

LA CONTABILIDAD PÚBLICA

Por A. SAURA PACHECO
Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda

SUMARIO: Introducción.—I. Las formas de control.—II. La contabilidad pública.—III. La intervención y la contabilidad.—IV. La reforma de la contabilidad pública.—Conclusión.

INTRODUCCION

En el Programa del Seminario organizado por el Instituto de Estudios Políticos sobre «Problemas actuales de la Administración Pública», no podía faltar una Ponencia sobre la Contabilidad pública, como una de las cuestiones de imperiosa actualidad que reclama la atención de nuestros gobernantes (*). En ese Programa dicese con indudable acierto que «no es menos preciso el estudio detenido de nuestros actuales sistemas de intervención del gasto, control del ingreso y censura de cuentas, de la Contabilidad pública, en fin, en su conjunto técnico; una revisión del sistema y de los criterios de nuestra Ley y Reglamentos de Contabilidad, desde el punto de vista del mecanismo contable de una Administración que ha centuplicado sus operaciones y multiplicado el montante de sus partidas, ha de ser sumamente conveniente, pero partiendo de la base elemental de que el hecho de esta expansión financiera presenta exigencias igualmente importantes a las dos vertientes: agilidad funcional del órgano intervenido y fiscalización ordenada y eficaz».

Es ésta preocupación del Gobierno, que tiene anunciada una nueva Ley de Administración y Contabilidad y otra orgánica del Tribunal de Cuentas. El Ministerio de Hacienda, a su vez, por Orden de 8 de marzo de 1941, nombró una Comisión encargada de revisar el texto de la de

(*) Texto de la ponencia presentada en el *Seminario sobre Problemas actuales de la Administración Pública*, sesión del día 18 de mayo de 1951.

1 de julio de 1911 y de redactar la ponencia o anteproyecto que el Ministerio habría de someter al conocimiento y resolución del Consejo de Ministros. En la expresada Orden se indica la finalidad de la revisión: «La necesidad de armonizar las garantías impuestas en defensa del Erario y del interés público por la referida Ley, con el más rápido y eficaz desenvolvimiento de los servicios, en atención al volumen y complejidad adquiridos por la Administración.» Inspirada en esos principios, la Comisión dió cima a su labor revisora, redactando un anteproyecto de Ley, que no contiene ninguna extrema novedad, porque sus autores fueron respetuosos con la estructura y los principios de la Ley vigente, aunque se preocuparon de acomodar sus disposiciones al momento actual y de dar mayor flexibilidad a algunas normas trascendentales, para la mejor eficacia del servicio público.

Pero no es eso lo que necesitamos, sino una *nueva* Ley, de más rico contenido, porque a tan pomposo título no responde la expresión de sus nueve capítulos, que tratan de la Hacienda pública, de la Deuda, de la prescripción, de las obligaciones del Estado y de los presupuestos, de la contratación de servicios y obras públicas, de la ordenación de los gastos y de los pagos, de la Intervención, de la Contabilidad y de las responsabilidades en la custodia y manejo de fondos. Una ley moderna debe concretar el contenido de esta rama de la Administración, sus funciones, su organización central y provincial; debe comprender los principios generadores de los ingresos y no solamente los de los gastos públicos; debe valorar como se merecen la honradez y la preparación de los funcionarios, y, sobre todo, debe promover la iniciativa y responsabilidad de los servicios, dándoles mayor personalidad.

Aquí se han trazado en luminosos trabajos los principios de una planificación metódica de la estructura de la Administración y se han fijado nuevas fórmulas de productividad y de economía burocrática: que son también aplicables a la Administración financiera, que es la que hace posible la existencia de un orden de funciones estatales procurando los medios materiales a todo el resto de la Administración. Porque en contraste con la sencilla y eficiente organización de esta rama en Estados Unidos, en Inglaterra, en Francia, en Bélgica y en Italia, nuestro Ministerio de Hacienda cuenta hoy con un elevado número de Centros directivos, amén de otros organismos, Comités y Jura-

dos encargados de funciones muy diversas. Hay, sin duda, un excesivo aumento de volumen, una hipertrofia de la Administración Central, que se hace más patente en los Centros de dirección tributaria, como si cada impuesto o grupo de ellos exigiera forzosamente una organización peculiar. Nos hemos alejado demasiado de aquella sencilla separación entre contribuciones directas e indirectas, que, por otra parte, se sigue respetando en el Presupuesto, y ni la complejidad creciente de los servicios, ni los principios científicos de la división del trabajo abonan esa proliferación, de manera que toda reforma debe iniciarse con una bien meditada simplificación de los órganos rectores, asegurando entre ellos la debida armonía de la obra administrativa. Además de la Subsecretaría, la Inspección General, la Intervención General y el Tribunal Económico-administrativo Central, existen doce Direcciones generales que son Centros de administración tributaria, de gestión financiera y de asesoramiento, destacándose, entre ellos, en el aspecto financiero, la Inspección General, la Intervención General y la Dirección General del Tesoro.

I.—LAS FORMAS DE CONTROL.

La función ejecutiva o administrativa, que envuelve en orden a la Hacienda una serie de actos de gestión, no puede prescindir de la vigilancia y de la fiscalización, que son garantías indispensables de rectitud y de acierto. De aquí la necesidad del control en sus distintas formas, de la inspección de los servicios, de la Contabilidad y de la fiscalización de la gestión económica.

En nuestro país podemos distinguir :

a) El control de los servicios en general. Está a cargo de la Inspección General de Hacienda, organismo puramente técnico, que si todavía no puede igualarse con la Inspección General de Finanzas de Francia, va aproximándose a ella. Creada en 1941 para inspeccionar todos los servicios dependientes del Ministerio de Hacienda, cualquiera que sea su naturaleza y el Cuerpo a que pertenezcan los funcionarios que los desempeñen, por disposiciones posteriores le han sido encomendadas otras funciones, tales como la preparación, en colaboración con los Centros

directivos interesados, de una codificación de las Leyes y Reglamentos tributarios; el estudio de los sistemas tributarios extranjeros, el intercambio de publicaciones y el despacho de los asuntos que tengan relación con la legislación y la actividad fiscal de otros Estados. Los inspectores de los servicios, funcionarios seleccionados en el doble orden de la moralidad profesional y de la competencia técnica, reclutados entre los diferentes Cuerpos del Ministerio de Hacienda por el procedimiento automático del concurso-oposición, forman el cuadro directivo de la Inspección General. Ellos conocen la realidad viva de la Administración económica, giran visitas periódicas a los servicios provinciales y realizan las misiones especiales que se les confían.

b) La intervención del ingreso, del gasto y del pago, a cargo de la Intervención General de la Administración del Estado.

c) La contabilidad interna, dirigida también por la Intervención General, que determina la estructura y justificación de las cuentas, requiere su presentación, pone las notas de defectos que en ellas observe y las prepara para que puedan ser falladas por el Tribunal de Cuentas; redacta la cuenta general y prepara el proyecto de ley para su presentación a las Cortes; y

d) La fiscalización de la gestión económica, cuyo órgano es el Tribunal de Cuentas, con categoría de Supremo y contra cuyas ejecutorias no se da recurso alguno.

Puede discutirse si la competencia de las Cortes para la fijación de los gastos e ingresos del Estado es, en cierto modo, un acto de fiscalización financiera; pero el complemento de la aprobación parlamentaria del presupuesto, que es la aprobación de la cuenta general del Estado y que reviste también la forma de Ley, es una manifestación pura de esa fiscalización. El Tribunal de Cuentas, como órgano técnico especial que sirve a las Cortes, examina la juricidad y hasta la oportunidad de la gestión anual, mediante el examen de las cuentas.

A la misma disciplina están sometidos los organismos autónomos, obligados a formar presupuestos de ingresos y gastos, que han de ser informados por la Intervención General; sus gastos deben ser fiscalizados por este Centro, y sus cuentas examinadas por el Tribunal de Cuentas.

Pero en orden a las Diputaciones provinciales y Ayuntamientos, la nueva Ley de Régimen Local encomienda al Servicio Nacional de Ins-

pección y Asesoramiento, afecto a la Dirección General de Administración Local en el Ministerio de la Gobernación, la censura y aprobación definitiva de las cuentas de presupuestos ordinarios y extraordinarios, que se efectuará por las Secciones provinciales del Servicio cuando se trate de Municipios menores de 20.000 habitantes, y por la Sección Central en los demás Municipios y en las Diputaciones, lo que significa tanto como la creación de cincuenta Tribunales de Cuentas y un Tribunal Superior. De esta forma, nuestro Tribunal de Cuentas no será el único órgano fiscalizador de la gestión económica y financiera y no es posible prejuzgar las ventajas o los inconvenientes de la nueva Institución, que sólo existe todavía en la Ley y que probablemente responde a una mejor división del trabajo, a una mayor comprensión de los problemas municipales y a una más especializada preparación de los funcionarios.

II.—LA CONTABILIDAD PÚBLICA.

Implícitamente queda dicho que la Contabilidad pública es la contabilidad de todo el sector público: del Estado, de los organismos autónomos, de las entidades locales. Es, como dice el profesor EINAUDI, el conjunto de las normas que regulan la actividad financiera.

El punto de partida es el presupuesto, norma del régimen financiero y primer fundamento de la rendición de cuentas. Ante todo es un documento de contabilidad, y así en nuestra Ley de Administración y Contabilidad la preparación de los presupuestos generales del Estado figura como la primera atribución de la Intervención General de carácter contable; también está ese carácter en la nueva definición de los presupuestos según la Ley de 18 de diciembre de 1950, al calificarlos como «expresión cifrada». Sigue siendo su principal función la de contener los gastos para los servicios públicos dentro de los límites de las entradas presumibles y cuyos límites señala el Poder legislativo que, como representante de la colectividad, decide cuáles son los gastos a cubrir mediante la imposición de tributos. La prestación fiscal, como dice MERKL, no se halla fundada jurídicamente por la Ley contributiva que instituye la prestación, sino que necesita, además, figurar en la Ley de

presupuestos, que contiene la autorización para regir la Hacienda. Los gastos cifrados ponen límite al Poder ejecutivo, y de esta manera el presupuesto es un programa de acción que necesita de un complicado aparato administrativo encargado de liquidar, investigar y recaudar los derechos de la Hacienda, y de liquidar y satisfacer las obligaciones del Estado. Coadyuvan a este desarrollo el normal desenvolvimiento de la Tesorería, los servicios de la Deuda, la administración de las propiedades y derechos del Estado y otros servicios auxiliares o complementarios

No nos corresponde, por ser labor de otra Ponencia, penetrar en los problemas teóricos que con tanta virulencia se han suscitado actualmente en torno al presupuesto, pero dentro del tema que se nos ha encomendado no podemos dejar de observar cómo el viejo derecho presupuestario es el de rendición de cuentas, es decir, que al presupuesto como medio administrativo anteceden las cuentas, y que, el examen de los ingresos públicos y de su empleo es más antiguo que la exposición de proyectos presupuestarios. Por eso empieza también el derecho presupuestario con la promulgación de principios sobre la rendición y formulación de cuentas, y con esto queda unido el problema del equilibrio financiero —fin último de toda política financiera de carácter público— con el problema más amplio de la publicidad.

Un escritor cameralista hace observar que si la impresión de libros hubiera sido inventada antes, quizás también hubieran surgido antes las cuentas del Estado. Es decir, que la publicidad de las cuentas es un principio moderno. En Francia, el secreto en materia financiera era tan grande que todavía en la segunda mitad del siglo XVIII se prohibía escribir sobre finanzas y se exigía el no saber leer ni escribir para ser conserje y encuadernador del Tribunal de Cuentas. Fué NECKER quien expuso en su famosa *Compte rendu au roi* que la publicidad representa el hon-tanar más ventajoso para la Hacienda. «Tinieblas y oscuridad —decía— son favorables a la desidia; por el contrario, la publicidad eleva el crédito y amplía el conocimiento del problema financiero, lo que trae consigo manifiestas ventajas.» Se comprende que la aparición del informe de NECKER en 1781 fuese una novedad sólo comparable por su resonancia a una revolución, y que se igualase a su autor con los más grandes hombres.

Hoy se reconoce de manera unánime que el colocar la gestión de la fortuna nacional bajo el dominio público es garantía que despierta la confianza, y que para dar publicidad al presupuesto es preciso que se discuta por las Cortes en sesión pública, que se promulgue como Ley insertándolo en el órgano oficial, que se dé cuenta periódicamente de la marcha de la recaudación y de los pagos y que se publique la cuenta general o un extracto de ella, así como la Memoria del Tribunal de Cuentas.

A la publicidad se da un gran valor en todos los países, pero sobre todo en Inglaterra, pues el contribuyente puede conocer la situación de la riqueza pública y seguirla de semana en semana a través del informe que aparece en la *Gaceta de Londres* cada martes; estos informes semanales se publican también en la mayoría de los periódicos y, además, la Tesorería facilita un informe trimestral del movimiento del Tesoro en ese período, y durante el verano se edita un folleto azul sobre los resultados del ejercicio, que cualquiera puede adquirir por dos chelines. Esta política de sinceridad y de publicidad responde al principio democrático de que, siendo cada ciudadano en cierta parte dueño del Tesoro, cada uno de ellos tiene perfecto derecho a que se le dé amplia noticia de la gestión pública.

En el nuevo espíritu de que están infiltradas las tareas del Estado es preciso insistir en la necesidad de una contabilidad de todo el sector público, cuyo conjunto no podrá abarcarse si no se incluye en todo programa al Estado, a las Entidades locales y a los Organismos autónomos. De esta labor nadie se ha preocupado todavía en España, pero es necesario que en algún Centro exista un servicio encargado no solamente de consultar los documentos presupuestarios del Estado, sino también de examinar una masa de informes y publicaciones de instituciones de crédito y de los organismos públicos o semipúblicos. La Intervención General podría encargarse de ello.

Refiriéndose a Francia, el profesor LAUFENBURGER, en un trabajo publicado en la «Revue de l'Economie Contemporaine», se queja de la deficiencia de las estadísticas, que impiden conocer la verdadera identidad de las cargas fiscales, pues sólo se publican los datos relativos al presupuesto del Estado y a los presupuestos locales. El Gobierno francés ha rehusado la publicación de las retenciones parafiscales llevadas a cabo

por los servicios públicos y cuyo establecimiento se ha autorizado en gran número fuera del presupuesto. «Como juez imparcial de la situación —dice— el técnico financiero debe deplorar, desde el punto de vista político, la dispersión de la autoridad pública y desde el punto de vista de la competencia y el control presupuestario, la contabilización aparte de las oficinas y de los servicios investidos de misiones oficiales que escapan a la competencia y al control presupuestario.»

Durante los últimos años se ha acentuado en todos los países la tendencia a crear fondos especiales para las nuevas actividades del Estado. España se desliza también por la pendiente del intervencionismo y de la economía dirigida, cuyos fundamentos filosóficos y económicos aun no están bien definidos y cuyo alcance y extensión son muy difíciles de prever; pero es indudable que nos hemos apartado definitivamente de los principios del liberalismo para que el presupuesto deje de dedicarse únicamente al mantenimiento de los servicios públicos. Si durante mucho tiempo los presupuestos generales y los de las colectividades locales contenían todas las cifras y todos los medios de ejecución, conforme ha ido desarrollándose el intervencionismo del Estado y la municipalización de servicios, se han multiplicado los organismos, los documentos y las modalidades de financiación. Muchos servicios necesitan de una vida administrativa y financiera propia; sus presupuestos, que con frecuencia están subvencionados por el Estado, son verdaderos presupuestos anejos al presupuesto general.

Se ha logrado ya el sometimiento de 973 organismos, con un volumen de gastos para 1950 que se aproxima a los 6.200 millones de pesetas, fiscalizados por la Intervención General y cuyas cuentas deben ser rendidas al Tribunal de Cuentas, siendo de esperar que la labor de atracción que en tal sentido realiza el Ministerio de Hacienda se complete en fecha próxima, porque se trata de asunto de interés capital, y no sólo a los fines de la contabilidad pública; por el volumen de los recursos de que disponen; por la importancia de los servicios que prestan, muchas veces relacionados con importantes sectores de la economía nacional; porque esta cuestión afecta hasta a la posibilidad de ampliación de fuentes tributarias y a los principios de justicia impositiva.

Sólo así podrá lograrse una visión de conjunto, que ya es posible, aunque imperfecta, pues la Intervención General publica los presumpues-

tos de los Organismos autónomos y los generales del Estado, y el Ministerio de la Gobernación, por su parte, publica también todos los datos que se necesitan sobre los planes ordinarios y extraordinarios de las entidades locales. A estos trabajos, por el momento reducidos a los presupuestos preventivos, seguirían más adelante los necesarios en orden a los resultados de gestión, cuando pudiera disponerse de los datos de los presupuestos consuntivos.

III.—LA INTERVENCIÓN Y LA CONTABILIDAD.

Uno de los principios y de los fines de la Contabilidad pública es el control, pues mediante ella es posible comprobar hasta qué punto la Administración financiera ha respetado las Leyes y Reglamentos y, en particular, la Ley de Presupuestos, y si su conducta ha sido la más conveniente y oportuna. Desde este punto de vista, la Contabilidad como servicio, la teneduría oficial de libros, no es más que una forma de control, y yerran quienes opinan que no se perjudica la fiscalización si se separan la Intervención de la Contabilidad y se encomiendan estos servicios a oficinas y funcionarios diferentes.

En la base tercera de la Ley de 3 de diciembre de 1932, dictada para reorganizar los servicios, se dispone que «la Contabilidad del Estado será única y de la competencia exclusiva del Ministerio de Hacienda, a cuyo efecto en todos los departamentos y organismos del Estado existirán oficinas de contabilidad dependientes de dicho Ministerio y a cargo del personal técnico del mismo, cuyas secciones intervendrán al cumplir sus funciones, la aplicación y desarrollo de los respectivos presupuestos de gastos». Pero es lo cierto que, por el contrario, en casi todos los Ministerios civiles están sus secciones de Contabilidad desempeñadas por personal ajeno a los Cuerpos Pericial de Contabilidad del Estado y de Contadores del Estado, actuando con independencia del delegado del interventor general. Claro es que tampoco la Intervención General dispone hoy de funcionarios de ambos Cuerpos en número suficiente para atender las continuas demandas que se le hacen.

Entramos así de lleno en la función interventora o fiscalizadora del gasto público, regulada fundamentalmente por el Capítulo II del Regla-

mento del suprimido Tribunal Supremo de la Hacienda pública de 3 de marzo de 1925 —lo único que ha quedado de aquella obra de la Dictadura— y por el Decreto de 28 de septiembre de 1935. Esa función, así como la intervención del ingreso, es de la competencia y atribución exclusiva del ministro de Hacienda y se ejerce a través de la Intervención General, que utiliza para tales fines el personal de los Cuerpos de Contabilidad antes citados, los Cuerpos de Intervención de los ramos de Ejército, Marina y Airc, el personal de otros Cuerpos del Ministerio de Hacienda y funcionarios de otros Ministerios. Se ejerce por delegación del interventor general, con absoluta independencia de las autoridades cuya gestión fiscalizan.

No solamente por motivos de economía, sino por razones de eficacia, las dos funciones, fiscal y de contabilidad, deben reunirse en un mismo funcionario y en un mismo servicio. No representa esta aspiración legítima del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado ninguna extrema novedad, pues ya en el preámbulo del Real Decreto de 6 de diciembre de 1894, que no prosperó, es fácil encontrar los argumentos precisos: «Al tratar de Contabilidad no es posible prescindir de la sección fiscal, ejercida principalmente con presencia de los resultados de la Contabilidad y de los expedientes y asuntos en que por ministerio de la Ley es indispensable el concurso de la Intervención, siendo de este modo sólida y eficaz garantía de la acertada gestión de la Hacienda.» Una función —como ha dicho el segundo jefe de la Intervención General, señor DUQUE SAMPAYO— «que tanto tiene de eficaz como de anónima; que agrada y satisfacé a los correctos y a veces molesta a los arbitrarios; que hay que ejercer con tanta energía como prudencia, con tanta cautela como altruismo; de cuyo verdadero espíritu es necesario penetrarse y penetrar a los demás; que no se crea nunca que el interés del servicio, de la Administración y del Estado justifican la molestia, la agresividad o la suspicacia, pero que tampoco se pospongan aquellos a la disciplina convertida en servilismo, ni menos al halago de la vanidad o al estímulo de la recompensa».

Recientemente, y con motivo de celebrarse el LVIII Aniversario de la Creación del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, se han pronunciado en el Ministerio de Hacienda tres conferencias que han sido recogidas en un folleto. Las de los señores GONZÁLEZ PALOMINO y ALFÉREZ

MARURI, sobre intervención del ingreso y del gasto, respectivamente, constituyen alegatos bien meditados en favor de una reforma de la Ley de Contabilidad, de una moderna Instrucción y de un Reglamento orgánico de la Intervención General y de los Cuerpos de Contabilidad. Por nuestra parte, en la conferencia que dimos con ocasión de los mismos actos sobre *La Tutela y la Intervención en la Ley de Régimen Local*, hacíamos ver los progresos alcanzados por el Cuerpo de Interventores de Administración Local, asesores y fiscalizadores de todos los servicios económicos y financieros de las Corporaciones locales, y a cuyo cargo están tanto la función fiscalizadora en sus más variados aspectos, como la dirección y organización de la Contabilidad, teniendo incluso atribuciones que rebasan la órbita de las que son propias de la Intervención General y de sus delegados.

Hay una intervención crítica del reconocimiento y liquidación del gasto, una intervención formal de la ordenación del pago, una intervención material del pago y una intervención de las cantidades destinadas a realizar servicios, obras y adquisiciones y a la comprobación de existencias de personal y bienes semovientes, muebles e inmuebles. Un interventor escrupuloso, que tiene conciencia exacta de su función, puede ser mirado como un enemigo; pone trabas a los proyectos, exige demasiados requisitos, quiere que se cumpla la ley en sus propios términos y desea mantener el presupuesto. Es muy molesto que todo haya de ser fiscalizado y que no puedan hacerse las cosas al gusto y capricho de los demás. No puede el interventor mantener su oposición si no es independiente, si carece de prestigio y si no tiene autoridad. En todos los países civilizados existe esta función interventora, porque necesariamente la ejecución del presupuesto de gastos, ya se trate del Estado, de las Entidades locales o de los Organismos paraestatales, ha de estar condicionada por las medidas de control, como consecuencia del principio general según el cual ninguna Corporación de derecho público puede ordenar gastos, ni siquiera realizar los de carácter obligatorio, sino dentro de los límites de los créditos autorizados. Cuando el gasto está ya contraído por haberse realizado el servicio, es inútil multiplicar los controles, pues es demasiado tarde y hay que pagar. Lo que hace falta, por lo tanto, es impedir a los gestores que contraigan compromisos al margen del presupuesto.

Todos conocemos casos y circunstancias en que la labor del interventor no ha sido valorada como merece; a la Intervención General llegan quejas sobre ese engranaje del gasto y del pago, cuyos requisitos atan tanto a los gestores. Alguna cesión puede hacerse, desde luego, generalizando el método de los pagos «a justificar», es decir, anticipando fondos para los servicios, obras y adquisiciones, pero exigiendo con todo rigor el reintegro de las cantidades empleadas en atenciones distintas de aquellas para que fueron libradas.

Nuestro sistema financiero está basado en la desconfianza, y de ahí la multiplicación de trámites y requisitos técnicos y jurídicos hasta que la Tesorería pone al cobro un libramiento. Pero si los administradores de la fortuna pública están bien elegidos, si a la aptitud y a la honradez se les presta la confianza que merecen, y si al propio tiempo se hacen verdaderamente efectivas las responsabilidades previstas, incluso sobre los ministros y directores responsables de los gastos y de su ordenación, ¿qué inconvenientes pueden existir en entregarles fondos en calidad de préstamos o de anticipos para lograr la rapidez y la eficacia tan reiteradamente solicitadas?

Ahí está la honrada Administración inglesa, cuyos cargos son apetecidos por las personas más solventes del país. La Tesorería y el interventor general ponen los fondos de la cuenta del Tesoro a disposición de los distintos departamentos por medio del ordenador general de pagos, como anticipos o préstamos a justificar posteriormente.

En nuestro ordenamiento financiero, para que puedan librarse los mandamientos de pago, es preciso que exista consignación en la distribución mensual de fondos aprobada por el Consejo de Ministros. Cuando el Consejo de Ministros se retrasa en la aprobación de ese documento, todos los servicios experimentan perturbaciones, que podrían evitarse si, por lo menos, se reformara la Ley en el sentido de considerar autorizada automáticamente la dozava parte de los distintos créditos, y previendo también los anticipos de consignación, para casos justificados.

Los gastos se ordenan por los ministros y directores generales dentro de los créditos autorizados en el presupuesto, y exceptuando las atenciones de carácter fijo, como las de personal y material ordinario de oficinas, la Ordenación de Pagos no puede contraer obligaciones si no concurren determinados requisitos: ha de existir crédito y consigna-

ción, la orden ha de estar intervenida y ajustada a las disposiciones legales y los documentos deben hallarse conformes con sus justificantes. Previa la conformidad del interventor, el ordenador dispone que se expidan los mandamientos. Pero todavía la sección de Contabilidad realiza nuevas comprobaciones antes de registrar los mandamientos, los cuales se envían con notas de aviso a las Delegaciones y Subdelegaciones de Hacienda o a la Delegación Central, según corresponda. Los delegados pasan diariamente a la Tesorería notas de señalamiento de los pagos a efectuar en el día siguiente y notas de aviso al Banco de España. Los cheques han de ir firmados por los tres claveros, y cuando la Caja hace entrega del talón de cuenta corriente se da por satisfecho el mandamiento.

Una orden de pago que ha sido sometida a tan minuciosas comprobaciones es exacta y puede hacerse efectiva. Se comprende que en todos los países existan instrucciones muy detalladas que regulan el procedimiento, desde el compromiso del gasto hasta la salida de Caja, pues sólo así quedará asegurado el respeto al presupuesto. Se comprende también que el Servicio de Ordenación de Pagos deba estar completamente centralizado, por su delicadeza, y así fué siempre en España hasta hace unos años. Por eso, las actuales facultades ordenadoras de los delegados de Hacienda sobre pagos de sueldos de personal, material no inventariable y alquileres deberían ser reintegradas a la Ordenación Central.

Pero el estudio de las varias simplificaciones que en orden a la ordenación de gastos y pagos y a los servicios de Tesorería en general pudieran intentarse, excede con mucho a los propósitos de esta Ponencia. En materia de ingresos, ya se dan al contribuyente las máximas facilidades, mediante el funcionamiento en las mismas Delegaciones de Hacienda de las Cajas provisionales de efectivo y con la admisión de los ingresos directos en metálico y mediante cheques o talones de cuentas corrientes en pago de contribuciones sin limitación de cuantía. Sólo falta que se aplique en todos los casos posibles el principio de la sustitución de la fiscalización previa de los ingresos por la inherente a la toma de razón en contabilidad, y por las actuaciones comprobatorias posteriores. Las declaraciones de los contribuyentes deben ser liquidadas con carácter provisional e ingresado su importe en el mismo día

de su presentación, como se hace ya en orden a la Contribución Industrial y a los conceptos de la de Usos y Consumos.

También debería estudiarse, para los casos de recaudación por recibo, la posibilidad del *recibo único* que comprendiera los distintos vencimientos de las exacciones de carácter directo.

IV.—LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

Existe otro orden de cuestiones que debe reclamar nuestra atención, como ya la ha reclamado en otros países, porque el ideal a perseguir, que no puede lograrse de modo inmediato, es que los progresos de la técnica económica, de la Contabilidad pública y de la Estadística lleguen a dotar a los Gobiernos de un poder de previsión que les permita actuar con seguridad y dentro de los límites que ellos fijen sobre las condiciones económicas. Parece ser que los resultados logrados hasta ahora consisten, sobre todo, en reconocer la utilidad de una política coherente de inversiones públicas que venga a compensar los fallos de la economía privada y permita llegar al viejo sueño de una economía sin crisis. En la necesidad de emplear en la mayor medida posible los recursos naturales en mano de obra, en materias primas y en energía y de aumentar regularmente la renta nacional, la ocupación y la renta, ven los economistas de hoy los objetivos fundamentales de una política de acción que se está realizando en Francia, Alemania, Bélgica, Estados Unidos, Inglaterra e Italia. En los países citados, en Suecia y en Holanda, se ha puesto en marcha un aparato de observación económica. El presupuesto quiere dejar de ser únicamente el instrumento necesario para el mantenimiento del equilibrio y aspira a transformarse en el elemento permanente de toda política de inversiones, de la política financiera y de la política monetaria de los Estados. Por encima del presupuesto están los planes económicos, cuya misión es la de preparar la política de inversiones, orientarlas, agrandar sus horizontes en el tiempo y en el espacio y apreciar sus posibles incidencias en la economía nacional, ya tengan como fin primordial el reequipamiento del aparato productivo nacional, la lucha contra el paro o el freno de la superproducción. En definitiva, el plan no es más que un inventario

general de las necesidades de la economía total, que abarca varios años y que exige la implantación de un presupuesto cíclico que sea su exacta representación financiera.

Constantemente viene apareciendo en las publicaciones que nos llegan de fuera sugerencias sobre los métodos de control para una reorganización de la Administración pública y para la transformación de los sistemas actuales. Especialmente citamos el ensayo de cien páginas del profesor J. R. HICKS, que lleva por título *The problem of budgetary reform*, escrito especialmente como aportación al debate que no hace mucho inició el ministro del Exchequer en Inglaterra y que ha sido objeto de amplios comentarios. «Tan grande ha llegado a ser —dice «The Economist»— la confusión respecto a los principios originales y tan distintos son de los primitivos los objetivos que en la actualidad trata de alcanzar la Contabilidad pública, que serían precisas reformas muy radicales para lograr resultados satisfactorios.»

Para los contables y para los economistas, más que el *superávit* o el *déficit* oficial, ni ningún otro análisis que los investigadores pudieran hacer con los datos que figuran en las cuentas, lo que realmente ofrece interés es la diferenciación entre *capital* y *renta*. Es decir, que la Contabilidad pública debe procurar una separación automática entre gastos de consumo u ordinarios y gastos de capital o extraordinarios, cubiertos con recursos normales los primeros y con recursos extraordinarios, principalmente con la Deuda pública, los segundos.

En nuestro país, para apreciar el coste de los servicios y para fijar exactamente, con la separación que la Ley reclama, las dotaciones de los mismos y facilitar su estudio, el presupuesto de gastos de cada sección comprende cinco capítulos generales, a saber: 1.º Personal. 2.º Material. 3.º Gastos diversos. 4.º Gastos de primer establecimiento, y 5.º Ejercicios cerrados. Los capítulos se dividen en artículos; los artículos, en grupos, y los grupos, en conceptos. Cada grupo representa un servicio, de tal modo que la regla de la especialidad se ha logrado en nuestro país con gran precisión. Bien es verdad que, en ocasiones, dentro del capítulo 3.º se abusa de la expresión «para toda clase de gastos» en algún Ministerio, y que en el artículo 4.º de ese mismo capítulo, que se dedica a las subvenciones, puede encontrarse gastos de esta naturaleza para servicios puramente administrativos, que así se transforman

en realidad en cajas especiales. Pero fuera de tales incorrecciones, es indudable que en nuestro presupuesto es cosa fácil distinguir entre gastos ordinarios o de consumo y extraordinarios o de capital. Estos últimos son los que figuran en el capítulo 4.º de cada sección, que podrían ser objeto de un presupuesto extraordinario financiado con la Deuda pública.

Las trabas que se oponen a toda iniciativa de los servicios, como consecuencia de haber sido llevada la división analítica de los créditos hasta su límite extremo, no han impedido que el volumen de los gastos aumente de una manera regular y periódica, y este hecho debe hacernos meditar si la solución podría encontrarse en el extremo opuesto, o sea en una cierta facultad de disposición de créditos dentro de cada grupo. definida en un nuevo esquema de ejecución.

Las propias condiciones de preparación del presupuesto del Estado le convierten en un presupuesto de medios que fija un máximo de gastos. Las previsiones no se basan, por lo general, en un conocimiento preciso de las necesidades de cada servicio, sino que se establecen, aproximadamente, con relación al año anterior. Pero como los servicios ya conocen las dificultades de obtener créditos suplementarios en el curso del ejercicio, tienden, naturalmente, a sobrestimar sus necesidades.

Esta realidad nos hace pensar si sería conveniente formar un doble documento :

a) Un presupuesto legal que ponga un tope máximo a los gastos votados por las Cortes en la forma acostumbrada; y

b) Un presupuesto administrativo que fijase las tareas de la Administración y determinase su coste mínimo en las mejores condiciones de eficacia.

Este último presupuesto habría de irse elaborando progresivamente y se revisaría de una manera periódica, pero su importe debería ser siempre inferior al del presupuesto legal. La diferencia entre uno y otro indicaría en todo caso las condiciones de funcionamiento más económicas y las realizaciones efectivas. Los distintos Ministerios y sus dependencias se verían así incitados a un esfuerzo constante de organización, invistiendo a los dirigentes del sentido de la responsabilidad.

Una buena parte de los gastos que lucen en las cuentas generales como si fueran genuinas transacciones en metálico no son más que trans-

ferencias a otras dependencias oficiales y a organismos muy diversos y, por lo tanto, no ejercen ningún efecto económico. Además, el incremento de los servicios y funciones comerciales que hoy desempeñan los propios Ministerios y multitud de organismos con caja independiente, pone en duda la eficacia de una contabilidad de presupuesto, frente a las ventajas que ofrecería en tales casos la aplicación de los principios de la contabilidad mercantil.

El señor HICKS propone para su país una reforma que se basa en una división de las funciones gubernamentales, agrupándolas en *funciones administrativas* y *funciones comerciales*, y a su juicio incluso servicios como el mantenimiento y construcción de carreteras, serían departamentos comerciales. Para los departamentos administrativos, la contabilidad se llevaría como hasta ahora, a base de pagos e ingresos en metálico, actuando el Tesoro como pagador y garantizando el debido control sobre los gastos. Sin embargo, los departamentos comerciales deberían tener el deber de vigilar su capital, cosa que no podrán realizar si las operaciones de capital no se diferencian de las demás, según los principios comerciales, para lo cual, a juicio del señor HICKS, se precisaría considerar una valoración periódica de los bienes, una provisión por depreciación y preparar las cuentas comerciales en la forma normal.

No vamos a suscitar ahora la vieja cuestión sobre las ventajas y los inconvenientes de la partida doble aplicada a la Contabilidad del Estado. Creemos que este sistema puede implantarse con facilidad en cualquier momento y que ha demostrado su eficacia en determinados servicios, resultando imprescindible para los departamentos comerciales; pero también hemos de reconocer que el sistema denominado «administrativo», que se basa en los créditos y en los contraídos, ha demostrado en la práctica cualidades excelentes que aconsejan su continuación. Nuestra máquina contable es buena, y no hay razón para reemplazarla, desde el punto de vista de la liquidación del presupuesto.

El sistema de gestión es mejor que el de ejercicio; el presupuesto bruto, mejor que el neto; el de competencia o jurídico, mejor que el de Caja.

El sistema de Caja, seguido en Inglaterra, refleja, a juicio de la señora HICKS, un grado de desarrollo económico y político correspondiente

a un período en que la técnica contable estaba dominada por prácticas adecuadas a los gastos personales o familiares y apenas es superior en técnica a la del libro de Caja de la partida simple. La cuenta del Tesoro es una cuenta de Caja, puesto que refleja los ingresos y los pagos realizados durante el año económico, que nunca se comparan con los derechos reconocidos y liquidados o con las obligaciones contraídas, como se hace en cualquier sistema continental. Pero la quiebra del sistema de competencia está precisamente en las resultas de ingresos y gastos, que no existen en el sistema inglés.

Lord KENNET, en su obra *The sistem of National Finance* (Londres, 1936) dice, y no le falta razón, que la consecuencia del sistema continental es una gran inseguridad y una lamentable confusión, añadiendo que en teoría parece que es mejor que el inglés, si se considera que es cosa primordial tratar las operaciones contables con un carácter específico por sí mismas. Pero es difícil encontrar para el carácter británico una razón aceptable que les convenza de que el año fiscal, como tal, debe estar dotado de ese carácter y de esa personalidad.

Nuestras cuentas vienen arrastrando año tras año en los fondos de resultas sumas considerables, que representan muchas veces saldos de imposible realización, a pesar de los esfuerzos de la Intervención General para depurarlos. Por otra parte, los largos plazos de prescripción de los derechos de la Hacienda contribuyen en gran medida a esos resultados. Necesario es, por lo tanto, que se examine este problema y se aplique la regla de la caducidad quinquenal a toda clase de tributos, sustituyendo a la de quince años, para obligar a las oficinas de la Administración fiscal a ser más diligentes, con resultados beneficiosos en la Contabilidad.

Existen otros problemas casi desatendidos, siendo quizá el principal de ellos el del inventario de los bienes del Estado, con las cuestiones de orden jurídico y de orden técnico que giran a su alrededor: la distinción entre patrimonio enajenable y no enajenable, los patrimonios especiales del Estado, la administración de las propiedades, su valoración, etc.; una serie de enunciados que afectan a todas las ramas de la Administración y que no han sido atacados como conviene. La legislación vigente es farragosa, contradictoria, fragmentaria y caótica. Además, durante nuestra guerra de Liberación desaparecieron los tra-

ajos que poseía la Dirección General de Propiedades, aun cuando, como afirma el señor ESCRIBANO, los que ha manejado siempre dicho *entre no han sido muy rigurosos*, por la escasa atención que se ha restado a este servicio.

En tales condiciones, nuestra Contabilidad de Propiedades es toda ella defectuosa y ni siquiera acusa con seguridad el patrimonio enajenable. ¿Cómo podríamos hablar de una Contabilidad del patrimonio público, para fijar la frontera entre la de explotación y la de capital? Porque en esta última deben incluirse no solamente los capitales invertidos en las empresas comerciales del Estado, sino también los invertidos en los edificios e incluso el patrimonio artístico nacional. Al lado del activo hay un pasivo y la diferencia sería el patrimonio neto. Tendríamos que empezar por una catalogación minuciosa, y aunque la labor se redujera a los inmuebles, a cualquiera se le ocurre que las valoraciones siempre serían arbitrarias, pero con todas las dificultades que el problema encierra, se comprende también que debe ser afrontado para que las cuentas generales del Estado ofrezcan resultados exactos de la liquidación de los presupuestos y de los movimientos de Tesorería y tan proximados como sea posible del patrimonio inmobiliario, llegando a determinar la situación patrimonial en fin de cada ejercicio.

CONCLUSIÓN

A lo largo de este trabajo han quedado enumeradas las reformas que consideramos de mayor urgencia a los fines propuestos. No hemos hablado de una Contabilidad social, ni de un presupuesto que abarque toda nuestra economía, porque no creemos en la posibilidad de que las modernas teorías puedan tener realizaciones prácticas en nuestro país durante mucho tiempo. Cuando las reformas que apuntamos se lleven a efecto, podremos pensar en un programa más ambicioso. La experiencia nos dice que toda cautela en la renovación de los métodos está siempre justificada; que las evoluciones de mayor éxito han sido las que se realizaron lentamente, partiendo de lo constituido y viviente, pues siempre hay en el mecanismo que ya funciona mucha vida que utilizar y, por lo tanto, mucho esfuerzo y mucho valor y mucha riqueza de ense-

ñanza, que se desperdicia o malgasta en las implantaciones enteramente nuevas. Si son absolutamente necesarias las normas financieras más severas, también es preciso que vayamos pensando en la racionalización de la Administración presupuestaria y en la conveniencia de que la Contabilidad se oriente desde un doble punto de vista técnico y económico.