gestión.

A lo expresado, debe agregarse, que no se encara esta rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal, dentro de un régimen similar al del artículo 99 del Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera que marca una estructura y contenido, en general acertados. Aún cuando pueda no ser considerada la aludida, la norma vigente, nada obsta, desde el punto de vista técnico a la presentación de los estados que en ella se enumeran, así como a la inclusión de un estado relativo a la ejecución patrimonial. En este sentido, consideramos que el régimen normativo no podría ser invocado como impedimento, para la consagración de las soluciones más aconsejables desde el punto de vista técnico.

Los estados demostrativos presentados en el presupuesto objeto de nuestra consideración, son los siguientes:

- el del resultado del ejercicio;
- el de la ejecución del presupuesto con relación a los créditos;
- el de ejecución de recursos.

Carece en cambio de estados, sobre:

- el cumplimiento de objetivos, metas y costos comparativos de programas;
- sobre la aplicación de los recursos a su destino específico;
- sobre el movimiento de fondos y valores;
- sobre la evolución de los residuos pasivos;
- sobre la situación del Tesoro;
- sobre la Deuda Pública;
- sobre la ejecución patrimonial.

Se trata pues, de un documento incompleto, que omite la presentación de diversos estados demostrativos de la gestión.

El análisis particular de los estados demostrativos que contiene el documento, y que están incluídos en las partes I, II y III, no dan lugar a un juicio más favorable; en ellos también se incurre en un serio alejamiento de carácter técnico, no justificable en fundamentos de orden normativo.

En el cuadro I, por ejemplo, correspondiente al resultado del ejercicio, no se aclara si la cifra que figura como gastos presupuestales del ejercicio, corresponde a los compromisos del mismo.

El cuadro II, que trata de los estados demostrativos de los recursos, no contiene los elementos que prescribe el numeral 4 del artículo 99, que es ajustado desde el punto de vista técnico: monto calculado, monto efectivamente recaudado y saldo entre lo previsto y recaudado. El estado presentado se limita a ofrecer las cifras de recaudaciones habidas, de acuerdo a la clasificación de ingresos establecida en la resolución del Ministerio de Hacienda del 20/11/50.

El cuadro III, correspondiente al balance de ejecución de los gastos, merece consideraciones más amplias. En la parte literaria en él contenida se lee: "De los Estados demostrativos del Balance de Ejecución Presupuestal, preparado por la Contaduría General de la Nación, en un todo de acuerdo con la forma prescripta por el art. 43 de la Ley 11.925 del 27 de marzo de 1953 (el subrayado es nuestro).

A texto expreso, como queda de manifiesto, el estado de ejecución con respecto a los gastos, se estructura en función de una norma de la ley de Ordenamiento Financiero de 1953, quizás, porque se interprete que es ésta la disposición vigente.

El mencionado artículo 43 de la ley 11.925, establece en lo pertinente, que la Contaduría General de la Nación presentará al Poder Ejecutivo, dentro de los cuatro meses siguientes a la clausura del ejercicio anual, el balance de ejecución presupuestal, expresando en cuanto a los egresos:

- A) Las cantidades autorizadas en cada rubro o partida de gasto;
- B) El importe de lo imputado provisoriamente y definitivamente en cada rubro o partida de gasto;
- C) Los saldos representativos de economías que resulten en cada rubro o partida de gasto y
- D) El importe pagado globalmente por obligaciones derivadas del cumplimiento del Presupuesto, y el saldo pendiente de pago.

Por su parte el artículo 99, numeral 3, indica que con relación a los créditos el balance de ejecución ha de contener:

- a) Monto del crédito original;
- b) Modificaciones introducidas en el transcurso del ejercicio;
- c) Monto definitivo al cierre del ejercicio;
- d) Compromisos contraídos;
- e) Saldo no utilizado;
- f) Compromisos incluídos en orden de pago;
- g) Residuos pasivos.

No nos mueve el interés de dilucidar, cuál es, desde el punto de vista jurídico, la norma vigente. El artículo 43 de la ley 11.925, estructurado en un período de vigencia del presupuesto tradicional, pone el acento en materia de ejecución de los gastos en una clasificación por objeto del gasto. El artículo 99, num. 3, habla de ejecución del presupuesto con relación a los créditos. El crédito dentro de cada programa, se asigna a nivel de renglón, o de rubro. Esto significa que la ejecución presupuestal de gastos, estará referida a cada programa, y dentro de éste, a los renglones y rubros en él contenidos. Lo importante, es que esta estructura permite conocer el proceso de las obligaciones dentro de cada programa, en forma similar, al ejemplo técnico ofrecido en el capítulo I, anexo "I".

Este criterio, sin embargo puede ser perfectamente trasladado dentro del artículo 43 de la ley 11.925, sin violentar su contenido, porque es el único criterio ajustado a la naturaleza de un presupuesto por programas.

En lo demás, no existen aspectos dignos de hacer resaltar; la interpretación del artículo 43 de la ley 11.925, es extensamente tratada en el mencionado trabajo del Cr. De Marco (22) y sobre la estructura del art. 99 del Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, nos hemos referido en el capítulo II de este trabajo.

2) Comentarios

El carácter extremadamente sintético e incompleto del documento inserto en el Mensaje que consideramos, su estructura no siempre acorde a los requerimientos técnicos, hacen obligatorio intentar algunas conclusiones, que indiquen el camino de futuro a seguir, para una correcta aplicación del andamiaje técnico y normativo.

En el primer capítulo de este trabajo, hemos tratado de exponer la finalidad y alcance de la rendición de cuentas como acto de control conclusional de la gestión del órgano administrador, destacando la especificidad de algunos caracteres, cuando la rendición responde a un presupuesto por programas.

Completando el aspecto teórico, hemos estudiado en el capítulo II, el marco de reformas que incluye el Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, tratando de señalar las concordancias o discrepancias entre la norma y la teoría. Esta confrontación, ha puesto en evidencia un loable propósito en la materia, con buenos avances en los aspectos contables y de contralor.

Este enfoque teórico primero, y los comentarios de las disposiciones contenidas en el Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera luego, aportan los elementos de juicio, en los que se apoyan las conclusiones que el documento en cuestión pueda merecernos.

La primera conclusión que surge, es que, el expresado documento, no está encauzado dentro de un marco lógico, como serían las disposiciones del Proyecto de Ley de Contabilidad, y que significa desde el punto de vista técnico, un documento objetable.

Si es condición esencial en materia de rendición de cuentas, brindar la mayor y más amplia información sobre la gestión, el documento puesto a nuestro alcance no cumple esa finalidad, porque resulta ser confuso e incompleto, por oposición a todo lo claro y completo que debiera ser.

(22) Cr. Hugo A. De Marco, op. cit.

Esta conclusión no se refiere exclusivamente a la faz programática, donde hemos señalado la inexistencia de estados correspondientes a la ejecución de los programas, sino que es extensiva a los aspectos del control financiero tradicional. En este sentido, carece de estados que reflejen acabadamente la gestión financiera y patrimonial. Por otra parte, lo que se ofrece en materia de ejecución presupuestal, es insuficiente.

Si insuficiente es la información que se brinda respecto al presupuesto nacional, mucho más resulta serlo en relación al sector público en general. No existe ningún balance consolidado de cuentas del sector público y sólo se ofrecen cifras parciales de algunos organismos. Tampoco permite conocer la actuación del Estado, o mejor dicho el resultado de la actuación del Estado, en el ámbito de la economía del país. Con esto se omite una información de real importancia, si se tiene en cuenta el peso de la participación estatal en la vida económica nacional.

En forma especial, debe insistirse sobre la falta de estados que demuestren la ejecución de los programas, porque esta omisión desvirtúa la esencia del presupuesto por programas.

Con el presupuesto por programas, las asignaciones son votadas para alcanzar logros y resultados predeterminados. Esto indica, que la rendición de cuentas debe demostrar el grado de cumplimiento de estos programas y la eficiencia de su ejecución, como medio de juzgar finalmente si el órgano administrador ha cumplido o no, y con qué grado de eficiencia lo ha hecho, el plan de realizaciones que le ha fijado el Parlamento, en el acto de aprobar el presupuesto.

Si la rendición de cuentas correspondiente al ejercicio 1968, no se encara dentro de una estructura acertada, similar a la que prescribe el art. 99 del Proyecto de Ley de Contabilidad, si, se aparta de los preceptos que en la materia dicta la técnica, y, si por último no ofrece un panorama completo de la gestión económica, financiera y programática llevada a cabo por el órgano administrador, es de toda utilidad intentar una explicación sobre las distintas causas que han llevado a este resultado.

En primer término, no cabe atribuir responsabilidad en el problema a la legislación que pueda ser considerada vigente. Repetimos que aquélla no puede ser impedimento para una solución técnica, acorde a la naturaleza del presupuesto por programas.

La rendición de cuentas correspondiente al ejercicio 1968, es fundamentalmente el fruto de deficiencias tales, como los defectos del presupuesto por programas, votado para el período 1968 - 1972, y de diversas fallas de orden institucional, funcional y práctico.

El presupuesto por programas correspondiente al ejercicio 1968, es en buena medida consecuencia de esas deficiencias de orden institucional, funcional y práctico, y a su vez todos estos factores conjuntamente repercuten en todo el proceso de ejecución presupuestal que culmina con la rendición de cuentas.

- defectos del presupuesto por programas del año 1968

Transcribimos del trabajo sobre presupuestos por programas en la Administración Central:

"Como apreciación general, puede señalarse que el Presupuesto aprobado por el Legislativo, resultó un documento confuso, donde los créditos correspondientes a un mismo programa se dispersan a través de dos tomos. En otro aspecto, el articulado de la ley, introduce modificaciones a aquéllos, motivadas por variantes introducidas en el proceso parlamentario o por la intención de lograr economías en un presupuesto que de antemano se conocía deficitario, las que resultan ser de difícil interpretación o cálculo".

"El conjunto de normas citadas, contenidas en el texto de la ley 13.640, algunas de difícil interpretación, determinó un presupuesto que, en los hechos, careció de cifras globales de exrcisos. Los resúmenes presentados pierden todo valor, en razón de los diversos artículos que imponen modificaciones. Dado que, simultáneamente, no se formula un presupuesto de recursos, es claro que el presupuesto aprobado no cumple alguna de sus funciones básicas, la de previsión e información, y la de un acto deliberado del Poder Legislativo de aprobación de los lineamientos de la política del gobierno que debe llegar rápidamente a conocimiento de las oficinas que deben ejecutar los programas".

"Su misma complejidad impone la publicación inmediata a breve plazo, la que de acuerdo a las normas legales compete a la Contaduría General de la Nación. La labor de ajuste, recomendada en diversos artículos a la mencionada oficina, no obstante la existencia de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto, demandó un largo período, y recién en el mes de octubre del siguiente año comenzó la impresión, por incisos, del documento presupuestario, que regiría en ese año 1968".

A estas apreciaciones de carácter general formuladas al presupuesto correspondiente al período 1968 - 1972, se agregan otras consideraciones más particulares sobre algunos de sus aspectos.

Por ejemplo, con referencia a la parte programática, se destaca en el trabajo aludido, lo siguiente:

"a) Programas de funcionamiento:

i) La clasificación sólo llega a nivel de programas, que establecen cometidos genéricos, sin determinar su estructura interna (apertura en subprogramas y actividades). El desflose en subprogramas y actividades solicitados en las instrucciones en la fase de preparación del presupuesto, fue omitido en el documento presentado a discusión parlamentaria, en atención de las limitaciones mencionadas, derivadas de la falta de antecedentes y experiencia en la materia.

En esta forma se dio cumplimiento a lo preceptuado en las normas constitucionales (art. 214 y 215), pero no se satisfacen los requisitos de la técnica de presupuesto por programas, dado que se impide conocer las responsabilidades en la ejecución y determinar volúmenes de trabajo y sus correspondientes costos, fundamentales allí donde no sea posible determinar resultados finales en los programas".

"ii) La apertura programática realizada se vio altamente condicionada por la estructura administrativa existente.

Los programas se identificaron, frecuentemente, con los presupuestos o con la estructura orgánica interna de los servicios; algunos programas, por el contrario, unen los presupuestos de varias reparticiones administrativas. En general se recurre a unidades presupuestarias amplias, lo cual es favorable desde el punto de vista de la flexibilidad en la ejecución".

"iii) Se aprecia, en el conjunto, falta de uniformidad en la clasificación realizada, lo que no es totalmente imputable a las características institucionales o administrativas, dado que pueden señalarse diferencias en los criterios empleados en la apertura de programas".

"iv) Al procederse en los términos señalados en los puntos anteriores la formulación programática realizada carece de metas precisas, y no pudo, en consecuencia, realizarse un análisis de prioridades".

"En carácter general, lo que existe en los programas de funcionamiento, es una descripción de cometidos de la unidad ejecutora, o una enunciación de los propósitos o finalidad que se persiguen, aunque muy poco precisa, sin establecerse metas homogéneas y cuantificables de volumen de trabajo a realizar o del producto o resultado final que se logrará a ese programa".

Se expresa, no obstante, que en algunos programas que se citan a vía de ejemplo, se pone un esfuerzo por cuantificar volúmenes, pero que esas unidades carecen de correlación con su costo, y que en definitiva ningún programa contiene la cuantificación de objetivos del programa en términos de productos finales a alcanzar y su relación frente a las necesidades públicas a cubrir.

Luero de estas consideraciones, surge como perfectamente adecuado el siguiente comentario:

"Las deficiencias señaladas privan de su sentido a la técnica del presupuesto por programas, si bien es de toda lógica que se presente en esta primera etapa de implantación del presupuesto por programa, realizado en forma ambiciosa en cuanto a su ámbito, y en que se carecen de antecedentes que permitan formular previsiones correctas. Es de esperar que, en breve plazo se realicen los estudios que posibiliten la determinación y cuantificación de unidades significativas de productos finales o de volumen de trabajo en sectores de programación importantes en la economía, y se procure, en lo posible, obtener costos y coeficientes de rendimientos".

El presupuesto para el año 1963, carece por un lado de un plan económico concreto en que apoyarse. Desde otro ángulo, tampoco sirve de instrumento de racionalización administrativa, por cuanto no muestra los resultados de la actuación del Estado, en términos de eficiencia. Por estas razones, y al no contar con lo que técnicamente se reconoce como programas, pierde la naturaleza de tal.

A esas deficiencias de fondo que desvirtúan la esencia del presupuesto por programas, podrían agregarse otras puntualizaciones que atienden a diversos aspectos.

Por ejemplo, en materia de sueldos, se reitera la vieja práctica de presentar en forma analítica la relación de cargos. Con ello se incurre en un detallismo inadecuado, que es contrario a los principios de la técnica presupuestal y que tampoco responde a los requerimientos constitucionales.

En otro aspecto, el presupuesto por programas necesita un buen grado de movilidad del personal, como medio de lograr una adecuada redistribución dentro del aparato administrativo. Esto hubiese significado una modificación importante al régimen de promoción de los funcionarios, que no se llevó a cabo, posiblemente, para no trastocar derechos o expectativas hasta entonces consagradas en la legislación.

Deteniéndonos en los aspectos de clasificaciones de gastos, comprobamos que el presupuesto carece de una clasificación funcional y de una clasificación económica. En sustitución de la primera, su omisión impide conocer de inmediato, el efecto de las transacciones del sector público sobre la economía general.

Estas deficiencias del presupuesto para 1968/1972, pueden ser explicadas por distintas circunstancias. En principio, no debe perderse de vista, que el gobierno que asumió el poder en marzo de 1967, debió encarar en el corto término de seis meses, la formulación del primer presupuesto por programas. Este hecho, unido a la implantación de un nuevo marco institucional, como consecuencia de la reorganización dispuesta en la Constitución de 1967, impusieron limitaciones de orden práctico y de tiempo.

Por otra parte, la falta de una política económica y de desarrollo, que debió haber trazado el nuevo gobierno, y la ausencia de planificación, limitaron ya, en su punto de partida, las posibilidades del nuevo presupuesto.

Por último, defectos de orden orgánico, como ser, la no existencia de una oficina de presupuesto, para citar uno de los más importantes, sellaron negativamente la suerte de este presupuesto.

- deficiencias de orden práctico, orgánico y funcional

Un concepto muy difundido con relación al presupuesto por programas, es que, el éxito de su implantación está condicionado a la existencia de una oficina central de presupuesto, conjuntamente con distintas unidades sectoriales de planeamiento y presupuesto.

La Oficina Central de Presupuesto es una consagración en nuestra legislación, que data del año 1964. La ley 13.320 del 28/12/64, dispone la creación de la Dirección General de Presupuesto, en la órbita del Ministerio de Hacienda. Esta oficina, sin embargo, nunca entró a funcionar.

Más tarde, la Constitución de 1967, crea la Oficina de Planeamiento y Presupuesto, con la misión entre otras, de asesorar en la formulación del presupuesto nacional.

Por último el decreto N° 160/67 del 1º de marzo de 1967, sobre distribución de competencias entre los ministerios, atribuyó competencia en la materia, al Ministerio de Hacienda.

Dice el apartado 16 del art. 4 del expresado decreto, que al Ministerio de Hacienda, le corresponde el "concierto de trabajos y de soluciones generales atinentes al Presupuesto Nacional, a la Rendición de Cuentas y al Balance de Ejecución Presupuestal".

Con esta disposición, se consagra la participación del Ministerio de Hacienda en las tareas relativas al Presupuesto, tareas que tradicionalmente, han sido de su desempeño. Esta solución, no puede ser admitida sino con carácter precario y como una salida momentánea para poder cumplir en un plazo perentorio con las tareas de presupuestación en virtud de que la flamante Oficina de Planeamiento y Presupuesto no estaba aún organizada y no se contaba con el necesario equipo de personal para abordar esa labor.

La solución de fondo, no admite otro camino que el de colocar a la Oficina de Planeamiento y Presupuesto ya que ha sido creada, en su verdadero rol de oficina central en la materia, sobre bases técnicas adecuadas y con definidas competencias en los procesos de formulación y ejecución presupuestal. En forma paralela es necesario crear y poner en funcionamiento, las correspondientes unidades sectoriales de planeamiento y presupuesto.

Es seguramente el mencionado, el requisito más importante, para evitar que se siga naufragando en toda la importante área que corresponde a la gestión presupuestaria. Cabe recordar que la ley 13.640, no solucionó en la forma adecuada la función de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto, ya que las disposiciones en ella contenidas, sólo tocan aspectos parciales, que no van al fondo del problema.

Otro aspecto que se dejó de lado, fue el de la creación de unidades sectoriales de planeamiento y presupuesto, al quedar eliminados del proyecto de presupuesto, diversos cargos propuestos a tal fin.

De esta forma, las unidades sectoriales, quedaron reducidas a pocos ministerios, dejándose supeditada la creación en otros ministerios, a la obtención del personal correspondiente.

Conjuntamente con la función de estos organismos, debe procurarse la acción coordinada de la Oficina del Servicio Civil, en la tarea de llevar a cabo, la implantación de las técnicas de dirección de personal y de racionalización administrativa. En esta área, es de importancia lograr para toda la administración pública, centralizada y descentralizada, una reorganización de la estructura de cargos, mediante la racionalización de escalafones, denominaciones y retribuciones. A pesar del esfuerzo realizado por un grupo de trabajo, para concretar estos fines en el último presupuesto, sus resultados no fueron incorporados al proyecto respectivo.

En lo que toca a la Contaduría General de la Nación, entendemos que ella debe estar ubicada en calidad de órgano de control y superintendencia, cumpliendo las funciones que le ha indicado el Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, y limitándose exclusivamente a los aspectos contables y de control de la ejecución del presupuesto.

Otro aspecto que no debe descuidarse, es que un cambio de régimen en el ámbito presupuestario, requiere tanto en la etapa de formulación como de ejecución, una gran experiencia y especialización. Es necesario instruir y preparar al personal de la administración pública afín a esas tareas. Estas adecuaciones no pueden improvisarse y demandan un cierto período de adiestramiento que en el caso no se ha cumplido.

Estas consideraciones pueden hacerse extensivas a la forma en que debió aplicarse el Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera; su aprobación y puesta en práctica se operó en plena marcha del ejercicio. Esto determinó que en pleno proceso de ejecución presupuestaria fuera necesario aplicar normas nuevas, sin el debido asesoramiento y difusión previas.

Todos estos factores, unidos a la tradicional pesadez en los trámites, deficiencias de locales, carencias de equipo, etc. dan una visión bastante clara de los distintos obstáculos que conspiraron contra el buen éxito de la empresa.

De todo este análisis, se concluye que la rendición de cuentas y el balance de ejecución presupuestal correspondiente al año 1968, no son sino el reflejo de un conjunto de deficiencias, que ocurren en el presupuesto primero, y en la ejecución presupuestal después, como consecuencia de fallas institucionales y de implantación, que han relegado al campo de lo meramente teórico, el importante plan de reformas administrativas introducido en el régimen legal. Por eso puede indicarse, que las posibilidades de corregir en el futuro, los defectos que hoy se anotan en la rendición de cuentas y en el balance de ejecución presupuestal, están en buena parte supeditadas a la implantación de una serie de medidas previas, que fundamentalmente serían:

- adecuación del presupuesto por programas, vinculándolo con un proceso de planificación efectivo, respecto al cual, el presupuesto sea la traducción de un conjunto de programas y de proyectos a lograr en el corto plazo;
- asignación de responsabilidades dentro del sector público, claramente expresadas en el presupuesto por programas;
- reestructuración de las unidades ejecutoras en la medida que sean compatibles con una buena organización administrativa;

- creación en el más breve plazo de una oficina central de presupuesto, o asignación de cometidos concretos en la materia, a la actual Oficina de Planeamiento y Presupuesto;
- creación y puesta en funcionamiento de unidades sectoriales de planeamiento y presupuesto, que actúen en coordinación con la oficina central;
- adecuación del sistema de contabilidad, y de rendición de cuentas, a las normas del Proyecto de ley de Contabilidad y Administración Financiera, sin perjuicio de las modificaciones que la experiencia aconseje; como medio de lograr la información necesaria para la correcta formulación, ejecución y control presupuestarios, especialmente en aquella rama de la contabilidad que permite el control de la realización de los programas y sus costos.
- comprensión en el más alto grado y a todos los niveles, especialmente políticos, de que la importancia de los cambios consagrados en la Constitución, leyes y otras normas, radica en su puesta en práctica.

CAMARA DE REPRESENTANTES

RENDICION DE CUENTAS Y BALANCE DE
EJECUCION PRESUPUESTAL

Montevideo, 30 de junio de 1969.

Señor Presidente de la Asamblea General
Doctor Alberto Abdala:

El Poder Ejecutivo en cumplimiento de lo dispuesto en el apartado último del Artículo 214 de la Constitución de la República, tiene el honor de someter a consideración de esa Asamblea General, la Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal, correspondiente al Ejercicio 1968.

I

RESULTADO DEL EJERCICIO 1968

De los estados preparados por la Contaduría General de la Nación surgen los siguientes elementos demostrativos:

FONDO DE FUNCIONAMIENTO

Recursos Ejercicio 1968	\$ 45.649:462.866
Gastos Presupuestales Ejercicio 1968	\$ 47.415:941.251
Déficit Ejercicio 1968	\$ 1.766:478.385

FONDO NACIONAL DE SUBSIDIOS

Recursos Ejercicio 1968	\$ 474:712.452
Gastos Presupuestales Ejercicio 1968	\$ 2.672:278.396
Déficit Ejercicio 1968	\$ 2.197:565.944

Además, de los resultados arriba mencionados, corresponde señalar que hay obligaciones, no imputadas, realizadas en cumplimiento de disposiciones legales vigentes y que corresponden a gastos del Ejercicio 1968 y anteriores, aprobados por el Poder Ejecutivo, que ascienden a la suma de pesos 141:463.817, para los cuales es necesario arbitrar financiación.

II

INGRESOS

Las cifras de recaudación en el Ejercicio 1968 son las siguientes, de acuerdo a la clasificación que fuera establecida por Resolución del Ministerio de Hacienda del 20 de Noviembre de 1950:

A) FONDO DE FUNCIONAMIENTO

<u>Impuestos</u>	\$ 28.776:330.287
<u>Tasas</u>	\$ 614:801.532
<u>Contribuciones de mejoras</u>	\$ 7.396
<u>Ingresos del Dominio</u>	\$ 361:593.590
<u>Ingresos Extraordinarios</u>	\$ 268:363.612
<u>Ingresos Varios</u>	\$ 11.069:435.500
<u>Reintegros</u>	\$ 4.881:461.923
<u>Total de Ingresos:</u>	\$ 45.971:993.840

a deducir:

Premio Estímulo, Artículo
110 de la Ley 13.640 del
26 de Diciembre de 1967.

Total General:

\$ 322:530.974
\$ 45.649:462.866

B) FONDO NACIONAL DE SUBSIDIOS

<u>Impuestos</u>	\$ 498:018.999
<u>Contribuciones de mejoras</u>	\$ 17.218
<u>Total de Ingresos:</u>	\$ 498:036.217

a deducir:

Premio Estímulo, Artículo
110 de la Ley 13.640 del
26 de Diciembre de 1967. \$ 892.547

Porcentaje s/recaudación
que no ingresa al Fondo
General.

\$ 22:431.218

\$ 23:323.765

Total General:

\$ 474:712.452

C) FONDO NACIONAL DE INVERSIONES

<u>Impuestos</u>	\$ 1.512:039.868
<u>Ingresos Extraordinarios</u>	\$ 94.285
<u>Total Ingresos:</u>	\$ 1.512:134.153

a deducir:

Premio Estímulo, Artículo
110 de la Ley 13.640 del
26 de Diciembre de 1967. \$ 1:105.093

Porcentaje s/recaudación
que no ingresa al fondo
general.

\$ 75:610.968

\$ 76:716.061

Total General:

\$ 1.435:418.092

III

GASTOS

De los Estados demostrativos del Balance de Ejecución Presupuestal, preparado por la Contaduría General de la Nación, en un todo de acuerdo con la forma prescripta por el Artículo 43 de la Ley 11.925 del 27 de marzo de 1953, de Ordenamiento Financiero y Reajuste Administrativo, y remitido al Ministerio de Hacienda, dentro de los plazos legales, surgen los siguientes detalles:

1). FONDO DE FUNCIONAMIENTO

A).	<u>Autorizado</u>	\$ 50.659:718.459
B).	<u>Imputación</u>	
	Definitiva	\$ 45.034:587.951
	Provisoria	\$ 2.381:353.300
C).	Saldo no dispuesto	\$ 3.243:777.208
D).	<u>Pagos realizados</u>	
	Total de Imputación	\$ 47.415:941.251
	Pagado	\$ 41.452:643.186
	Saldo Pendiente de pago	\$ 5.963:298.065

Discriminación del Saldo

Deuda de Tesorería	\$ 3.581:944.765
Residuos Pasivos	\$ 2.381:353.300
	\$ 5.963:298.065

2). FONDO NACIONAL DE SUBSIDIOS

A)	<u>Autorizado</u>	\$ 4.539:477.140
B)	<u>Imputación</u>	
	Definitiva	\$ 2.672:278.396
C)	Saldo no dispuesto	\$ 1.867:198.744
D)	<u>Pagos realizados</u>	
	Total de Imputación	\$ 2.672:278.396
	Pagado	\$ 2.492:727.877
	Saldo Pendiente de Pago	\$ 179:550.519
	<u>Discriminación del Saldo</u>	
	Deuda de Tesorería	\$ 179:550.519

3). FONDO NACIONAL DE INVERSIONES

A) Autorizado

Cuenta IMOP	\$ 8.011:462.540	
Cuenta IEMH	\$ 2.040:936.376	
		\$ 10.052: ^a b 8.916

B) Imputación

Cuenta IMOP		
Definitiva	\$ 2.221:761.988	- \$ 2.221:761.988
Cuenta IEMH		
Definitiva	\$ 642:023.781	
Provisoria	\$ 4:600.000	\$ 646:623.781 - \$ 2.868:385.769

C). Saldo no dispuesto

\$ 7.184:013.147

D). Pagos realizados

Total Imputación		\$ 2.868:385.769
Pagado Cuenta IMOP	\$ 962:123.496	
Pagado Cuenta IEMH	\$ 619:326.781	- \$ 1.571:450.277
Saldo pendiente de pago:		\$ 1.286:935.492

Discriminación del Saldo

Residuos Pasivos		\$ 1.286:935.492
------------------	--	------------------

IV

ORGANISMOS COMPRENDIDOS EN EL ARTICULO 9º DE
LA LEY 11.923 DEL 27 DE MARZO DE 1953

Con respecto a estos Organismos que pagan sus presupuestos con rentas propias, se debe hacer notar que en los estados de Ejecución Presupuestal, se han incluido las asignaciones presupuestales autorizadas en el Presupuesto Nacional de Sueldos, Gastos e Inversiones, como totalmente gastadas tomándose las mismas cifras como recursos, siguiendo el mismo criterio utilizado en las Rendiciones de Cuentas elevadas por el Poder Ejecutivo en ejercicios anteriores.

A pesar de que O.S.E., I.N.V.E., Caja de Retirados y Pensionistas Militares, Caja de Compensaciones por Desocupación en las Barracas de Lanas, Cueros y Afines, Caja de Compensaciones por Desocupación en la Industria Frigorífica, han presentado sus Balances de Ejecución Presupuestal, lo han hecho dejando un margen muy pequeño de tiempo, para que la Contaduría General de la Nación, pudiera hacer el estudio de los mismos, razón ésta por la que no se han incorporado las cifras denunciadas.

Luego de ser verificadas serán elevadas a la Asamblea General.

V

DEFICIT DE OTROS ORGANISMOS

Se han recibido de Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, en cumplimiento de disposiciones legales vigentes, varias comunicaciones denunciando sus déficits de gestión, pendientes de financiación de acuerdo al siguiente detalle:

S.O.Y.P.

Ejercicio 1967 (Diferencia entre estimado y real)	\$ 2:052.698,41
Ejercicio 1968 (Estimado)	<u>\$ 20:566.256,26</u>
	\$ 22:618.954

A.F.E.

Ejercicio 1968 (Estimado)	<u>\$ 1.188:200.000</u>
	<u>\$ 1.210:818.954</u>

Se han recibido además los balances de explotación de Administración Nacional de Puertos, del que surge un Superávit de \$ 378:467.103 y Administración de Obras Sanitarias del Estado, que denuncia Déficit de \$ 11:458.910 que enjugará el Organismo con su fondo de reserva, según lo dispuesto por el Artículo 7º de la Ley 11.907 del 19 de Diciembre de 1952.

VI

ENTES DE ENSEÑANZA

En la formulación de los estados de Ejecución Presupuestal de estos Organismos, se ha adoptado el siguiente procedimiento:

Excepto el Consejo Nacional de Enseñanza Secundaria y Universidad del Trabajo, los que los han enviado, pero no con la antelación necesaria, para ser incluidos en los estados respectivos, estos Organismos no enviaron a la Contaduría General de la Nación sus Balances de Ejecución Presupuestal, por tal motivo, ha debido seguirse el procedimiento de considerar como gastados los importes liquidados.

En cuanto a la obligación establecida por el Artículo 111 de la Ley N° 12.803 del 30 de noviembre de 1960, han enviado el presupuesto para 1969, según lo dispone dicha norma legal, el Consejo Nacional de Enseñanza Primaria y Normal, Universidad de la República y Universidad del Trabajo, presupuestos que se elevan al Poder Legislativo.

VII

FONDO DE DETRACCIONES Y RECARGOS

Tal como surge del estado adjunto, las recaudaciones por el Ejercicio 1968 del Fondo de Detracciones y Recargos, ascendió a la suma de pesos 11.808:460.166, que fueron distribuidos de la siguiente manera:

FONDO NACIONAL DE INVERSIONES

Artículo 385. Inciso 2. Ley 26/12/67 \$ 130:000.000

FONDO ESTABILIZACION DE CARNES

Artículo 47. Ley 8/9/67 \$ 200:000.000

FINANCIACION DE SALDOS NO COMPENSADOS CON CARGO AL TESORO NACIONAL Y FINANCIACION DE DEFICIT

Ley 31/1/64 y 13/2/67 \$ 1.180:846.016

RENTAS GENERALES

Artículo 80 - Ley 31/1/64 -

4 %	\$ 472:338.407
Saldos sin distribuir	\$ 9.825:275.743
	<u>\$ 10.297:614.150</u>
	<u>\$ 11.803:460.166</u>

VIII

El Poder Ejecutivo, consciente de las dificultades por las que atraviesa el País, ha entendido conveniente no propiciar aumentos excesivos en el gasto público. La política iniciada en 1968, de contracción del nivel de precios e ingresos, ha traído como consecuencia que se hayan obtenido resultados altamente satisfactorios en el Balance de Ejecución Presupuestal, habiéndose logrado una muy sensible disminución en los déficits de Caja y de Competencia, así como un cumplimiento regular de las fechas de pago de las retribuciones de los funcionarios de la Administración Central.

La política con que el Poder Ejecutivo enfrenta sus gastos en 1969 se enmarca dentro de los mismos lineamientos, y es su propósito seguirla en el próximo año, en tanto los esfuerzos que el País realiza para recomenzar el desarrollo de su economía se hagan visibles por un aumento real de su producto bruto nacional.

Se ha entendido que, habida cuenta del notorio incremento aprobado para el corriente año de 1969 en las retribuciones correspondientes al salario familiar, resultaba desde todo punto de vista conveniente propiciar una política salarial que, al mismo tiempo que otorga un aumento porcentual general para todos sus funcionarios, no dejare de atender las necesidades del núcleo familiar.

El Poder Ejecutivo comprende que el aumento porcentual que se propicia no esté a la altura de las aspiraciones de los funcionarios públicos, pero considera del caso señalar que el referido aumento es equivalente al incremento del costo de la vida ocurrido entre los doce meses transcurridos entre el 1º de julio de 1968 y el 30 de junio de 1969. El esfuerzo de recuperación de la economía nacional en que está empeñado el Gobierno, no permite otorgar mejoras salariales a niveles superiores que los que por este proyecto de ley se propician. Sin embargo, cabe señalar que, dado el notorio abatimiento de la inflación producido en el período antes señalado, supone el mantenimiento del poder de compra del funcionaldo.

Aumentos mayores harían imposible el pago de las asignaciones presupuestales, incluyendo los sueldos; por efecto de lo cual la meta fijada en la política contra la inflación se vería, sin duda alguna, considerablemente sobrepasada, con perjuicio de la remuneración real de los funcionarios, tornando ilusorios los aumentos concedidos.

En el difícil proceso de la lucha contra la inflación cuyos resultados fueron objeto de expresivo encogimiento en las últimas deliberaciones del CIAP y otros Organismos Internacionales, con una economía que ha provocado un considerable deterioro en el producto bruto nacional, un gasto público fuera de las posibilidades nacionales, significaría el aumento de la demanda global sobre una oferta rígida de bienes y servicios disponibles, tornando inútiles los resultados obtenidos; para volver así a vivir el doloroso proceso de una inflación galopante tal como conociera el País hasta la iniciación de la nueva política económica en la que el Gobierno se encuentra empeñado.

Es propósito del Poder Ejecutivo, dentro de sus facultades constitucionales y legales, continuar con la política ya iniciada de tratamientos similares para los distintos sectores de la Administración Pública.

Comisión de Presupuestos
integrada con la de Hacienda

RENDICION DE CUENTAS

EJERCICIO 1968

EGRESOS

Artículos Página

Rendición de Cuentas y Financiación del Déficit	1º a 6º	1 a 2
RETRIBUCIONES PERSONALES Y COMPLEMENTARIAS		
Retribuciones Generales y Escalafones	7º a 13	3 a 8
Escalafón técnico-profesional especial	14 a 22	9 a 11
Complementos Generales	23	12
Prima por Hogar Constituido	24 a 38	13 a 16
Contrataciones Especiales	39	17
Presidencia de la República. Inciso 2. (Oficina Nacional del Servicio Civil, COPRIN, Dirección Nacional de Vivienda)	40 a 71	18 a 31
Ministerio de Defensa Nacional. Inciso 3.	72 a 103	32 a 41
Ministerio del Interior. Inciso 4	104 a 121	42 a 47
Ministerio de Hacienda. Inciso 5	122 a 151	48 a 59
Ministerio de Relaciones Exteriores. Inciso 6	152	60
Ministerio de Ganadería y Agricultura. Inciso 7	153 a 155	61 a 62
Ministerio de Industria y Comercio. Inciso 8	156 a 161 y 192	63 a 64 y 73
Ministerio de Transporte, Comunicaciones y Turismo. Inciso 9	162 a 172	65 a 67

	<u>Artículos</u>	<u>Página</u>
Ministerio de Obras Públicas. Inciso 10	173 a 180	68 a 70
Ministerio de Cultura. Inciso 11	181 a 213	71 a 77
Ministerio de Salud Pública. Inciso 12	214 a 219	78 a 80
Ministerio de Trabajo y Seguridad So- cial. Inciso 13	220 a 224	81 a 82
ORGANISMOS DEL ARTICULO 220 DE LA CONSTITUCION		
Organismos docentes. Incisos 23, 24, 25 y 26	225 a 226	83
Servicios Generales	227 a 229 y 280	84 y 118
Normas de Ordenamiento Financiero. Rentas afectadas	230 a 231	85
Fondo Nacional de Subsidios	232 a 235 y 275 a 276	86 a 88 y 117
Fondo Nacional de Inversiones	236 a 258 y 279	89 a 110 y 118
Normas de Ejecución Presupuestal	259 a 261 y 277	111 a 112 y 117
Disposiciones Varias	262 a 274 y 278	113 a 116 y 118

IX

La financiación del Presupuesto que se propicia se inscribe en la orientación general de la política fiscal en el sentido de obtener los recursos de las fuentes tributarias y en lo posible de la tributación directa.

Además se continúa, con la tendencia iniciada por la actual administración de ir logrando cada vez una mayor simplificación y racionalización en el sistema y en las normas tributarias.

A fin de lograr un mayor aporte de la tributación directa se propician las modificaciones al Impuesto a la Renta de las Personas Físicas ajustando el mecanismo de determinación de la renta neta de la categoría personal. Pues mientras el sistema previsto en la Ley N° 13.586 de 13/2/67 era el de un tratamiento menos equitativo para los contribuyentes de ingresos más bajos, el régimen instaurado por la Ley N° 13.637 de 21 de diciembre de 1967 significó, tal como lo demostró la experiencia, una liberalidad excesiva para personas con alta capacidad contributiva.

El mecanismo que se propicia, el de computar como renta gravada el monto que excede un mínimo no imponible del sujeto pasivo y deducciones por cargas de familia, permite obtener una tributación justa de los ingresos en función del nivel de precios vigente, así como seguir manteniendo un tratamiento preferencial hacia los contribuyentes de menor capacidad contributiva.

En el mismo sentido se propicia volver al régimen de fijación del mínimo no imponible establecido en la Ley N° 13.319 de 28/12/64.

Técnicamente el Impuesto al Patrimonio es un complemento del Impuesto a la Renta, y tal función resulta más clara dentro del marco de la estructura impositiva nacional.

El ajuste de las tasas propuesto tiende a gravar fundamentalmente las altas fortunas y aquellas poseídas por sociedades anónimas, manteniendo incambiado el actual peso del impuesto para los patrimonios de importancia media.

Con la finalidad de crear un estímulo más para las industrias que producen para la exportación se amplía el ámbito de la exoneración a las exportaciones indirectas, ya que la legislación vigente sólo prevé la exoneración para las industrias que exporten directamente.

Concretando la tendencia a la simplificación de las normas tributarias como medio de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, así como el logro de mejores recaudaciones, se introduce una modificación sustancial en el sistema del Tributo de Sellos al unificar las tasas proporcionales y las de monto fijo, que actualmente alcanzan a veinte, reduciéndolos a solo dos.

Especialmente cabe destacar la unificación de las tasas diferenciales que gravan las obligaciones civiles y comerciales y los diversos contratos en función de los respectivos plazos; pues disminuirá el atractivo de la evasión, así como que implicará una gran simplificación en la tarea inspectiva.

La misma aseveración puede hacerse referente a la unificación de tasas y simplificación en los criterios legales de determinación del monto imponible en los impuestos a las bebidas alcohólicas y sin alcohol y perfumería y tocador.

Las normas sobre juicio ejecutivo, prescripción y notificación cuyas modificaciones se propician, dotarán sin duda a la administración de instrumentos ágiles y efectivos para la salvaguarda de los créditos fiscales, sin por ello afectar en nada los derechos de los contribuyentes.

Uno de los impedimentos para lograr un sistema de recursos basado en la tributación directa y personal radica en la presencia de una legislación anacrónica sobre sociedades anónimas, que ha permitido que con el transcurso del tiempo quedara totalmente desvirtuada su finalidad. A fin de soslayar tal impedimento se estima necesario, en primer lugar, aumentar el capital mínimo autorizado de \$ 500.000.- a \$ 10.000.000.- para el funcionamiento de las sociedades anónimas.

Cabe recordar que la Ley N° 13.318 de 28 de diciembre de 1964 fijó el monto mínimo de los pesos 500.000.-, por lo que corresponde adjudicar el aumento propuesto en gran parte a la adecuación a los niveles de precios actuales.

La exigencia se establece también para las sociedades existentes, dándoseles un plazo de un año para adecuarse a la misma o bien transformar su forma jurídica.

A su vez para facilitar tal adecuación a una forma social similar se eleva el capital máximo de las Sociedades de Responsabilidad Limitada, fijado en un millón de pesos, por el Art. 8º del Decreto Ley N° 8992 de 26 de abril de 1933, a veinte millones de pesos. Esta modificación significará, la eliminación, aunque sea parcial, de un factor distorsionante tanto en el sistema fiscal como en la actividad comercial nacional.

Se propicia, en el proyecto de ley adjunto, dos modificaciones de importancia, que se consideran plenamente justificadas por razones de buena administración.

La primera de ellas refiere a la eliminación del régimen de las llamadas "Rentas Afectadas", que en definitiva significan la existencia de diversos "tesoros paralelos" de clara inconveniencia. En efecto, las "Rentas Afectadas" implican la determinación de una prioridad en la adjudicación de los recursos del Estado no siempre justificada.

La segunda modificación es consecuencia directa de la anterior, dado que se entiende que los recursos que por ese concepto perciban distintos Organismos beneficiarios - Estatales, Paraestatales y Privados - son utilizados sin la menor intervención de los Organismos responsables de la conducción económica, financiera y presupuestal del País. Obvio es entonces considerar de primera importancia la coordinación, a todos los niveles, del uso, aplicación y destino de los recursos aportados por el contribuyente.

Saluda al señor Presidente de la Asamblea General.

JORGE PACHECO ARECO, Pedro W. Cersósimo, Federico García Capurro, César Charlone, Venancio Flores, Antonio Francese, Walter Pintos Rissc, José Serrato, Jaime Montaner, Walter Ravenna, Jorge Sapelli.

La conformación técnico - legal de la rendición de cuentas y
balance de ejecución presupuestal del ejercicio 1968 y
el proyecto de modificaciones al presupuesto municipal vigente

Cr. Carlos W. Maisonnave

Montevideo

1969

R E S U M E N

- I. Régimen jurídico vigente en la materia
 - A. Constitución de la República
 - B. Ordenanzas del Tribunal de Cuentas de la República
 - C. Presupuesto Departamental de Montevideo 1968 - 72
- II. Incumplimiento del mismo
 - A. Por deficiencias orgánico - funcionales
 - B. Por inobservancia de los artículos del Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera
- III. Etapas a cumplir para su correcta aplicación
 - A. Del punto de vista orgánico - funcional
 - BB. Del punto de vista de las normas de contabilidad y administración financiera (ejecución del presupuesto por programas).

I. Régimen jurídico vigente en la materia.

A. Constitución de la República.

1. Sección XIII - Del Tribunal de Cuentas.

Art. 211. Compete al Tribunal de Cuentas:

C) Dictaminar e informar respecto de la rendición de cuentas y gestiones de todos los órganos del Estado, inclusive Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, cualquiera sea su naturaleza, así como también, en cuanto a las acciones correspondientes en caso de responsabilidad, exponiendo las consideraciones y observaciones pertinentes;

D) Presentar a la Asamblea General la memoria anual relativa a la rendición de cuentas establecida en el inciso anterior;

E) Intervenir en todo lo relativo a la gestión financiera de los órganos del Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados y denunciar, ante quien corresponda, todas las irregularidades en el manejo de fondos públicos e infracciones a las leyes de presupuesto y contabilidad;

F) Dictar las ordenanzas de contabilidad, que tendrá fuerza obligatoria para todos los órganos del Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, cualquiera sea su naturaleza;

Art. 212.

El Tribunal de Cuentas tendrá superintendencia en todo lo que corresponda a sus cometidos y con sujeción a lo que establezca su Ley Orgánica, sobre todas las oficinas de contabilidad, recaudación y pagos del Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, cualquiera sea su naturaleza, pudiendo proponer, a quien corresponda, las reformas que creyere convenientes.

Art. 213.

El Tribunal de Cuentas presentará al Poder Ejecutivo el proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, el que lo elevará al Poder Legislativo con las observaciones que le mereciera. Dicho proyecto comprenderá las normas reguladoras de la administración financiera y económica y especialmente

la organización de los servicios de contabilidad y recaudación; requisitos con fines de contralor, para la adquisición y enajenación de bienes y contratación que afecten a la Hacienda Pública; para hacer efectiva la intervención preventiva en los ingresos, gastos y pagos; y las responsabilidades y garantías a que quedarán sujetos los funcionarios que intervienen en la gestión del patrimonio del Estado.

2. Sección XIV - De la Hacienda Pública

Art. 214.

El Poder Ejecutivo dentro de los seis meses de vencido el ejercicio anual, que coincidirá con el año civil, presentará al Poder Legislativo la Rendición de Cuentas y el Balance de Ejecución Presupuestal correspondiente a dicho ejercicio, pudiendo proponer las modificaciones que estime indispensables al monto global de gastos, inversiones y sueldos o recursos y efectuar creaciones, supresiones y modificaciones de programas por razones debidamente justificadas.

Art. 215.

El Poder Legislativo se pronunciará exclusivamente sobre montos globales por inciso, programas, objetivos de los mismos, escalafones y número de funcionarios y recursos; no pudiendo efectuar modificaciones que signifiquen mayores gastos que los propuestos.

Art. 216.

Podrá por Ley establecerse una Sección Especial en los presupuestos, que comprenda los gastos ordinarios permanentes de la Administración, cuya revisión periódica no sea indispensable.

No se incluirá ni en los presupuestos ni en las leyes de Rendición de Cuentas, disposiciones cuya vigencia exceda la del mandato de Gobierno ni aquellas que no se refieran exclusivamente a su interpretación o ejecución.

Todos los proyectos de presupuestos serán elevados a quien corresponda para su consideración y aprobación, en forma comparativa con los presupuestos vigentes.

Art. 224.

Las Juntas Departamentales considerarán los proyectos de presupuestos preparados por los Intendentes dentro de los cuatro meses de su presentación.

Art. 226.

Vencido el término establecido en el artículo 224 sin que la Junta Departamental hubiese tomado resolución definitiva, se considerará rechazado el proyecto de presupuesto remitido por el Intendente.

Art. 228.

La vigilancia en la ejecución de los presupuestos y la función de contralor de toda gestión relativa a la Hacienda Pública, será de cargo del Tribunal de Cuentas.

Mientras no se aprueben los proyectos de presupuestos, continuarán rigiendo los presupuestos vigentes.

B. Ordenanzas del Tribunal de Cuentas de la República.

1º) Montevideo, 27 de junio de 1967.

Visto: el decreto del Poder Ejecutivo N° 371 de fecha 13 de junio de 1967 por el cual se establece la "Clasificación de gastos públicos según su objeto" para la aplicación en el Presupuesto Nacional;

Considerando: 1) Que de acuerdo al art. 222 de la Constitución son aplicables a los Gobiernos Departamentales las disposiciones relativas al Presupuesto por Programas, (art. 214 de la Constitución);

2) Que dicho sistema de Presupuesto por Programas es un importante instrumento para la fijación y ejecución de la política económica nacional, y que ésta debe tener una orientación única en todos los organismos públicos;

3) Que para posibilitar esa política única se requiere uniformidad metodológica presupuestaria, lo cual supone la necesidad de un nomenclátor único; y

4) Que el nomenclátor adoptado por el Poder Ejecutivo mediante decreto N° 371 de 13/6/967 reúne las condiciones necesarias para un eficiente contralor del gasto público, para la formación de estadísticas de carácter financiero que sirvan de base para la investigación económica y en general para una correcta tipificación de los consumos de cada programa, a nivel de cada organismo y a nivel nacional;

Atento: a las facultades establecidas por el inciso F) del art. 211 de la Constitución de la República;

El Tribunal,

ACUERDA:

Artículo 1º. Declarase obligatoria, para todos los Gobiernos Departamentales, la clasificación de gastos públicos según su objeto, fijada por decreto del Poder Ejecutivo N° 371 de fecha 13/6/967 publicado en el "Diario Oficial" N° 17.712 de fecha 21/6/967.

Artículo 2º. La citada clasificación será utilizada en la formulación de los Proyectos de Presupuesto de los Gobiernos Departamentales para el período 1968 - 1972 y entrará en vigencia para los fines de administración presupuestal el 1/1/968.

2º) Montevideo, 30 de enero de 1968.

Visto: el artículo 512 de la ley de Presupuesto Nacional para el período 1968/72, N° 13.640 de fecha 26 de diciembre de 1967, por el cual se autoriza al Poder Ejecutivo, con el acuerdo de este Tribunal, a poner en vigencia por vía reglamentaria y con carácter experimental, las bases del sistema de registración, administración y contralor financiero, contenidas en el proyecto de ley de Contabilidad y Administración Financiera, que este Tribunal proyectó con la colaboración y acuerdo de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto y de la Contaduría General de la Nación;

Considerando: 1º) Que la Constitución de la República en sus artículos 191, 193, 210, 211, 212, 213, 221, 225, 228, 301 y 302, ha determinado la competencia de este Cuerpo y sus atribuciones de dictamen, intervención, vigilancia, denuncia y dictado de normas en lo relativo a la gestión financiero - patrimonial de los órganos del Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, cualquiera sea su naturaleza;

2º) Que con el proyecto de ley a que se hace referencia en el "visto" esto Tribunal dio cumplimiento, una vez más, a su obligación constitucional establecida en el artículo 213;

3º) Que el proyecto de ley de Contabilidad y Administración Financiera ratifica la función de contralor externo de la gestión financiero - patrimonial, (artículo 87) incluyendo el de eficiencia o mérito (artículos 90 y 98), confirmando los propósitos de su Ordenanza de fecha 25 de marzo de 1965 incluso en lo relativo a la actuación del Tribunal por intermedio de auditores delegados "in situ", en las Contadurías para las intervenciones preventivas, concomitantes o posteriores a los actos, visaciones y certificaciones de documentaciones, cuentas, balances, etc., que no sean pasibles de observación;

4º) Que asimismo dicho proyecto le atribuye la verificación y conformidad u observación de las cuentas y las declaraciones de responsabilidad, con lo cual asume la función de Tribunal de Cuentas;

5º) Que algunas de las funciones de contralor externo que le atribuye ese proyecto de ley deben ser ejercidas directamente por el Tribunal (artículos 31, 37, 49, 82, 87, 89, 90, 94, 95, 96, 98, 101, 110, 111, 112, 113 y 114) y otras pueden serlo por el Cuerpo o por intermedio de sus auditores delegados (artículos 82, inciso 2, 86, 91, 94, 100 y 104), y que, aún en algunas de las primeras, requerirá información o cooperación de tales auditores todo lo cual debe ser materia de la ley orgánica del Tribunal y, entretanto ella se dicte, de una Ordenanza tendiente a facilitar la ágil y eficaz aplicación del proyecto de ley de Contabilidad y Administración Financiera, evitando de tal modo en lo posible, los traslados documentales de las Contadurías al Tribunal;

6º) Que determinadas normas del aludido proyecto de ley requieren reglamentación para su aplicación, la que ha sido proyectada, en lo que es de competencia resolver por el Poder Ejecutivo, por la Contaduría General de la Nación de común acuerdo con la Oficina de Planeamiento y Presupuesto y en consulta con este Tribunal;

7º) Que este Cuerpo tiene facultad por el artículo 211, inciso F, de la Constitución de la República para dictar Ordenanzas de Contabilidad con fuerza obligatoria para todos los organismos públicos y, en ejercicio de ella,

El Tribunal,

ACUERDA:

1º) El proyecto de ley de Contabilidad y Administración Financiera oportunamente presentado por el Tribunal al Poder Ejecutivo, será de aplicación experimental, por todos los organismos del Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, cualquiera sea su naturaleza, desde el 1º de enero de 1968 y de conformidad con las normas del pertinente decreto que dicte el Poder Ejecutivo simultáneamente con esta Ordenanza y en cumplimiento de la autorización legal acordada por el artículo 512 de la ley de Presupuesto Nacional, número 13.640 de fecha 26 de diciembre de 1967.

2º) Que la intervención preventiva en los gastos y pagos y la concomitante o posterior en los demás actos de la gestión financiero - patrimonial de los organismos estatales, así como las verificaciones de cuentadantes, serán practicadas por los auditores que este Cuerpo destaque en las Contadurías Generales de la Nación y de los Gobiernos Departamentales, en las Contadurías Generales de los Ministerios y en las Contadurías de los Entes Autónomos y de los Servicios Descentralizados. Exceptúase los casos en que este Tribunal hubiera delegado o delegue la intervención previa de los gastos y pagos en los Contadores o funcionarios que hagan sus veces en los Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y otros Servicios públicos con administración de fondos.

3º) La documentación correspondiente a toda contratación que supere al límite fijado por el proyecto de ley de Contabilidad y Administración Financiera para proceder por la vía de la licitación pública y que celebren los organismos de administración será remitida a este Tribunal, en la forma prevista en la Ordenanza de fecha 22 de mayo de 1958 y complementarias, a efectos de la certificación de legalidad (artículo 211, inciso b) de la Constitución de la República. A tales efectos los correspondientes expedientes serán elevados debidamente instruidos, dando cumplimiento a los requisitos establecidos en la precitada Ordenanza. Cuando el gasto emergente de la contratación no exceda del límite fijado, la intervención preventiva del gasto será efectuada, con las mismas ulterioridades, por el Contador de los Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados o de otros organismos con administración de fondos y Contaduría organizada, a quien el Tribunal, en forma expresa, hubiera acordado o acuerde la delegación pertinente. Los Contadores Auditores, comunicarán mensualmente al Tribunal la nómina de las intervenciones que hubieren practicado las Contadurías antes mencionadas.

4º) Los auditores del Tribunal actuarán en las Contadurías, mediante procedimientos usuales de auditoría por revisión selectiva, salvo cuando deban dejar constancia de la intervención previa de legalidad en gastos y pagos, y verificar cuentas o certificar balances, en cuyos casos deberán comprobar que los mismos se ajustan a las normas legales y reglamentarias en vigor o a las constancias de la contabilidad respectivas.

5º) Los auditores delegados se ajustarán en su actuación a las expresas disposiciones del proyecto de ley de Contabilidad y Administración Financiera y a sus normas reglamentarias, debiendo:

a) Informar mensualmente a este Tribunal con respecto al cumplimiento de sus cometidos;

b) Oponerse a todo acto u operación que a su juicio no se ajuste a las disposiciones del referido proyecto de ley, sus normas complementarias y reglamentarias, a esta Ordenanza u otras que no se opongan a dicho proyecto, en la medida que tenga conocimiento por sí o por comunicación de los funcionarios respectivos;

c) Comunicar de inmediato al Tribunal las observaciones que fueran insistidas por el ordenador de gastos o pagos, así como las transgresiones que comprobare;

d) Verificar las rendiciones de cuentas de cuentadantes, aconsejar su aprobación o rechazo por el Tribunal y certificar los balances de descargo contable de las cuentas aprobadas;

e) Comprobar la coincidencia de los balances mensuales y anuales con las registraciones contables, y certificarlo enviando un ejemplar al Tribunal;

f) Supervisar el cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 84, 85 y 86 del proyecto de ley de Contabilidad y Administración Financiera;

g) Suministrar al Tribunal toda información que requiera para el cumplimiento de su misión de contralor externo, de legalidad y eficiencia, declaración de responsabilidad, etc.

6º) La Dirección General de los Servicios Jurídicos de este Tribunal presentará antes del 1º de abril del año en curso, un proyecto de Ordenanza conteniendo las normas que regirán el proceso para la declaración de responsabilidad, conforme a la competencia atribuida a este Tribunal por el artículo 114 del mencionado proyecto de ley, acorde con el artículo 210, inciso final de la Constitución de la República.

De igual modo y antes del 30 de junio próximo, dicha Dirección presentará al Cuerpo un anteproyecto de Ley Orgánica.

7º) Deróganse aquellas ordenanzas o resoluciones de este Tribunal que se opongan al proyecto de ley de Contabilidad y Administración Financiera y a la presente.

8º) Comuníquese al Poder Ejecutivo, Contaduría General de la Nación y demás Organismos Públicos, dé cuenta a la Asamblea General, publíquese e insérvese en el Registro respectivo.

3º) Montevideo, 20 de febrero de 1968.

Visto: el decreto N° 104 de fecha 26 de diciembre de 1967 y la Ordenanza de este Tribunal de 30 de enero de 1968, por los cuales se implementan con carácter experimental las normas contenidas en el proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, conforme al artículo N° 512 de la Ley de Presupuesto Nacional N° 13.640 de fecha 26 de diciembre de 1967;

Considerando: 1º) Que el artículo 82 de ese proyecto de ley encomienda a la Contaduría General de la Nación proyectar el plan de cuentas y las formas de registro, que previa conformidad de este Tribunal, regirán con carácter obligatorio para todos los organismos de administración;

2º) Que el Art. 31 del mismo determina que el Poder Ejecutivo, con el asesoramiento de la Contaduría General de la Nación, de este Tribunal y las dependencias técnicas pertinentes, formulen reglamentos o pliegos fundamentales de bases y condiciones para las contrataciones de suministros y servicios no personales de obras y trabajos públicos y de servicios personales;

3º) Que el Poder Ejecutivo ha fijado en el decreto citado términos plazos para la elaboración de esos instrumentos normativos esenciales para la aplicación de los preceptos del proyecto de ley;

4º) Que la Contaduría General de la Nación ha preparado las Normas de Contabilidad del Estado para las Contadurías Centrales;

5º) Que este Tribunal tiene competencia, por los artículos 211 y 212 de la Constitución, para actuar en materia normativa, además de la que le determinan los artículos precitados del proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera;

El Tribunal,

ACUERDA:

1º) Declaran se de aplicación las Normas de Contabilidad del Estado para las Contadurías Centrales, que regirán además para las de los Gobiernos Departamentales, Servicios Descentralizados y Entes de Enseñanza y, supletoriamente para los Entes de carácter comercial e industrial. Dichas normas se ajustarán a las bases del Plan de Contabilidad preparadas por la Oficina de Planeamiento y Presupuesto, sobre las cuales se expidió favorablemente este Tribunal en su acuerdo de fecha 30 de enero de 1968 y que contemplan, en cuanto es viables en esta primera etapa, las sugerencias de perfeccionamiento y complementación que en ese acuerdo se sugerían;

4º) Montevideo, 9 de mayo de 1968.

Vista: la Ordenanza de este Tribunal de 13 de setiembre de 1935, que establece normas para la presentación de cuentas de Ingresos y Egresos por parte de los Gobiernos Departamentales:

Considerando: 1º) Que las nuevas disposiciones constitucionales y legales vigentes, hacen necesaria una actualización de la misma, adecuándola a las exigencias y propósitos que traducen tales disposiciones;

2º) Que el art. 211 inc. F) de la Constitución, confiere a este Tribunal la facultad de dictar ordenanzas como medio de regular las normas de contabilidad, uniformando procedimientos que faciliten y a la vez, aseguren la eficacia del contralor financiero y presupuestal que le compete;

El Tribunal.

ACUERDA:

Los Municipios remitirán a este Cuerpo estados trimestrales de ejecución presupuestal, en forma que reflejen la totalidad del movimiento habido en tales períodos, cerrados el último día de cada trimestre, los que se ajustarán a las siguientes reglas:

5º) Conjuntamente con la Rendición de Cuentas al cierre de cada ejercicio, deberán adjuntarse las actas de las distintas Tesorerías municipales que certifiquen los arqueos de Caja respectivos, a efectos de la determinación fehaciente del saldo, así como las certificaciones bancarias que justifiquen los fondos municipales depositados; en la misma instancia se deberá presentar la nómina detallada de acreedores por rubros, que integren el monto comprometido.

Los Señores Contadores Municipales, en su calidad de Delegados del Tribunal, serán directamente responsables del fiel y exacto cumplimiento de esta Ordenanza, bajo apercibimiento de la suspensión o retiro de dicha delegación.

El incumplimiento de estas disposiciones implicará que el Tribunal deducirá observación al emitir los dictámenes o informes constitucionales o legales, en las gestiones que promueva el Municipio omiso, dándose cuenta del mismo a la Junta Departamental respectiva.

5º) Montevideo, 15 de mayo de 1969.

Vista: la competencia atribuída al Tribunal de Cuentas en el artículo 211 Inc. C) de la Constitución de la República;

Resultando: que en numerosas oportunidades este Tribunal no ha podido ejercer esa competencia en la debida oportunidad, por la demora padecida en la sede municipal para remitir a dictamen las rendiciones de cuentas y estado de ejecución presupuestal;

Considerando: 1º) Que este Tribunal estima necesario que el estudio e informe sobre las rendiciones de cuentas de los Gobiernos Departamentales debe efectuarse dentro de términos prudentes y no a los varios años de los cierres de los respectivos ejercicios, lo que le hace perder oportunidad;

29) Que con esa finalidad, se ha establecido la norma del art. 101, inc. final de la Ley de Contabilidad y Administración Financiera;

Atento: a lo dispuesto en el inc. F) del art. 211 de la Constitución;

El Tribunal.

ACUERDA:

1º) Dentro de los cinco días de presentada la Rendición de Cuentas por el Ejecutivo Comunal a la Junta Departamental, conforme a lo dispuesto en el art. 214, parte final de la Constitución, el Señor Contador Municipal, en su carácter de Delegado de este Tribunal, deberá remitir una copia testimonizada de dicha Rendición de Cuentas para conocimiento de este Cuerpo, si no lo hubiese efectuado la Intendencia Municipal;

2º) Vencido el término de 15 días a contar del vencimiento del lapso establecido en el art. 20 de la Ley Orgánica de Gobierno y Administración de los Departamentos, y de no haberse recibido en este Tribunal la rendición de cuentas por la vía de la Junta Departamental (art. 19, numeral 4º de la misma ley), se procederá al estudio e informe del oficio, recayendo el mismo en la rendición de cuentas remitida, conforme al artículo anterior;

3º) El informe precitado será comunicado a los efectos correspondientes a las autoridades municipales; y

4º) Comuníquese, publíquese, etc.

6º) Montevideo, 15 de mayo de 1969.

Vista: la necesidad de reglamentar la presentación de las rendiciones de cuentas y el balance de ejecución presupuestal de los Gobiernos Departamentales, a fin de que se ajusten a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, teniendo en cuenta la formulación programática de los presupuestos, consagrada en la Constitución;

Resultando: que, no obstante las normas vigentes, se ha apreciado que los Gobiernos Departamentales no presentan sus rendiciones de cuentas y balances de ejecución presupuestal siguiendo un sistema de formulación uniforme que permita adecuar los resultados, orientándolos estadísticamente;

Considerando: 1º) que en el Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, puesto en vigencia por la autorización legislativa acordada en el art. 512 de la ley N° 13.640 (decreto N° 104/68), de aplicación a los Gobiernos Departamentales, se instituyen normas sobre dicho punto;

2º) que en el citado cuerpo normativo se ratifican los sistemas vigentes, de competencia para los egresos y de Caja para los ingresos (art. 99 de la ley citada);

3º) que sin que constituya un apartamiento a dicho sistema y teniendo en cuenta que en el actual panorama presupuestal, los

presupuestos municipales se integran con importantes aportes que se ponen a cargo del Presupuesto Nacional de Gastos e Inversiones, debe definirse la forma de incluir tales aportaciones en las Rendiciones de Cuentas Municipales, cuando al cierre de los ejercicios las mismas no se han efectuado o se han cumplido en forma parcial;

Atento: a las consideraciones precedentes y a lo establecido en el art. 99 precitado y disposiciones concordantes;

El Tribunal,

ACUERDA:

1º) Las Rendiciones de Cuentas y Balances de Ejecución Presupuestal que deben presentar los Gobiernos Departamentales, conforme a lo establecido en el art. 214 de la Constitución, se presentarán de acuerdo a las normas establecidas en el art. 99 del Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera, vigente por imperio del art. 512 de la ley N° 13.640 y Decreto N° 104/68;

2º) En la formulación de dichos documentos y estados, las aportaciones a cargo del Presupuesto Nacional, no vertidas parcialmente deberán computarse en forma individualizada como sumas a recaudar, integrante de los recursos del ejercicio cuya cuenta se rinde.

C. Presupuesto Departamental de Montevideo 1968 - 72
(decretos Nos. 14.152 de 8/12/67 y 14.175 de 30/12/67,
D. O. 19/1/68)

Metas para el ejercicio 1968, de los siguientes programas:

Programa 010 - Dirección Superior (\$ 1:099,945,75)

En el ámbito del presupuesto de funcionamiento, se orienta la gestión del Intendente, en la definición de un sistema prioritario de metas que integran tres líneas de programación prevalente.

Se aprueba el trazado de tres líneas de programación, conforme al grado de urgencia en el alcance de metas, prefijadas en los programas respectivos.

B) 2a. Línea de programación compuesta por los programas de planificación operativa del tránsito y del transporte, modernización y mecanización, en base a los Programas de Automación y Racionalización Administrativa, en especial en superestructura, con la creación básica de la unidad asesora de planeamiento y presupuesto con sus divisiones especializadas de planeamiento, presupuesto y ejecución presupuestaria (Contaduría General), el campo de la organización estadística y evaluación, con la creación del Consejo de planificación y coordinación, de las contadurías seccionales y del departamento de servicios administrativos con su división especializada como central de abastecimientos, ejecutora de la política de compras y suministros; los programas de relaciones humanas y públicas para que exista una armónica continuidad en el diálogo, entre la autoridad política, los medios humanos de acción y la ciudadanía en general, especialidades cuya novedad requerirá la asistencia de expertos en la materia.

Observaciones: La responsabilidad del Intendente, en sentido orgánico, se manifiesta por la obligación político - administrativa de responder por la correcta ejecución de los deberes asignados a su cargo, por los artículos 274 y siguientes de la Constitución. A su vez le corresponde la fijación de límites de responsabilidad para las distintas actividades y esfuerzos, definiendo metas y medios materiales y personales a través de programas, instrumentos creados para la consecución de los objetivos fijados para el Gobierno y Administración del Departamento.

Programa 030 - Contralor y servicios financieros (\$ 86:146.624.68)

Como meta inmediata de este programa, se fija para el próximo ejercicio (1968) la elaboración y aplicación de un plan integrado orgánico de contabilidad municipal en concordancia con las normas de administración y contralor financiero - patrimonial. Asimismo, se deberán crear las estructuras que permitan evaluar la ejecución presupuestal, dotando al sistema de la correcta información mensual de rendimiento y resultados de las diferentes unidades ejecutoras, en coordinación con las Oficinas de Presupuesto y Organización y Métodos.

Programa 120 - Servicios administrativos generales (\$ 169:952.575.07)

Dado el carácter administrativo de este programa, los compromisos fijados para el próximo ejercicio (1968) se basan en la formalización d. una estructura orgánica coherente en materia de servicios administrativos y en la elaboración y ejecución del Plan de abastecimientos en la doble faz, de proveeduría y almacenes y suministros para expendios y artículos de la. necesidad, unificando y racionalizando toda la política operativa en la materia. Actuará para ello en estrecha colaboración con el programa 270 de abastecimientos.

En materia de relaciones públicas es necesario crear un cuerpo eficiente de normas de organización y técnica que permitan formalizar un sistema de coloquios y colaboración social entre la Administración y terceros, que facilite la imagen del gobierno departamental como administración al servicio de los ciudadanos y la comunidad.

Este programa actúa en íntima conexión con la actividad interna de Relaciones Humanas cuyo objetivo es mejorar el entorno social en el cual se mueve el funcionario municipal, de acuerdo al desarrollo correspondiente.

Existe un déficit en la Administración Municipal en materia de organización de oficinas para evitar al público esperas y molestias, faltan contactos e intercambios de actitudes y sugerencias. Se busca en el corto plazo incrementar la cortesía de los funcionarios hacia el público, mantener una postura de prestigio, ayudar al público con objetividad y desinterés a completar sus gestiones, promover sondeos en la opinión pública y difusión de informaciones, recogiendo ideas, sugerencias, quejas y reclamaciones, con el fin de encarar una terapéutica preventiva.

La meta para el próximo ejercicio (1968) se fija en proporcionar al Intendente, los medios para cumplir el artículo 276 de la Constitución de la República, en el dominio de las Relaciones Públicas, propiamente dichas.

.....

Programa 180 - Racionalización administrativa (\$100.000.00)

El plan para el año en curso (1967) en materia de O y M abarca los siguientes apartados: 1º) Organización institucional del sector y asignación precisa de funciones, deberes y responsabilidades. 2º) Establecer un orden de prioridades en el ataque a la hipertrofia administrativa ...

Como meta, en el próximo año (1968), la tarea de organizar y uniformar un proceso administrativo racional, obteniendo al mismo tiempo una disminución del costo de los servicios correspondiente.

Programa 210 - Administración de personal (\$ 13:234.459,00)

Como meta para el próximo ejercicio (1968) en el campo del servicio civil se fija la creación de un código racional nomenclador de funciones para las diferentes categorías funcionales, basado en una precisa descripción de puestos en cuanto a naturaleza de trabajo, tareas y función realizados. A su vez se definirán las funciones y responsabilidades de cada Departamento, y se procederá - previa elección del método adecuado - a la evaluación de su peso, en términos de puntaje, dentro de la organización Departamental. En Relaciones Humanas, la meta consistirá en la elaboración y ejecución de un plan de capacitación de las diferentes líneas de supervisión y asistir al Intendente en los diálogos con los agentes y sus organizaciones grupales.

Programa 270 - Abastecimientos (\$ 19:967.486.00)

La meta fijada para el ejercicio 1968 se concreta en la preparación del Presupuesto de Adquisiciones y en la paulatina absorción de todas las funciones de su especie realizadas por otras reparticiones, para completar en el ejercicio la asistencia a todos los Departamentos, en las tareas especificadas ut supra.

En la organización funcional de este Departamento (Administrativo y de Servicios Generales), tal como se explicita en el Programa respectivo, tendrá ingerencia muy estrecha, la nueva Dirección de O. y M. que se crea. En efecto, competirá a la misma, en el próximo año:

- a) analizar la estructura de las divisiones;
- b) analizar los puestos de trabajo y los medios operativos más económicos;
- c) el análisis de los circuitos administrativos, documentos e impresos;
- d) confeccionar el Manual de Compras y procedimientos administrativos.

II. Incumplimiento del mismo.

A) Por deficiencias orgánico - funcionales.

1. Inexistencia de una Oficina Central de Presupuesto, dentro de la línea asesora del Intendente Municipal.

2. Inexistencia de la Centaduría General Municipal, como órgano asesor directo del Intendente Municipal.

3. Inexistencia de secciones de presupuesto y contabilidad (oficinas contables seccionales) en cada departamento administrativo.

Estas fueron suprimidas del mensaje presupuestal original (31/8/67) y sus modificaciones (20/9/67), por el art. 44 del decreto N° 14.152 de 8/12/67 (Presupuesto Departamental para el período 1968 - 72), sancionado por el decreto N° 14.175 de 30/12/67 y promulgado por Resolución N° 11.520 de 5/1/68. No obstante, constituyen la tarea 30 del Programa 030, Contralor y servicios financieros.

4. Inexistencia de una central de abastecimientos como una de las divisiones del Departamento administrativo y de servicios generales. También fue abatida del mensaje presupuestal original por dicho art. 44 del decreto N° 14.152, aunque se mantiene como el Programa 270 con un costo total de casi \$ 20:000.000.00.-

5. Inexistencia de una oficina central de organización y métodos también dentro de la línea asesora directa del Intendente Municipal (arts. 2º y 3º). Fue abatida por dicho art. 44 manteniéndose también como el Programa 180, Racionalización administrativa, con un costo anual de \$ 100.000.00.-

6. Inexistencia de la Dirección de relaciones humanas dentro de la línea asesora del Intendente Municipal (arts. 2º y 3º), suprimida también por dicho art. 44, aunque figurando dentro del Programa 210 con \$ 13: 234.459.00.-

Como referencia, señalaremos para todos estos puntos la siguiente bibliografía:

a) publicaciones nacionales

- Prof. Nilo Berchesi - "Presupuestos del sector público del Uruguay en la Constitución de 1967", 1967, capítulos III y VI.

Instituto de Administración (Facultad de Ciencias Económicas

- Instituto de Administración (Facultad de Ciencias Económicas y de Administración) - Tomo 20 - "La Oficina de Presupuesto al nivel municipal", 1965, capítulo XI.

- Tomo 50 - "Programación presupuestaria en el Gobierno Departamental de Montevideo", 1967, capítulos I y VI.

b) otras publicaciones

- Gonzalo Martner - "Planificación y presupuestos por programa", 1967, capítulo IX.

- C.E.P.A.L. (O.N.U.) - "La adaptación de la organización presupuestaria a las necesidades de la programación del presupuesto", cap. III. Seminario de clasificación y Administración presupuestaria en Sudamérica, 10 de agosto de 1962.

- O.E.A. - Informe del Seminario de Bogotá sobre Administración de Planes y Programas de Desarrollo y Ejecución de Presupuesto por programas, Marzo - Abril, 1964.

B. Por inobservancia de los artículos del Proyecto de Ley de Contabilidad y Administración Financiera:

(Título III - Registro y contralor de las operaciones)

Art. 75.

Todos los actos u operaciones comprendidos en la presente ley, deben realizarse por medio de documentos, registrarse en libros o fichas de contabilidad y reflejarse en cuentas, estados demostrativos y balances que permitan su medición y juzgamiento.

Art. 76.

El registro de las operaciones se llevará por el método de partida doble y se integrará con los siguientes sistemas:

1) Financiero que comprenderá:

- a) Presupuesto y
- b) Movimiento de fondos y valores;

2) Patrimonial que comprenderá:

- a) Bienes del Estado;
- b) Deuda Pública.

Además se llevarán los registros necesarios para:

1) Los cargos y descargos con respecto a las personas obligadas a rendir cuentas de fondos, valores, bienes o especies de propiedad del Estado;

2) Los costos de los programas estatales.

Art. 77.

La contabilidad de presupuesto registrará:

1) Con relación al cálculo de recursos, los importes calculados y los recaudados por cada ramo o especificación de las entradas de manera que quede individualizado su origen.

2) Con relación a cada uno de los créditos:

- a) el monto autorizado y sus modificaciones;
- b) los compromisos contraídos, y
- c) los incluidos en órdenes de pago.

Se llevará analíticamente en las Contadurías Centrales y sintéticamente en la Contaduría General que corresponda, centralizándose en forma sintético - integral en la Contaduría General de la Nación.

Las contadurías Centrales registrarán asimismo los compromisos en curso de formación.

Art. 78.

La Contabilidad del movimiento de fondos y valores registrará las entradas y salidas, clasificadas por financiación y destino, provengan o no de la ejecución del presupuesto.

Cada Contaduría llevará analíticamente el registro de las que se operen en la Tesorería del organismo a que pertenezcan.

La Contaduría General de la Nación, además, registrará sintéticamente las correspondientes a organismos bajo su control y centralizará en forma sintético - integral la de todos los organismos de administración.

Art. 79.

La Contabilidad de los bienes del Estado registrará las existencias y movimientos de los bienes, con especial determinación de los que ingresan al patrimonio por ejecución del presupuesto o por otros conceptos, cuidando de hacer factible el mantenimiento de inventarios permanentes.

Se llevará analíticamente en cantidades por las dependencias proveedoras y provistas y en la misma forma pero en valores en las Contadurías Centrales y sintéticamente en la Contaduría General que corresponda, centralizándose integralmente en valores en la Contaduría General de la Nación.

Art. 80.

La Contabilidad de la Deuda Pública registrará las autorizaciones de emisión de empréstito y otras normas del uso del crédito, su negociación y circulación, separando la Deuda Consolidada de la Flotante.

Se llevará en forma analítico - sintética en la Contaduría General de la Nación.

Art. 81.

Los registros de cargos y descargos se llevarán como consecuencia de las contabilidades respectivas y demostrarán:

- 1) Para el movimiento de fondos y valores las sumas por las cuales deban rendir cuentas los que han percibido fondos o valores del Estado;
- 2) Para los bienes del Estado, los bienes o especies en servicio, guarda o custodia, manteniendo actualizados los datos de los funcionarios a cuyo cargo se encuentran.

Los registros de costos se llevarán como complemento de la contabilidad de presupuesto.

Art. 82.

La Contaduría General de la Nación proyectará el plan de cuentas y las formas de registros que, previa conformidad del Tribunal de Cuentas regirá con carácter obligatorio para todos los organismos de Administración.

Dicho plan proveerá lo necesario para asegurar principalmente:

- 1) La perfecta correlación entre los registros de las Contadurías Centrales y Contadurías General respectiva;
- 2) La fácil verificación de la existencia de los asientos y su posible confrontación con la documentación que les dio origen, a efectos del contralor interno y del que compete al Tribunal de Cuentas, para el ejercicio eficaz del contralor sobre los funcionarios o empleados que autoricen gastos o manejen fondos, valores, títulos, bienes o especies de propiedad del Estado;
- 3) La confección de estados y balances, analíticos o sintéticos que permitan proporcionar la información necesaria para la autoridad ejecutiva o la opinión pública, cuando así se disponga;
- 4) El conocimiento continuo y exacto de la situación del Tesoro y la formulación de rendiciones de cuentas;
- 5) La realización periódica de arqueos generales o parciales;

6) El contralor de inventarios y de las existencias en depósito y en servicio;

7) La agrupación de datos con criterio estadístico o la formulación de cuentas de fuentes y usos de fondos.

Las Contadurías Centrales podrán llevar los registros auxiliares que sean convenientes por la naturaleza o característica de cada dependencia, pero no podrán alterar el plan sin consentimiento de la Contaduría General de la Nación y conformidad del Tribunal de Cuentas.

Art. 83.

1) El contralor interno de la gestión económico - financiera está a cargo de las Contadurías Centrales, bajo la superintendencia de la Contaduría General de la Nación o Contaduría General que corresponda y sin perjuicio de las funciones de contralor que competen al Tribunal de Cuentas y las que pudieren encomendarse legalmente a la Inspección General de Hacienda.

Art. 84.

A efectos del contralor interno es requisito indispensable para la tramitación de los actos u operaciones a que se refiere el artículo 1º, la intervención de las Contadurías, que deberá constar en la documentación respectiva, bajo la firma de funcionario reglamentariamente autorizado.

Las Contadurías Centrales actuarán por delegación de la Contaduría General que corresponda y sin perjuicio de la técnica usual del contralor y de los cometidos que se le pudieran asignar por otras disposiciones, deberán:

1) Verificar el movimiento de fondos y valores de la Tesorería respectiva, certificar el correcto depósito de los ingresos y el cumplimiento de las órdenes de pago y arquear periódicamente las existencias;

2) Conciliar los saldos de las cuentas bancarias con los estados remitidos por los Bancos;

3) Informar previamente en los actos que generen compromisos con respecto a la disponibilidad del crédito para el objeto del gasto y su monto, sin cuya constancia carecerán de validez;

4) Verificar el cumplimiento de las normas gigentes para los compromisos, liquidaciones y pagos;

5) Liquidar los gastos e inversiones;

- 6) Registrar las operaciones;
- 7) Verificar las cuentas que presenten los obligados a rendir y formular los estados de descargos ante la Contaduría General;
- 8) Controlar las existencias en depósito y en servicio y verificar, rotativa y periódicamente los inventarios;
- 9) Formular estados demostrativos y balances según se reglamente o se les requiera. En todo estado o balance que contenga cifras relativas a saldos de fondos o valores disponibles, las mismas deberán certificarse mediante el arqueo respectivo.

En particular, les queda prohibido dar curso a documentación que debe ser intervenida por el Tribunal de Cuentas si este requisito no se hubiere cumplido.

Las Contadurías Centrales podrán descentralizar su labor en Contadurías o Servicios Administrativos locales pero mantendrán su función de contralor mediante la revisión total de las operaciones realizadas por aquellas.

Art. 85.

La Contaduría General de la Nación ejerce el contralor interno de los organismos del Gobierno Nacional y la superintendencia de las Contadurías Centrales de los mismos y sus dependencias. Sin perjuicio de la técnica usual de contralor y demás funciones que se le pudiera asignar por disposiciones especiales, deberá:

- 1) Verificar el movimiento de fondos y valores de la Tesorería General de la Nación y arquear sus existencias;
- 2) Verificar el cumplimiento de las funciones de las Contadurías Centrales, inspeccionar sus registros y verificar, mediante los métodos usuales de auditoría, la correspondencia de los mismos con la documentación y de ésta con la gestión financiero - patrimonial;
- 3) Registrar las operaciones de la Tesorería General de la Nación, centralizar sintéticamente los registros de las Contadurías Centrales y formular los balances respectivos;
- 4) Verificar los balances de rendiciones de cuentas;
- 5) Verificar la impresión y distribución de los valores fiscales;
- 6) Llevar registro actualizado de los deudores incobrables, en la forma y a los efectos que determine la reglamentación;

7) Registrar los cargos y descargos emergentes de lo dispuesto en el artículo 112;

8) Centralizar el registro de las operaciones de la Hacienda Pública;

9) Formular las rendiciones de cuentas del Poder Ejecutivo;

10) Formular los balances de situación o generales que demuestren la gestión de la Hacienda Pública y las fuentes y usos de fondos del sector público.

En particular, le queda prohibido dar curso a la documentación no intervenida por el Tribunal de Cuentas, en los casos en que se requiera su intervención.

Art. 86.

Las Contadurías Generales de los Gobiernos Departamentales y de los Entes con autonomía financiera, ejercerán en sus respectivas jurisdicciones, las mismas funciones asignadas a la Contaduría General de la Nación, con excepción de las señaladas en los incisos 8, 9 y 10 del artículo 85. No obstante, esos cometidos se ejercerán con referencia a la Hacienda específica en que actúen y rendiciones de cuentas y balances que deba formular esa administración particular, debiendo suministrar la información que consolida la Contaduría General de la Nación.

Igualmente les queda prohibido dar curso a la documentación no intervenida por el Tribunal de Cuentas en los casos en que se requiera por mandato constitucional o legal su intervención.

Art. 87.

El contralor externo de la gestión financiero - patrimonial está a cargo del Tribunal de Cuentas.

Art. 88.

Las funciones de contralor en todas sus etapas que le encierra la Constitución al Tribunal de Cuentas, o que se le hayan asignado por leyes especiales, (artículo 210 de la Constitución), podrá ser ejercida por intermedio de auditores delegados, designados por el Cuerpo, para actuar en función de contralor externo, mediante procedimientos usuales de auditoría, en las Contadurías Generales, Contadurías Centrales o Servicios de Contabilidad que hagan sus veces.

Tales auditorías delegadas se ejercerán conforme a las normas que al respecto disponga la Ley Orgánica del tribunal de Cuentas o en las Ordenanzas que dicte dentro de su competencia.

Al constituir la delegación el Tribunal de Cuentas determinará con precisión la materia, cometidos y formalidades que deberá regular la misma.

Art. 90.

Sin perjuicio del cumplimiento de las funciones que le asigna la Sección XIII de la Constitución y las disposiciones de leyes especiales y de la presente ley, el Tribunal de Cuentas deberá informar a la Asamblea General y a las Juntas Departamentales en su caso, emitiendo su opinión, con respecto al costo de los servicios y eventualmente su comparación con los rendimientos obtenidos en orden al cumplimiento de los programas presupuestales y la eficiencia de los organismos que los tuvieron a su cargo.

Art. 97.=

El análisis administrativo de costos y rendimientos y la información sobre la eficiencia de los organismos y cumplimiento de programas, estará a cargo de las Oficinas de Planeamiento y Presupuesto Nacional, Municipal o sectorial, sin perjuicio de las medidas que en tal sentido adopten los organismos respectivos.

A tal efecto las contadurías o servicios administrativos que hagan sus veces, les remitirán las informaciones ~~señaladas~~ al costo y las unidades ejecutoras a las estadísticas de rendimientos.

Art. 98.

El contralor de eficiencia estará a cargo del Tribunal de Cuentas, a cuyo efecto y sin perjuicio de las medidas que el mismo adopte, las contadurías y unidades ejecutoras deberán remitirle copia de la información a que se refiere el artículo 97.

(Título IV - Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal)

Art. 99.

La rendición de cuentas y el balance de ejecución presupuestal, que prescribe el artículo 214 de la Constitución de la República, deberá contener los siguientes estados demostrativos:

1) Del grado de cumplimiento de los objetivos y metas programadas, indicando las previstas y alcanzadas y su costo resultante.

2) Del resultado del ejercicio, por comparación entre los compromisos contraídos y las sumas efectivamente recaudadas para su financiación.

3) De la ejecución del presupuesto con relación a los créditos indicando:

- a) Monto del crédito original;
- b) Modificaciones introducidas en el transcurso del ejercicio;
- c) Monto definitivo al cierre del ejercicio;
- d) Compromisos contraídos;
- e) Saldo no utilizado;
- f) Compromisos incluidos en orden de pago;
- g) Residuos pasivos.

4) De la ejecución del presupuesto con relación al cálculo de recursos, por cada rama de entrada indicando:

- a) Monto calculado;
- b) Monto efectivamente recaudado;
- c) Diferencia entre lo calculado y lo recaudado.

5) De la aplicación de los recursos al destino para el que fueron instituidos, indicando el monto de las afectaciones especiales con respecto a cada ramo de entrada.

6) Del movimiento de fondo y valores, indicando:

- a) Existencias al iniciarse el ejercicio;
- b) Ingresos;
- c) Egresos;
- d) Existencias al cierre del ejercicio.

7) De la evolución de los residuos pasivos, clasificados por financiación.

8) De la situación del tesoro, indicando los valores activos, los pasivos y el saldo.

9) De la Deuda Pública, clasificada en consolidada y flotante, indicando las emisiones de empréstitos y otras operaciones a largo plazo y la deuda pública en circulación al principio y al cierre del ejercicio.

Art. 100.

Las Contadurías Centrales confeccionarán los estados indicados en los puntos 3 a 8 del artículo 99 y los remitirán a la Contaduría General que corresponda, certificados por el auditor delegado del Tribunal de Cuentas, o por éste si no lo hubiere, antes del 1º de marzo del año siguiente al cierre del ejercicio.

Las Contadurías Generales verificarán dichos estados y previo contralor de su correspondencia con sus respectivos registros, confeccionarán los resúmenes sintéticos respectivos y el estado que se indica en el punto 2).

La Contaduría General de la Nación confeccionará, además, el estado que se indica en el punto 9).

La oficina nacional, municipal o sectorial de Planeamiento y Presupuesto, según corresponda, confeccionará el estado indicado en el punto 1); en base a las informaciones a que se refiere el artículo 97 y las que, a este efecto, deberán sumunistrarle las Oficinas de Planeamiento y Presupuesto de los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados.

Art. 101.

Sin perjuicio de las autonomías que establece la Constitución o determine expresamente la Ley, a fin de que las cuentas del Estado resulten demostrativas del resultado total de la gestión de sus organismos, la Contaduría General de la Nación consolidará todas las cuentas y formulará un balance general integral que contendrá sintéticamente resumida la misma información indicada en el artículo 99, debidamente clasificada y totalizada, para lo cual las Contadurías Generales le remitirán un duplicado de las rendiciones de cuentas que formulen, antes del 30 de abril del año siguiente al del cierre del ejercicio.

A efectos de la uniformidad, claridad y ordenamiento de las rendiciones de cuentas, la Contaduría General de la Nación, con la conformidad del Tribunal de Cuentas y de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto, implantará los formularios pertenentes que serán de uso obligatorio y no podrán alterarse sin sus consentimientos.

El envío de las rendiciones de cuentas a la Asamblea General o Junta Departamental, se hará por los organismos que deban presentarlas dentro de los seis meses de cerrado el ejercicio, y, simultáneamente, se remitirá un duplicado al Tribunal de Cuentas de la República.

(Título I - Recursos y Gastos del Estado)

Art. 59.

El Poder Ejecutivo podrá organizar, cuando las condiciones así lo aconsejen y permitan, un servicio central de compras y/o suministros. Mientras tanto, cada organismo de administración que se encuentre en condiciones podrá organizarlo en su ámbito.

La organización de ese servicio tendrá por objeto, además de la agilización de las compras, el mejor aprovechamiento de la producción nacional en lo que hace a las provisiones para el sector público.

Si para organizar dicho servicio fuese necesario destinar medios financieros a la dependencia que lo tenga a su cargo, el Poder Ejecutivo podrá anticiparle los fondos necesarios, con cargo de reintegro de los mismos con imputación a las asignaciones presupuestales pertinentes.

Hasta tanto se organice dicho servicio central, los ordenadores de gastos adoptarán las medidas necesarias para licitar los suministros o servicios por grupos de artículos o servicios del mismo ramo o comercio, en forma que se facilite la presentación del mayor número posible de oferentes.

En lo posible, las previsiones de necesidades de suministros y respectivas contrataciones, deberán hacerse por el término de un ejercicio y se admitirá el cumplimiento por entregas parciales en la medida en que se convenga al contratarse.

Los ordenadores de gastos están autorizados para utilizar la forma de contrato abierto, cuando así resulte conveniente a los intereses del Estado y mejor atención de los servicios, en las condiciones que se determinen en las especificaciones particulares de la licitación respectiva.

En estos aspectos

En estos aspectos podemos señalar la siguiente bibliografía:

a) publicaciones nacionales:

- Prof. Nilo Berchesi - Publicación citada, capítulos III, IV y VI.
- Instituto de Administración (Facultad de Ciencias Económicas y de Administración):
 - Seminario sobre presupuesto por programas, 1966; págs. 1 - 7, 26 - 31, 32 - 38.
 - Tomo 51 - "Guía para la confección de un manual de presupuestos por programas aplicable a los municipios", 1967, capítulos I, II, III y VIII.
 - Sin publicar: "El contralor interno y externo de la ejecución de los presupuestos por programas", 1965, págs. 26 - 53.

b) otras publicaciones:

- Gonzalo Martner - Publicación citada, capítulo VI.
- "Organización y presupuestos para el desarrollo económico" (Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Nº 23, Junio 1964), 2a. Parte, cap. VIII.
- CEPAL (ONU) - Seminario de clasificación y administración presupuestaria en Sudamérica, 14 de setiembre de 1962 (Informe provisional)
 - Presupuesto por programas y presupuesto por actividades, Santiago de Chile, 27 de mayo - 6 de junio de 1959 (Reunión técnica sobre problemas de clasificación y administración presupuestaria).
 - "Seminario de clasificación y administración presupuestarias en Sudamérica", Santiago de Chile, 27 de mayo - 5 de junio de 1959, Nueva York, 1959.

- "Manual de presupuestos por programas y actividades", Seminario de clasificación y administración presupuestarias en Sudamérica, Santiago de Chile, 3 - 14 de setiembre de 1962.
- "La experiencia de algunos países de América del Sur en materia de reforma presupuestaria", Seminario de clasificación y Administración presupuestarias en Sudamérica, 21 de agosto de 1962.
- I. L. P. E. S. - "Notas sobre la aplicación de costos en el presupuesto por programas", Santiago de Chile, Diciembre de 1966.
- Boletín de Gerencia Administrativa - Mayo 1967, Nº 175, "El uso de estandares en la preparación del presupuesto de la ciudad de Nueva York".
- Julio 1968, Nº 188 - "Presupuesto por programas"

III. Etapas a cumplir para su correcta aplicación.

A. Del punto de vista orgánico - funcional.

1. Creación de la Oficina Municipal de Planeamiento y Presupuesto como órgano técnicoasesor básico de la Intendencia Municipal dentro del grupo piloto de programación presupuestaria de la misma, teniendo a su cargo:

- a) Preparar las instrucciones y orientar a los organismos en la elaboración coordinada de planes y programas, mediante normas a las distintas dependencia del Gobierno Departamental, referentes a la elaboración del Presupuesto Departamental, según el calendario y manual presupuestarios;
- b) Controlar su formulación, estudiar e incorporar, modificándolos o no, los anteproyectos de presupuesto sometidos a su estudio, procediendo finalmente a la compilación y centralización de la elaboración de los proyectos finales;
- c) Preparar el proyecto definitivo de Presupuesto Departamental quinquenal de recursos, gastos corrientes e inversiones para el período de gobierno, a efectos de su presentación a la Junta Departamental, como asimismo las modificaciones anuales indispensables, aprobados ambos por el Consejo de Planificación y Coordinación;

d) Estudiar los presupuestos de los entes municipales y proponer las normas de coordinación con el Presupuesto Departamental;

e) Vigilar la ejecución presupuestal, evaluando el avance de planes y programas, comparando las metas fijadas y alcanzadas y los rendimientos con los costos, para información de la autoridad superior;

f) Reunir y analizar los antecedentes, datos, estadísticas, informes y balances de situación e informando al respecto a la autoridad superior;

g) Preparar el estado demostrativo del grado de cumplimiento de los objetivos y metas programadas, indicando las previstas y alcanzadas y su costo resultante; coordinará y orientará la rendición de cuentas y el balance de ejecución presupuestal que prescribe el art. 214 de la Constitución de la República, en base al análisis administrativo de costos y rendimientos y la información sobre la eficiencia de los organismos y cumplimiento de programas,

A tal efecto, la Contaduría General Municipal remitirá las informaciones relativas al costo y las unidades ejecutoras, las estadísticas de rendimiento;

h) Dictaminar en los proyectos de decretos y resoluciones de carácter normativo, orgánico - funcional u operativo, previamente a su consideración por la asesoría jurídica, participará de este modo en la implantación de estructuraciones, normas, métodos y procedimientos administrativos y en el adiestramiento del personal, contando a tal efecto, con unidades de planeamiento, de proyección presupuestaria, de organización, normas y métodos, de estadística y de evaluación;

i) Dar normas generales en armonía con organización y métodos a las dependencias del Gobierno Departamental, referentes a mejoras en los servicios, por medio de instrucciones estandar que se apliquen a todas las oficinas, basadas en estudios de racionalización. Estos se instrumentarán en lo administrativo, mediante la coordinación, refundición o supresión de oficinas y servicios similares, y la planificación, ejecución y control de la mecanización de todas las dependencias posibles; y en lo económico, mediante el empleo útil de los funcionarios, bienes y recursos del Gobierno Departamental con la finalidad de obtener la mayor eficiencia con el menor costo posible;

j) Estudiar, investigar y recomendar conjuntamente con la Comisión del Servicio Civil, el plan anual de sueldos y salarios de acuerdo a las oscilaciones del costo de vida en el Departamento de Montevideo, para lograr la equiparación de las remuneraciones de todos los funcionarios dentro de los distintos capítulos del escalafón general de sueldos, de modo que a iguales cargos, responsabilidades y jornadas, correspondan idénticas remuneraciones;

k) En tal sentido tendrá también ingobernabilidad en la Comisión de Clasificación y Evaluación de Puestos, en la que tendrá un representante cuya finalidad, en el mediano plazo, es arrribar al Manual Descriptivo de funciones y al Nomenclátor General de Funciones.

Al referirse el Programa 050 a la administración central de hacienda, señala que..."La labor de conducción no se agota con el simple planeamiento y controlor de la ejecución de las órdenes, sino que también es necesario prestar a las diversas unidades ejecutoras de los diferentes programas y/o subprogramas, el imprescindible asesoramiento que abarca una gama considerable que va desde el jurídico financiero, hasta el técnico financiero y contable, sin olvidar el fundamental relativo a la técnica presupuestaria, una de las tareas tal vez más importantes dentro de la concepción moderna del Estado y decisiva en cuanto dice relación con la programación aceptada por la nueva Carta".

A este respecto, el Dr. Berchesi (1) señala con referencia a los presupuestos de los gobiernos departamentales, lo siguiente:

"Como lo expresamos en el parágrafo 2 del Capítulo III la "implantación del sistema de presupuestos por programas y actividades exige dos herramientas fundamentales: la Oficina central del presupuesto y los grupos pilotos de programación presupuestaria instalados en puntos estratégicos del aparato estatal. Esta afirmación referida al presupuesto nacional, puede aplicarse igualmente a los presupuestos de los gobiernos departamentales autónomos".

2. Ubicación de la Contaduría General Municipal como órgano de controlor y superintendencia técnica con dependencia directa del Intendente Municipal y tal como lo señalan las metas del Programa 030, "que permita evaluar la ejecución presupuestal", dotando al sistema de la correcta información mensual de "rendimientos y resultados, de las diferentes unidades ejecutorias", en coordinación con las Oficinas de Presupuesto y "Organización y Métodos" y las metas del Programa 060, Gestión financiera, "...De allí que un eficaz controlor de ingresos y egresos constituya una necesidad indiscutible, considerándose un "elemento imprescindible en la correcta aplicación de un presupuesto programático".

(1) Prof. Nilo Berchesi-Publicación citada, pags.89-90.

3. Creación de las secciones de presupuesto y contabilidad (oficinas contables seccionales) dentro de cada departamento administrativo, con funciones de registro y estadística, como oficina técnica responsable de la confección de los balances mensuales y ejecución presupuestal a ser presentados a la Contaduría General Municipal, de acuerdo a las metas del Programa 030.

4. Creación de la central de abastecimientos como una de las ramas administrativas del Departamento administrativo y de servicios generales, de conformidad a los estipulado por el Programa 270 en su descripción literaria, al establecer como meta "la preparación del Presupuesto de Adquisiciones y la "paulatina absorción de todas las funciones de su especie realizadas por otras reparticiones, para completar en el ejercicio "la asistencia a todos los departamentos, en las tareas específicas ut supra".

5. Creación de la oficina central de organización y métodos en consonancia con lo establecido por el Programa 180 de racionalización administrativa, a fin de cumplir la meta de "organizar y uniformar un proceso administrativo racional, obteniendo al mismo tiempo una disminución del costo de los servicios correspondientes".

6. Creación de la oficina central administración de personal y relaciones humanas para dar cumplimiento a las metas fijadas en el Programa 210 de "elaboración y ejecución de un plan de capacitación de las diferentes líneas de supervisión y asistir al Intendente en los diálogos con los agentes y sus organizaciones grupales".

B. Del punto de vista de las normas de contabilidad y administración financiera (ejecución del presupuesto por programas).

1. Registro de las operaciones.

a. Implementación de un sistema de registración, según el art. 75, que cumpla en "reflejarse en cuentas, estados demostrativos y balances, que permitan su medición y juzgamiento", fijando las obligaciones y las responsabilidades emergentes de la ejecución del presupuesto, y en establecer "los costos de los programas estatales" (art. 76, in fine).

b. Implementación de un sistema financiero - patrimonial:

- de contabilidad de presupuesto que registre, según el art. 77:

"1) con relación al cálculo de recursos, los importes calculados y los recaudados por cada ramo o especificación de las entradas de manera que quede individualizado su origen.

"2) con relación a cada uno de los créditos, el monto autorizado y sus modificaciones, los compromisos contraídos y los incluidos en órdenes de pago", llevado analíticamente en las secciones de presupuesto y contabilidad (oficinas contables seccionales) y sintéticamente en la Contaduría General Municipal, en forma sintético - integral y concomitante, los registros de costos, de acuerdo a las Bases para el plan de contabilidad a fin de proporcionar lo necesario para cargar gastos y consumos a las distintas unidades ejecutoras y a las respectivas actividades específicas y administrativas de los distintos programas en forma tal de obtener los costos de dichas unidades y actividades, que sean comparables con su rendimiento. El desarrollo de este registro dependerá fundamentalmente de la estructura del presupuesto y de la organización administrativa para obtener los datos necesarios, siendo amplias las posibilidades en cuanto a la mecanización integral, ya que cuanto mayor sea la disponibilidad de medios mecánicos, mayor será la posibilidad de obtener más y mejores datos por compilación y clasificación de los componentes del costo. Al estar estructurado el presupuesto por programas y actividades, los datos originales están ya preparados, es decir, constituyen desde su origen el cálculo del costo (costo estimado) y en una determinada etapa de la ejecución el costo real, excepto en lo que respecta a la amortización y consumo de los bienes, a cargo, la primera, de la oficina de registro patrimonial de las secciones de presupuesto y contabilidad (oficinas contables seccionales) y el segundo, por medio de un programa de suministros dentro de los programas de capital, de manera que el cargo al costo en la actividad que corresponda, pueda hacerse en el momento de la entrega del material.

La acción de las unidades de organización se traduce en productos finales que siempre se pueden conocer. La cuestión a resolver consiste en determinar si son claramente identificables, consistentes y mensurables, en cuyo caso puede determinarse una unidad de medida de resultado y el juicio de mérito se hace posible por análisis de dicho resultado; si, en cambio, no poseen las características indicadas, es decir, no son mensurables, no sería posible establecer una unidad de medida y entonces el control consiste en analizar el grado de eficiencia, lo que puede lograrse por el análisis de la productividad a través de varios ejercicios. En este último caso tiene gran importancia el juicio y la discreción administrativas, puesto que la cuantificación pierde su efectividad como medio de valuación.

Las acciones de dirección, programación, control y ejecución, se realizan por funcionarios que asumen la responsabilidad de

estar al frente de una unidad de organización, por lo que otro de los objetivos del análisis de los costos, a través del registro del presupuesto por programas, es su contribución para poner de manifiesto los resultados de la acción de los funcionarios, o sea que los funcionarios deberán rendir cuentas de la obtención, recepción y utilización de los medios necesarios para cumplir las actividades y trabajos encomendados y realizados.

A través del costo, los directivos ven si se ha hecho lo que se proyectó hacer y pueden proyectar atendiendo a los medios disponibles, su mejor uso. La contabilidad de costos tendría entonces que dar los medios para evaluar si lo que está hecho está realmente en relación con lo que se pensó hacer en su momento. Habría que analizar el desvío entre lo proyectado y la realidad en aquellos casos en que es cuantificable, y en los otros actuar con prudencia y sentido común.

En definitiva, la vinculación entre el gasto y su destino, marca precisamente la etapa de integración entre la contabilidad del sistema financiero y el análisis del costo de programas.

- De contabilidad del movimiento de fondos y valores, registrando, según el art. 78, "las entradas y salidas, clasificadas por financiación y destino, provengan o no de la ejecución del presupuesto", llevado analíticamente por las secciones de presupuesto y contabilidad (oficinas contables seccionales) y sintéticamente en la Contaduría General Municipal, en forma sintético - integral.

- De contabilidad de los bienes del Municipio, registrando, según el art. 79, "las existencias y movimientos de los bienes, con especial determinación de los que ingresan al patrimonio por ejecución del presupuesto o por otros conceptos, cuidando de hacer factible el mantenimiento de inventarios permanentes", llevado analíticamente, en cantidades por las dependencias proveedoras y právistas y en valores en las secciones de presupuesto y contabilidad (oficinas contables seccionales), y sintéticamente en la Contaduría General Municipal, en valores y en forma sintética - integral.

- De contabilidad de la Deuda Pública Municipal, registrando, según el art. 80, "las autorizaciones de emisión de empréstitos y otras formas del uso del crédito, su negociación y circulación, separando la Deuda Consolidada de la Flotante", llevado en forma analítico - sintética en la Contaduría General Municipal.

c. Implantación de un plan de cuentas y las formas de registros, para asegurar principalmente, según el art. 82:

- "1) La perfecta correlación entre los registros de las Contadurías Centrales y Contaduría General respectiva;
- "2) La fácil verificación de la exactitud de los asientos y su posible confrontación con la documentación que les dio origen, gen a efectos del contralor interno y del que compete al Tribunal de Cuentas, para el ejercicio eficaz del contralor sobre los funcionarios o empleados que autoricen gastos o manejen fondos, valores, títulos, bienes o especies de propiedad del Estado;
- "3) La confección de estados y balances, analíticos o sintéticos que permitan proporcionar la información necesaria para la autoridad ejecutiva o la opinión pública, cuando así se disponga;
- "4) El conocimiento continuo y exacto de la situación del Tesoro y la formulación de rendiciones de cuentas;
- "5) La realización periódica de arqueos generales o parciales;
- "6) El contralor de inventarios y de las existencias en depósito y en servicio;
- "7) La agrupación de datos con criterio estadístico o la formulación de cuentas de fuentes y usos de fondos".

2. Contralor

a. Ejercicio del contralor interno de la gestión económico-financiera, según los arts. 83, 84, 85 y 86, por medio de la previa intervención de las secciones de presupuesto y contabilidad (oficinas contables seccionales), actuando por delegación y bajo la superintendencia de la Contaduría General Municipal que centralizará el registro de las operaciones de la Hacienda Pública Municipal.

b. Facilitamiento al contralor externo de la gestión financiero - patrimonial, según los arts. 87, 88 y 90, por medio del Tribunal de Cuentas de la República, que lo ejercerá por intermedio de sus auditores delegados, mediante procedimientos usuales de auditoría, a fin de informar a la Junta Departamental, emitiendo opinión, "con respecto al costo de los servicios y eventualmente su comparación con los rendimientos obtenidos en orden al cumplimiento de los programas presupuestales y la eficiencia de los organismos que los tuvieron a su cargo".

c. Realización por medio de la Oficina Municipal de Planeamiento y Presupuesto, según los arts. 97 y 98, de "el análisis administrativo de costos y rendimientos y la información sobre la eficiencia de los organismos y cumplimiento de programas", remitiéndole la Contaduría General Municipal "las informaciones relativas al costo" y las unidades ejecutoras "las estadísticas de rendimientos", y remitiéndole copia de toda esta información al Tribunal de Cuentas a fin de ejercer el Contralor externo de eficiencia.

3. Rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal.

a. Confección por medio de las secciones de presupuesto y contabilidad (oficinas contables seccionales), según los arts. 99 y 100, de los estados demostrativos de la ejecución del presupuesto con relación a los créditos y cálculos de recursos por cada ramo de entrada, de la aplicación de los recursos al destino para el que fueron instituidos, del movimiento de fondos y valores, de la evolución de los residuos pasivos y de la situación del Tesoro Municipal, a ser remitidos a la Contaduría General Municipal, previa certificación del Tribunal de Cuentas, a fin de su verificación y contralor.

b. Confección por medio de la Contaduría General Municipal, según los arts. 99 y 100, de los resúmenes sintéticos de los estados antedichos y de los estados demostrativos del resultado del ejercicio, por comparación entre los compromisos contraídos y las sumas efectivamente recaudadas para su financiación, y de la Deuda Pública Municipal, clasificada en consolidada y flotante.

c. Formulación por medio de la Contaduría General Municipal, según los arts. 85, 86 y 101, de las rendiciones de cuentas de la Intendencia Municipal y de los balances de situación o generales que demuestren la gestión de la Hacienda Pública Municipal y las fuentes y usos de fondos" de este capítulo del sector público, remitiendo un duplicado de las rendiciones de cuentas a la Contaduría General de la Nación, que "consolidará todas las cuentas y formulará un balance general integral" y al Tribunal de Cuentas de la República.

d. Confección por medio de la Oficina Municipal de Planeamiento y Presupuesto, según los arts. 99 y 100, del estado demostrativo "del grado de cumplimiento de los objetivos y metas programadas, indicando las previstas y alcanzadas y su costo resultante" en base a las informaciones establecidas en el punto 2c.

COMISION DEL PAPEL

EDICION AMPARADA AL ART.79
LEY N° 13349

IMPRESO POR LA DIVISION PUBLICACIONES Y EDICIONES DE LA UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA.

DEPOSITO LEGAL N° 29990/75
SE TERMINO DE IMPRIMIR EL
10/I/1975

1975 - AÑO DE LA ORIENTALIDAD -