

0080



PRIMER CONGRESO NACIONAL DE CONTADURIAS GENERALES



"BASES PARA EL TRATAMIENTO DE LAS CUENTAS ESPECIALES"

Autor:

Dr. Carlos Fortunato Lecav

Contaduría General de la Nación



SALTA

CONTADURIA GRAL. DE LA PROVINCIA

OCTUBRE DE 1978



PASES PARA EL TRATAMIENTO DE LAS CUENTAS ESPECIALES

Consideraciones Generales

Si bien en el orden nacional se ha superado la etapa en que la existencia de estas cuentas constituían la ejecución de presupuestos paralelos, se estima oportuno el análisis de diversos aspectos globales relacionados con la creación, utilización y procedimientos legales y contables que, generalmente controvertidos, configuran al régimen vigente de cuentas especiales.

El primer interrogante surge respecto a la necesidad de su apertura. Si el presupuesto general preve tanto el recurso como el gasto emergente, perfectamente codificarlos e individualizarlos ambos, hasta que punto se justifica la apetecida apertura de una cuenta especial para ejecutar una finalidad que para impide sea llevada a cabo dentro de la unidad presupuestaria.

Descartadas argumentaciones de orden práctico o contable, o legal quizá fuera razonable entender que al disponerse la creación de una cuenta especial se tiene en cuenta, más que un aspecto técnico, el control emergente de una ejecución descentralizada. Más concretamente, asegurar que el administrador ajuste los gastos a la recaudación afectada. Tal control, eventualmente, puede ser efectuado por diversos medios igualmente, o más eficientes.

No es de extrañar entonces la agresividad de la doctrina para con estas cuentas, ni tampoco el espíritu que alentó al legislador cuando, por imperio de las disposiciones de la Ley de Contabilidad dispuso eliminarlas, o al menos limitarlas. Tal intención no se ha materializado en la práctica por cuanto la reglamentación y normas presupuestarias permanentes resultaron contradictorias y controvertidas.

No menos confusos resultan los artículos 26 y 141 de la ley citada, ya que mientras el primero denomina cuentas especiales a los legados y donaciones con cargo, que se registrarán extrapresupuestariamente, el artículo 141 se refiere a los servicios de cuentas especiales de afectación presupuestaria.

Aspecto Legal

La idea del legislador queda consumada en el apartado 3º de los considerandos del Decreto Ley N°23.354/56 cuando indica que "las cuentas especiales que respondan a necesidades normales y permanentes de la administración nacional se incorporan al presupuesto general. Se basa este criterio no solo en fundamentos doctrinarios, sino también en el hecho de considerarse impropio mantener su registración en forma de verdaderos presupuestos marginales.

El artículo 141 de la Ley de Contabilidad faculta al Poder Ejecutivo para mantener en funcionamiento los servicios de cuentas especiales que no respondan a necesidades normales y permanentes de la administración nacional.

La Ley 16.432 en su artículo 12 dispone:

- a) La facultad del Poder Ejecutivo para fijar el régimen de funcionamiento de los servicios de cuentas especiales y su sistema de administración.
- b) La facultad del Poder Ejecutivo para disponer la creación o cancelación de las mismas.

- c) La incorporación de los recursos y gastos de tales cuentas al presupuesto general en los casos que representen necesidades normales y permanentes de la administración.
- d) Autorizar al Poder Ejecutivo para anticipar, con cargo a reintegro las sumas indispensables para el funcionamiento de cuentas especiales.

La Ley 11.672 Complementaria Permanente de Presupuesto establece meridas de procedimiento diversas respecto al funcionamiento de las cuentas especiales. Tales como:

Artículo 129.- Todos los gastos e ingresos de cuentas especiales, sin excepción alguna, figurarán en el presupuesto general de gastos y recursos de la Nación. / En los casos en que las cifras respectivas pudieran preverse, se incluirán en / las partidas correspondientes. Cuando no fuera posible prever las cifras en ra- / zón de la índole especial de las cuentas, se mencionará el nombre de éstas, en / los recursos, sin establecer su monto. En las cuentas de inversión, figurarán to- / das las cuentas especiales, en el anexo, en que hubieran sido mencionadas en el presupuesto general.

Artículo 129.- Las recaudaciones destinadas a cuentas especiales ingresarán a Te- / sorería General, salvo los casos en que la inversión de los fondos se efectúe / directamente por las reparticiones, en virtud de lo dispuesto en este artículo / o de las excepciones que podrá autorizar el Ministerio de Hacienda en lo sucesi- / vo.

Artículo 130.- Las recaudaciones a que se refiere el artículo anterior, en los / casos de servicios cuyas erogaciones estén incorporadas en el presupuesto, ingre- / sarán a rentas generales en concepto de compensación o retribución de los mismos / bajo el rubro "Cuentas Especiales Incorporadas". Los fondos correspondientes a / las demás cuentas especiales, ingresarán a la Tesorería General de la Nación, / salvo las excepciones previstas en el rubro titulado "Cuentas Especiales No In- / corporadas" cuyos ingresos, egresos y saldos, se registrarán en forma indepen- / diente. Estos saldos no podrán utilizarse en el pago de compromisos ajenos a las / cuentas especiales, quedando afectarlos exclusivamente al pago de las órdenes gi- / radas contra esas cuentas, sin relación alguna con el estado general de la tes- /orería.

Para mejor cumplimiento de esta disposición, todo ingreso a Tesorería General re- / lativo a cuentas especiales, deberá efectuarse por separado con especificación / del concepto a que obedece.

Artículo 131.- Las erogaciones por todo concepto que deben atenderse con recur- / sos de Cuentas Especiales, en ningún caso excederán el monto efectivo de aquellos.

Artículo 132.- Los saldos acreedores que arrojen las cuentas especiales al cie- / rre de cada ejercicio, serán transferidos a rentas generales, excepto los que / por expresa disposición contenida en el articulado del presupuesto, se transfe- / ran al ejercicio siguiente.

Artículo 133.- Quedan suprimidas las cuentas especiales no especificadas en el / presupuesto, cualquiera sea su origen, abiertas en la Contaduría Gral. de la Na- / ción, o en las distintas dependencias públicas.

Artículo 134.- En lo sucesivo la apertura de nuevas cuentas especiales y el régi- / men que corresponda a cada una de ellas será autorizado por decreto dado por el

el conducto del Departamento de Hacienda a requerimiento del Ministerio que corresponda y previo informe de la Contaduría General de la Nación.

Artículo 135.- Las distintas reparticiones sólo podrán abrir en sus libros las / cuentas especiales expresamente determinadas en el presupuesto o las que en lo / sucesivo se autoricen, conforme a lo dispuesto en el artículo 134. La Contaduría General de la Nación fiscalizará el estricto cumplimiento de estas disposiciones y comunicará al Ministerio de Hacienda toda infracción a las mismas a fin de / adoptar las medidas del caso.

Artículo 136.- Las liquidaciones de períodos de fondos con imputación a cuentas / especiales deberán especificar en forma detallada las sumas destinadas a sueldos / jornales, materiales y demás gastos. La Contaduría Gral. de la Nación implantará la contabilidad estadística mensual del movimiento de dichos fondos, de acuerdo con el detalle aludido, las cuentas de estos fondos serán rendidas sin excepción, mensualmente, a la Contaduría General de la Nación, aún por las dependencias que tengan plazos otorgados para rendir sus cuentas generales.

Artículo 137.- Los Ministerios que tengan a su cargo servicios atendidos con recursos de cuentas especiales someterán anualmente al Departamento de Hacienda el cálculo de los ingresos probables y el proyecto de presupuesto de sueldos y gastos de las respectivas cuentas, de acuerdo con la estructura establecida en el presupuesto general de gastos de la administración. El funcionamiento de estas / cuentas quedará subordinado a la aprobación anual previa de dichos presupuestos / por decreto del Poder Ejecutivo que se dictará con intervención del Ministerio / de Hacienda.

Artículo (Art. 10. Ley 14.395). Los recursos de cuentas especiales serán ingresados a la Tesorería General de la Nación. El Poder Ejecutivo podrá no obstante, / autorizar a los organismos responsables para administrar directamente dichos recursos siempre que la naturaleza del respectivo servicio exija justificadamente la descentralización de fondos de la Tesorería General. En todos esos casos, se remitirá mensualmente a la Contaduría General de la Nación un estado indicando / los ingresos y egresos que se registren.

Los recursos de cuentas especiales no comprometidos al cierre del ejercicio serán transferidos a Rentas Generales, excepto aquellos que tuvieren expresamente determinado su destino a otros fines en virtud de disposiciones especiales en vigor. El Poder Ejecutivo podrá acordar la disponibilidad parcial o total de dichos recursos cuando la naturaleza del servicio exija justificadamente la reserva de / los mismos.

Autorízase al Poder Ejecutivo para incorporar a los cuadros de recursos y erogaciones correspondientes al Capítulo I Administración Central A) Gastos a financiar con Recursos de Rentas Generales de la Presente Ley, los recursos y erogaciones de los servicios de cuentas especiales en la medida que desaparezcan los / factores que hayan determinado en su oportunidad su individualización financiera y presupuestaria.

Unidad Presupuestaria

Respecto a este principio interpreta la doctrina que su transgresión, o sea, la afectación de recursos determinados a gastos determinados, da a lugar a la cuenta especial, es decir, aquella suerte de cuenta que teniendo una naturaleza particular, se aparta de la cuenta general.

Si bien tal transgresión es un hecho corriente en las legislaciones, en la práctica se ha llevado las cosas mucho más lejos, ya que se afectan / recursos determinados a gastos vagos o indeterminados, lo que se tratará más adelante.

Definición

Compatibilizando fundamentos doctrinarios con las disposiciones / del artículo 141 de la Ley de Contabilidad y lo establecido por la Ley N° 11.672 (Complementaria Permanente de Presupuesto) podría aceptarse que:

Se entenderá por cuenta especial la afectación de recursos determinados a gastos determinados, para cumplir una finalidad cierta, excepcional y no permanente, que este prevista en el presupuesto general y tenga asegurada su autofinanciación.

Teorizando sobre tal definición pueden establecerse determinadas pautas principales a que debería ajustarse la apertura y funcionamiento de tales cuentas:

- Afectación del recurso
- Excepcionalidad del gasto
- Limitación al tiempo de funcionamiento
- Identificación del gasto
- Tratamiento presupuestario
- Autofinanciación
- Régimen de sobrantes

Carácter de excepción

El artículo 141 de la Ley de Contabilidad ya comentado, establece / el carácter de excepción de las cuentas especiales al determinar que si el Poder Ejecutivo esta facultado a mantener en funcionamiento los servicios de cuentas / especiales que no respondan a necesidades normales y permanentes de la Administración Nacional, a "contrario sensu" se estima que cuando las cuentas especiales / funcionen para cubrir necesidades normales y permanentes, el Poder Ejecutivo no / estaría facultado para mantenerlas en funcionamiento.

La Ley 16.432 dispone que en tales casos las cuentas especiales deberán incorporarse al Presupuesto General, ya financiadas con rentas generales o con el producido de la negociación de títulos.

La aplicación de las normas citadas eliminaría a la mayor parte / de las cuentas en vigencia, que funcionan con carácter permanente para atender necesidades fácilmente previsibles.

Frente a tal excepción y siguiendo a su vez la doctrina que enseña -y que se comparte- que el tratamiento de una norma de excepción a las normas generales ha de efectuarse restrictivamente, la aplicación e interpretación del artículo 141 se entiende ha de efectuarse en forma restrictiva.

Muchas cuentas especiales han llegado a la situación anormal de / asimilarse a verdaderos organismos, de indefinido carácter jurídico, al que se le ha asignado, además, Servicio Administrativo, como Lotería Nacional, Mercado de / Frutos Victoria, Servicio Nacional de Agua Potable y Servicio Nacional de Sanitar Animal que, para mayor desorientación reciben, a veces, contribución del Tesoro,

aspecto del que también nos ocuparemos posteriormente.

La importancia del volumen operativo de algunas de estas cuentas / especiales puede reducirse de la norma del Decreto N° 2.447/75 que las exime de / la limitación del artículo 49° de la Ley de Contabilidad excepción que no rige / para las tesorerías de la propia jurisdicción ni tal vez para ninguna otra.

Limitación al tiempo de funcionamiento

Se estima que las cuentas especiales deben funcionar con carácter / de excepción para cubrir una necesidad determinada y por un período limitado. / cuando las mismas se tornan permanentes deberá cancelarse la cuenta y preverse / presupuestariamente la atención de los gastos, o como ya se ha procedido acerta- / ramente, transformarlas en organismos o sociedades del Estado.

La cuenta especial por la que se rige Líneas Aéreas del Estado / conforma otro ejemplo de como se mantiene en vigencia una norma de excepción pa- / ra un servicio que cumple una necesidad permanente que superará la etapa de / fomento a regiones apartadas puede resultar lucrativa.

Identificación del Gasto

El régimen de funcionamiento de la cuenta especial debe precisar / recursos determinados y gastos determinados. La vaguedad de algunos regímenes o / riente a la figura que analizamos a responder a cualquier destino o necesidad. Se / observa que las autorizaciones que prevén "otros recursos", "recursos varios" / "gastos varios", "otros gastos", "todo gasto que se efectúe en bien de la comu- / nidad", etc. son premeditados intentos tendientes a que la cuenta pueda ser uti- / lizada para lo que se quiera tergiversando los principios fundamentales de eje- / cución presupuestaria.

Tratamiento Presupuestario

El artículo 123 de la Ley 11.672 resuelve el cumplimiento de la / universalidad presupuestaria disponiendo que todos los gastos e ingresos de / cuentas especiales, sin excepción alguna, figurarán en el presupuesto general. / Pero a continuación deja paso a la excepción al establecer que, cuando no fuera / posible prever las cifras en razón de la índole especial de las cuentas, se men- / cionará el nombre de éstas en los recursos sin establecer su monto.

Con buen criterio, en la práctica tal excepción no se aplica por / lo que puede afirmarse que las cuentas especiales son tratadas presupuestaria- / mente. Por otra parte el artículo 133 de la misma ley suprime las cuentas espe- / ciales no especificadas en el presupuesto.

Contribución del Tesoro - Financiamiento

Si aceptamos que la cuenta especial es la afectación de recursos / determinados a gastos determinados que deben financiarse con dichos recursos y / si el gasto está condicionado a la existencia de determinado recurso, queda im- / plicitamente dicho, que solamente se lo podrá realizar en la medida que el re- / curso exista sentamos así otro principio fundamental para el funcionamiento de / tales cuentas: la autofinanciación.

Pero si el recurso no se recauda, el Tesoro va en auxilio de la / cuenta especial asignándole una contribución no reintegrable para el cumplimen- / to de sus fines, lo que vulnera el principio anterior y el régimen de la cuenta espe-

cial y la racionalidad de la contribución.

Una cuenta especial en tal situación debería ser cancelada.

Los anticipos reintegrables del Tesoro a cuentas especiales en / apariencia regularizables, configuran en algunos casos, una virtual contribución, cuando se gestiona, y obtiene la condonación de tales deudas.

Merece mención el caso del organismo que administra varias cuentas especiales y, mientras para una obtiene anticipos del tesoro, para otras gestiona la inversión de sus disponibilidades ociosas en Valores Nacionales Ajustables.

El artículo 131 de la citada Ley 11.672 establece que las erogaciones por todo concepto que deben atenderse con recursos de cuentas especiales, en / ningún caso excederán el monto efectivo de aquellos.

La norma mencionada se ha prestado a aplicaciones conflictivas en / cuanto a la interpretación del término "erogaciones" utilizando, en lo que respecta a cual de las etapas de la ejecución presupuestaria se refiere al legislador. El Tribunal de Cuentas de la Nación entiende por tal la etapa del compromiso.

Anualidad del Gasto-Sobrantes

Algunos tratadistas plantean la excepción a la regla de la anualidad que constituyen las cuentas especiales.

El mecanismo de estas cuentas hizo que los saldos disponibles de las mismas se trasladen de un ejercicio a otro, de modo que la clausura del ejercicio no produce su caducidad, es decir que estas cuentas violan la regla de anualidad / del ejercicio financiero y de los créditos presupuestarios para gastar o pagar.

Rigiéndose la cuenta especial por la afectación de un recurso a un gasto determinado, el recurso que excede al gasto está ruidosamente afectado, por lo que podría considerarse que el excedente se rige por la norma del artículo 26 de la Ley de Contabilidad que establece que todo recurso que no tenga un destino legal / expreso será ingresado a Rentas Generales.

No lo entiende así el artículo 132 de la Ley Complementaria Permanente de Presupuesto al disponer que los saldos acreedores que arrojen las cuentas especiales al cierre de cada ejercicio, serán transferidos a rentas generales, excepto los que por expresa disposición, se transfieran al ejercicio siguiente. Tal expresa disposición existe para todas las cuentas especiales que operan en el orden nacional.

Por imperio del artículo 10 de la Ley N° 14.395 (incorporada a la / Ley 11.672) el Poder Ejecutivo podrá acordar la disponibilidad parcial o total de / dichos recursos cuando la naturaleza del servicio exija justificadamente la reserva de los mismos.

Aún cuando la norma citada carece de la debida claridad para su interpretación, se estima que dispone facultar al Poder Ejecutivo para acordar ex-/ cepciones al principio que obliga la transferencia a rentas generales de los recursos no comprometidos al cierre del ejercicio.

Intervención de la Contaduría General de la Nación en la apertura de Cuentas Especiales

El artículo 134 de la ya mencionada Ley N° 11.672 establece que la

apertura de nuevas cuentas especiales y el régimen que corresponda a cada una de ellas será autorizada por decreto dado por el conducto del Departamento de Hacienda, a requerimiento del Ministerio que corresponda y previo informe de la Contaduría General de la Nación.

En la mayor parte de los casos la apertura de la cuenta está incorporada a la Ley de Presupuesto por lo que la intervención previa de la Contaduría General de la Nación queda desplazada ante un hecho consumado.

Aplicación de pautas principales

La enunciación de pautas precedentemente comentadas configuran las bases de aplicación en el análisis emergente para la aprobación de apertura de cuentas especiales.

Un ejemplo contribuirá a clarificar el tema:

Si se destina un determinado recurso (afectación del recurso) a la construcción de un monumento (para la mayoría de los organismos una finalidad excepcional) deberá determinarse concretamente las características de la obra (identificación del gasto) y programarla presupuestariamente (previsión presupuestaria) asegurando su financiamiento (autofinanciación). En tal caso, la cuenta especial cesaría al terminarse la obra (limitación al tiempo de funcionamiento).

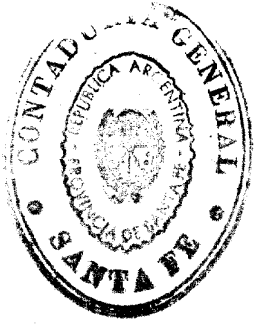
Pero no encuadraría en tal tesitura la apertura de una cuenta especial para el mantenimiento de monumentos por cuanto:

El gasto no es de excepción, ya que se trataría de una necesidad normal. No es limitado en el tiempo porque tales tareas son permanentes. No hay identificación concreta del gasto pues el término mantenimiento es vago e impreciso.

Conclusiones

En función de lo expuesto se considera adecuado propiciar la revisión de las normas legales, reglamentarias y de procedimientos tendiendo a un régimen que posibilite la estructuración de la figura analizada, eliminando las cuentas que respondan a necesidades normales y permanentes y fijando pautas precisas para la apertura de las futuras, en función del principio de excepcionalidad.





0