

ESTUDIOS Y DOCUMENTOS DE ECONOMIA EXTRANJERA

INFORME DE LA COMISION DE REFORMA DE LA CONTABILIDAD PUBLICA DE GRAN BRETAÑA (REPORT CRICK) (*)

I. INTRODUCCION

La Contabilidad pública en Gran Bretaña se rige por una ley de 1866. Desde esta fecha, los métodos utilizados para los servicios administrativos para registrar ingresos y gastos, y la forma en que sus cuentas se presentan al Parlamento Británico, no han variado en absoluto. La contabilidad pública, en su conjunto, es una contabilidad de caja. En cuanto al Parlamento, dispone, como instrumento de trabajo, aparte de la discusión del presupuesto, en cinco volúmenes que contienen las demandas de créditos (estimates) formuladas por los Ministerios: Demandas de Crédito (estimates) Civiles, que se refieren a los departamentos civiles; Demandas de Crédito (estimates) de Renta, relativas a los asuntos financieros y al Departamento de Correos; Demandas de Crédito (estimates) del Ejército; Demandas de Crédito (estimates) del Aire y Demandas de Crédito (estimates) de la Armada, las que conciernen a la Defensa Nacional. Además, los miembros de la Cámara de los Comunes y de la Cámara de los Lores reciben, en el momento en que se ha pronunciado el discurso del Presupuesto, un fascículo llamado *Financial Statement*, que contiene un resumen de los in-

(*) La traducción ha sido realizada por Gonzalo Arnáiz Vellando.

gresos y los gastos del año que acaba de terminar y del precedente, así como un avance de los ingresos y gastos para el próximo ejercicio financiero. Las cuentas definitivas se publican en el mes de julio siguiente al cierre del ejercicio financiero en las *Finance accounts*.

Este documento da un resumen de las entradas y salidas de fondos de la Hacienda durante el curso del ejercicio.

Esta inmutabilidad ha de tenerse tanto más en cuenta, ya que la importancia y diversidad de operaciones financieras del Estado son infinitamente mayores que lo eran hace un siglo. Las primeras cuentas públicas presentadas conforme a la ley de 1866 mostraban un total de gastos de 67 millones de libras, o sea, alrededor del 7 por 100 de la Renta nacional; en cuanto a la Deuda pública, era, en esta época, ligeramente inferior a 800 millones. Para el ejercicio 1950-51 los gastos del presupuesto son de 3.975 millones de libras, o sea, alrededor del 40 por 100 de la renta nacional, y la Deuda pública, el 31 de mayo de 1955, sobrepasa los 25.800 millones. Además, en el momento en que la ley de 1866 se votó, el único servicio con carácter industrial y comercial era el *Post Office* (Ministerio de Comunicaciones). Desde entonces, y principalmente desde la segunda guerra mundial, el número de estos servicios ha aumentado en un grado tal, que en 1948 la compra de productos alimenticios y materias primas en el extranjero alcanzan los 588 millones de libras. En fin, el Gobierno se ha visto obligado a intervenir, a causa de la importancia de sus operaciones, en la regularización de la coyuntura.

Paralelamente a esta extensión del papel de las autoridades públicas, los ochenta últimos años se han señalado por perfeccionamientos sensibles en la contabilidad comercial. En 1866 no existía ninguna agrupación de peritos contables, y las cuentas de las empresas se presentaban de una manera rudimentaria. En el momento actual se cuenta con más de 14.000 peritos contables cuya competencia es bien notoria. La técnica de la contabilidad progresa constantemente. No pretende solamente registrar las operaciones monetarias o materiales, sino que tiende también a asegurar un control interno cada vez más estrecho en estas operaciones y a poner las bases para las planificaciones de las operaciones ulteriores.

La unión de estos dos factores —desarrollo de las operaciones del Estado y progreso de la contabilidad comercial— han hecho más vivas las críticas dirigidas a la contabilidad pública. Las primeras grandes encuestas sobre las reformas a realizar en esta última se remontan a una treintena de años. La Comisión especial de los gastos nacionales recomendaba, en su informe de 1918, la adopción progresiva, por todos los departamentos ministeriales, de un sistema de contabilidad de tipo comercial, con distinción entre Cuenta de Capital y cuenta de Renta. El método propuesto se aplicó a las cuentas del Ejército de 1919 a 1925. Se trataba principalmente de descubrir cuánto costaba exactamente cada unidad de servicios del Ejército de Tierra. La experiencia fracasó por un cierto número de razones. Hubiese sido necesario llevar al lado de la contabilidad del nuevo modelo el sistema clásico, con un gasto suplementario de 200.000 libras por año. Por otra parte, en el espíritu de los promotores de la reforma, la contabilidad nueva debía, gracias a lo restrictivo del control, llevar a economías notables. Ahora bien, estas economías no se obtuvieron nunca. Por último, una de las dificultades más graves por la que falló el sistema, fué el cálculo de los almacenajes, edificios, material, etc. El activo de los servicios del Ejército de Tierra era aproximadamente de 100 millones de libras. Ahora bien, en cinco años, las evaluaciones, efectuadas según el nuevo método, no dieron más que 5 millones de libras. Por acuerdo unánime se volvió al sistema clásico de la contabilidad de caja. Las reformas sugeridas en el informe de la Comisión de la Contabilidad pública de 1920 se limitaron a introducir la contabilidad comercial allí donde era posible su aplicación sin excesivas dificultades. Antes de 1914 ciertos servicios gubernamentales, Correos y Arsenales en particular, presentaban sus contabilidades de una forma análoga a la de las empresas privadas. Pero sus cuentas comerciales (*Trading accounts*) eran heterogéneas; así, el informe de 1920 llamó la atención sobre la necesidad de uniformarlas y extender el sistema a un cierto número de otros servicios. Las cuentas comerciales debían reunirse en un solo volumen y presentarse al Parlamento. Una ley de 1921 permitió pasar de estas propuestas al campo de las realizaciones prácticas.

Otras Comisiones, en 1924 y en 1943-44, fueron encargadas de

investigaciones más restrictivas. Pero sus conclusiones, por otra parte poco revolucionarias, no fueron aceptadas por el Gobierno.

La extensión de las operaciones gubernamentales en el transcurso de la segunda guerra mundial se hizo, pues, desde el punto de vista contable, dentro de la ley de 1921. Con la aprobación de la Comisión de la Contabilidad pública, el volumen anual de las *Trading accounts* fué modificado para permitir la inclusión de las cuentas del Ministerio de Abastecimientos, Fábricas Nacionales de Armamento y Dirección de Materias primas del Ministerio de Aprovisionamiento.

Se debe hacer notar que la Cancillería del Tesoro ha introducido en el *Financial Statement* de 6 de abril de 1948, una clasificación nueva de las cuentas presupuestarias. Antes de esta fecha los gastos y los ingresos del Gobierno Central se presentaban tradicionalmente en dos grupos: un grupo de rúbricas llamadas "por encima de la línea", que corresponden a grandes rasgos al presupuesto ordinario, y, después, un cierto número de rúbricas de gastos y de ingresos de carácter heterogéneo, consistente casi siempre en sumas relativamente pequeñas (por lo menos hasta la segunda guerra mundial), llamadas "por debajo de la línea". Esta clasificación fué objeto de crítica. La "línea" se hacía notar, no separaba las rúbricas, capital por una parte y renta por otra. Un cierto número de gastos en el capital se anotaban en la cuenta de ingresos, de forma que el excedente disponible (en particular por la reducción de impuestos) era en realidad más importante que el que figuraba en el presupuesto. Los adversarios de la clasificación tradicional observaban, por otra parte, que ciertos ingresos procedentes de la guerra y de un carácter excepcional aparecían, sin embargo, en la cuenta de "ingresos", de forma que el excedente presupuestario tenía un carácter excepcional. Por último, eran numerosos los que hacían notar que en materia contable las colectividades locales se encontraban muy por encima del Gobierno Central, ya que desde hace casi cuarenta años la distinción entre cuenta "capital" y cuenta "renta" es la base de la presentación del presupuesto. Por eso, para responder a estas críticas la Cancillería del Tesoro da ahora, al lado de la clasificación tradicional, una clasificación de la llamada alternativa que se inspira en la división de los gastos e ingresos en cuenta de "capital"

y cuenta de "renta". La nueva presentación se retoca cada año y no hay nada definitivo. La Cancillería del Tesoro ha declarado que se trata de una experiencia, y que las críticas y sugerencias serán bien recibidas. Esta experiencia, por otra parte, no tiene ninguna repercusión en la contabilidad pública propiamente dicha, que sigue regida por las leyes de 1866 y 1921. Por lo menos, las discusiones que han precedido y seguido a la aparición del *Financial Statement* de 1948 han demostrado que los problemas relativos a la reforma de la Contabilidad pública son siempre de actualidad. Así, en 1947, el Gobierno nombró una Comisión de Investigación cuyos límites se fijaron con precisión. Esta Comisión debía estudiar, "a la luz de la técnica contable moderna, los sistemas de contabilidad utilizados en los diversos Ministerios y proponer las medidas de mejora, sobre todo referentes a:

- a) Las economías posibles de mano de obra.
- b) El mantenimiento de un control eficaz de los gastos y la aportación de datos útiles a la gestión de los servicios ministeriales.
- c) La posibilidad de mejorar la contribución aportada por la contabilidad pública a la elaboración de las estadísticas de los diversos Ministerios y Departamentos ministeriales."

La investigación no debía verificarse en todos los Departamentos ministeriales ni en todas las formas de contabilidad de un mismo Departamento. Debería limitarse "a los sectores para los cuales las modificaciones del procedimiento contable fuesen susceptibles de dar resultados interesantes".

La Comisión debería, por último, en el cuadro del sistema actual de presentación de cuentas ante el Parlamento, "estudiar si sería deseable introducir un sistema de contabilidad llamado "ingresos-gastos" basado en la distinción entre cuenta capital y cuenta renta".

La Comisión ha publicado su informe en junio de 1950 (1). Este documento, de 85 páginas, contiene, además del informe propiamente dicho (57 páginas), 7 anexos (de 24 páginas en total):

- 1.º Un memorándum sobre el *Financial Statement*;
- 2.º Las propuestas para la creación de un fondo comercial de abastecimiento;

(1) *Final report of the committee on the Form of Government Accounts.*

3.º Una nota sobre las investigaciones hechas precedentemente;

4.º Una nota sobre el fundamento de la aplicación de los principios de contabilidad comercial en las cuentas del Estado; y

5.º Un comentario del sistema de contabilidad adoptado por el Gobierno de los Países Bajos.

Por últimos, dos listas conteniendo, por una parte, los trabajos efectuados por los investigadores; por otra, las personalidades o representantes de organismos que han emitido su opinión ante la Comisión.

El lector encontrará a continuación la traducción íntegra de los seis párrafos del informe propiamente dicho —con excepción del párrafo primero, titulado “Algunas consideraciones generales”, del que ya se ha hecho referencia de lo más esencial en la presente introducción—.

Las reformas propuestas por la Comisión no tienen nada de revolucionario. Los peritos —instruidos por la experiencia 1919-1925— eran completamente hostiles a toda asimilación de la contabilidad pública a la contabilidad comercial. Mientras que en los Estados Unidos el informe de la Comisión Hoover considera una fusión radical de las cuentas públicas, la Comisión británica estima que sería inútil, y hasta peligroso, alterar un sistema que ya ha sido experimentado y que además responde a necesidades reales. La distinción contrapuesta entre la cuenta capital y la cuenta renta, que parecía debía recoger un número apreciable de votos, ha sido deliberadamente dada de lado como principio susceptible de aplicación general. La Comisión se limita simplemente a recomendar que los subcapítulos de los *Estimates* que reúnen gastos en capital y gastos corrientes se separen en dos subdivisiones relativas a los gastos en capital, por una parte, y a los gastos corrientes por otra.

Dado el carácter abiertamente tradicionalista de las conclusiones de la Comisión, es probable que la contabilidad pública británica conserve su estructura actual. Con talento, los ingleses consideran que las modificaciones profundas y rápidas, costosas a todas luces, deben rechazarse en provecho de una serie de reformas referentes a puntos particulares.

II. EL PROBLEMA CENTRAL

El problema a resolver

28. Se nos ha pedido que examinemos si era deseable introducir, allí donde no existe, un sistema de contabilidad sobre la base Pérdidas y Ganancias. Es cierto que la mayoría de las críticas que se han formulado a la vista del sistema actual gravitaban alrededor de esta cuestión particular.

Las declaraciones que hemos recogido a este respecto nos parece deben ser objeto de críticas serias para que no conduzcan a malentendidos. Así, las críticas dirigidas al sistema de contabilidad pública por contables profesionales tienen tendencia a suponer comparables las necesidades del comercio privado y las necesidades del Estado. Esta comparación no es más que muy aproximada; además, un cierto número de peritos han señalado las deficiencias del sistema actual basándose en una observación incompleta de los hechos o teniendo en cuenta, de un modo insuficiente, las necesidades especiales que impone un sistema de Gobierno Parlamentario.

Por otra parte, si los informes dados por los servicios gubernamentales tenían en cuenta la necesidad de establecer, en lo que concierne a las actividades comerciales de ciertos Ministerios, una contabilidad suplementaria sobre la base Pérdidas y Ganancias, nos ha parecido, sin embargo, que la importancia dada a las necesidades parlamentarias y legales les ha llevado a no considerar con demasiada atención la necesidad, reconocida por muchos, en el momento actual, de informaciones más completas. Por nuestra parte, creemos que un gran número de críticas dirigidas a la contabilidad pública están mal hechas; pero creemos igualmente que estas críticas son mal interpretadas a causa de la ausencia de un terreno común que permitiría discusiones fructuosas. Existen particularmente tres fuentes de error, a los que debemos hacer alusión antes de llegar al fondo del problema.

Las necesidades lógicas

29. Los primeros errores residen en los principios mismos. Se nos ha dicho que una vez hecha la elección entre la contabi-

lidad de caja y la contabilidad de pérdidas y ganancias un acuerdo es inadmisibile, pues este compromiso violaría la regla de la coherencia lógica, regla que se debe observar desde luego en algunos aspectos, pero que es de una oportunidad discutible en las cuestiones de práctica corriente.

Nuestro programa de trabajo nos obligaba a admitir el mantenimiento del sistema de contabilidad parlamentario. Aun sin este límite, un presupuesto de gestión debe considerarse como indispensable en un sistema de gobierno en que el Parlamento proporciona los fondos que permiten financiar las actividades estimadas necesarias para el poder ejecutivo, bajo reserva de la autorización final de este Parlamento. Es exacto que en la práctica comercial la cuenta de caja puede constituirse a partir de una contabilidad llevada sobre la base pérdidas y ganancias; pero el orden de prioridad es diferente y, en el caso del Estado, la remesa de fondos destinados a financiar los gastos aprobados años tras año es, en el cuadro del sistema, de una importancia esencial; en el sector comercial, por el contrario, todo el procedimiento contable tiene por objeto llegar a establecer la cuenta pérdidas y beneficios, para cuyo cálculo las cuentas de caja no tienen interés.

30. Si adoptamos esta conclusión, se deduce que el problema que se nos propone no consiste en sustituir completamente una base de contabilidad por otra. Esto nos lleva exactamente a proponer dos cuestiones de orden práctico. ¿En qué medida es cierto que el mantenimiento de una contabilidad de caja, para ciertas clases de servicios, tiende a disimular con fines presupuestarios la importancia y la estructura de la carga fiscal que debe soportar el contribuyente de un año a otro? Si este inconveniente es serio, ¿qué se puede hacer para remediarlo?

Dicho de otra forma: ¿en qué medida la preparación de una contabilidad basada en la distinción entre "cuenta capital" y "cuenta de renta" que se añadiese a la contabilidad parlamentaria ordinaria, sería de interés general?

Justificaremos esta forma de considerar el problema cuando abordemos el examen de los varios que se nos han presentado.

Confusión entre la base de contabilidad llamada "ingresos-gastos" y la contabilidad por partida doble

31. Existe en segundo lugar un hecho de menor importancia que ha dado lugar, a menudo, a frecuentes discusiones inútiles; los partidarios de la base "ingresos-gastos" unen generalmente su tesis a la de la contabilidad completa por partida doble, tal como se realiza en las empresas comerciales; las dos cosas están tan estrechamente asociadas en la mente de algunos, que los dos términos parecen casi inseparables. Se ha sostenido que una contabilidad eficaz sobre la base "ingresos-gastos" difícilmente sería viable sin el empleo continuo de los métodos de contabilidad por partida doble; pero no se deduce que la contabilidad de caja pueda obtener alguna ventaja de la aplicación de los métodos de contabilidad por partida doble.

Si se entiende por "sistema de contabilidad por partida doble" un sistema en el que cada operación hecha en contabilidad debe ser objeto de dos inscripciones, una en el debe y otra en el haber, es correcto decir que estos métodos son utilizados en todos los departamentos ministeriales.

Si, por el contrario, se entiende por "contabilidad por partida doble" un sistema tal que todas las inscripciones, efectuadas desde el principio de una operación, son automáticamente llevadas a una cuenta de registro, de tal manera que se pueda percibir en cada instante el total de créditos y de deudas, entonces es correcto decir que la contabilidad pública en general no es una contabilidad por partida doble. Pero los métodos de contabilidad por partida doble en el segundo sentido de la palabra no son necesarios en el caso de la contabilidad de caja.

Las diversas bases de Contabilidad

32. En tercer lugar nos parece necesario extender los objetivos que nos han sido asignados, indicando que no tenemos que hacer una simple elección entre dos sistemas, sino que existen variaciones que tienen sus ventajas en casos particulares. La discusión del problema que se plantea se complica por otra parte por el hecho de que no existe, a nuestro juicio, ningún término

universalmente aceptado como definición de la base sobre la que la contabilidad debe establecerse. Es, pues, necesario, dar las definiciones siguientes que hemos adoptado en el cuadro del presente resumen:

a) Contabilidad de "caja" (Cash basis).

La característica esencial de una contabilidad llamada de caja (que se llama a veces contabilidad de "ingresos-gastos") es registrar las sumas entradas recibidas y las sumas sacadas (y estas operaciones solamente) en el curso de un período dado, estas entradas o salidas se refieren a bienes aportados o a servicios hechos a lo largo de este período, o que se refieren a bienes o a servicios inmediatamente consumidos o a operaciones en el capital.

b) Contabilidad de ejercicio (receivable-payable basis).

La contabilidad preparada a partir de cifras clasificadas según el método "contabilidad de caja" no se representa obligatoriamente bajo la forma de ingresos y pagos.

Los resultados pueden presentarse bajo formas muy diversas, según los ajustes—obtenidos gracias a cuentas anejas—que les llevan más o menos cerca de los resultados de la contabilidad "ingresos-gastos". Así la contabilidad de caja puede ajustarse de forma que tenga en cuenta las sumas correspondientes al período, pero no recibidas o pagadas en el transcurso de este período. La contabilidad que resulta puede llamársela "contabilidad de ejercicio".

c) Base "ingresos-gastos" (income and expenditure basis).

La contabilidad llevada sobre la base "ingresos-gastos" (o sobre la base "pérdidas y ganancias", como se la designa generalmente en el comercio) tiene en cuenta todos los ajustes indicados en *b)*; pero la distinción fundamental que se puede hacer entre esta clase de contabilidad y la contabilidad de ejercicio, es que la primera tiene por objeto separar las transacciones corrientes, por una parte, y las transacciones del capital por otra, excluyendo las operaciones del capital de la cuenta ingreso, salvo para las inscripciones concernientes al reemplazamiento o agotamiento de los elementos activos fijos.

33. Los grandes principios que hemos intentado definir pueden aplicarse de diferentes modos con objeto de hacer frente a necesidades diferentes. En algunos casos, el hecho de alejarse un poco de una u otra base puede dar un cuadro que revele más una

serie de operaciones o la situación financiera en un momento dado; en otros casos, el hecho de atenerse únicamente al principio escogido daría resultados desproporcionados al trabajo necesario para obtenerlos. Nos parece, pues, que en este caso las modificaciones que pueden aportarse se encuentran plenamente justificadas por las necesidades prácticas.

*Argumentos en pro y argumentos en contra de la contabilidad
"ingresos-gastos"*

34. Estas consideraciones nos han guiado en la forma de abordar el problema y nos han llevado a adoptar un punto de vista eminentemente práctico.

La pregunta que tratamos de contestar es ésta: ¿qué ventajas (imposibles de obtener a partir de una contabilidad de caja, en su forma actual o modificada) se seguirán, en un aspecto práctico, con la adopción de una contabilidad "pérdidas y ganancias"?

35. Siguiendo nuestro informe, hemos creído oportuno preparar un memorándum resumiendo los argumentos que se han invocado en favor de la contabilidad "pérdidas y ganancias" y los a favor de la contabilidad de caja. Este memorándum se ha sometido a un cierto número de contables del Gobierno y a los miembros de nuestros equipos de trabajo; estimamos que ha de ser útil resumir sus comentarios, añadiendo algunas observaciones sobre diversos puntos.

LOS HECHOS Y LA DEFORMACION DE LOS MISMOS

36. Nuestro memorándum se limitaba explícitamente a los aspectos contables del problema. Pero, a lo largo de las necesidades contables, se han mostrado predominantes consideraciones de índole política que han de tomarse en consideración por un economista. Se puede percibir además una mezcla de los dos elementos en la primera cuestión que hemos de abordar.

Se ha sostenido con tesón, en particular por los contables del Gobierno, que la contabilidad de caja se adapta estrictamente a la realidad y que el abandono de este principio da lugar a valoraciones o estimaciones cada vez más dignas de ponerse en cuarentena.

Nosotros aceptamos la segunda parte de este argumento, ya que está bien claro, por ejemplo, que la contabilidad sobre la base "pérdidas y ganancias" necesita decisiones para saber cuál es el valor de las cuentas deudoras, incluso en el balance, cuáles son las que hay que llevar como créditos incobrables y hasta qué punto. Por lo mismo, las provisiones para depreciación son en gran parte cuestión de valoración.

Pero no se puede sostener que la contabilidad de caja representa mejor la realidad, sin añadir que esta contabilidad no tiene en cuenta un cierto número de hechos esenciales para la apreciación de la situación financiera de un organismo.

37. Los partidarios de la contabilidad "pérdidas y ganancias" sostienen que, puesto que esta clase de contabilidad tiene por objeto construir automáticamente un cuadro, mostrando el conjunto del activo y del pasivo, reduce el riesgo de deformación de las cuentas definitivas. Así por ejemplo, en una contabilidad de caja, un retraso hacia el final del año del ritmo de pagos en un departamento puede conducir a un incumplimiento del principio base, según el cual todas las operaciones, tratándose de una sola cuenta, deben ser examinadas, liquidadas y pagadas sin dilación.

Puede así tener por efecto reducir los gastos del ejercicio y hasta evitar la presentación de una demanda de créditos suplementarios, aunque esta manera de operar haga nacer dificultades en lo que concierne a las demandas de crédito relativas al ejercicio siguiente que deben examinarse y prepararse antes de que los resultados definitivos del ejercicio corriente puedan conocerse con bastante precisión. La primera línea de defensa frente a una deformación de este género es observar estrictamente el principio y poner en juego rápida y eficazmente el control. Más importantes son las deformaciones debidas a consideraciones de política general relativas a la recaudación de impuestos o a factores tales como la escasez del personal de recaudación. En cierta medida, pues, la comparación de un año con otro en las cuentas de la contabilidad de caja es defectuosa. Por otra parte, la contabilidad sobre la base "pérdidas y ganancias" en la medida, por ejemplo, en que se requiere la valoración de stocks no elimina el riesgo de deformación. Ningún sistema viable de contabilidad "pérdidas y ganancias" para la administración financiera se nos ha sugerido

de forma que evitase el riesgo de deformación del que acabamos de hablar.

Los resultados exactos

38. Se ha hecho valer el argumento parecido al precedente, según el cual la contabilidad sobre la base "pérdidas y ganancias" indica los resultados verdaderos del ejercicio; sobre esta base es sobre la que puede hacerse una comparación válida entre los ingresos y los gastos de un período y los de otro; es solamente sobre ella como se pueden comparar los resultados de un servicio con los de un servicio análogo. Creemos que este argumento no es convincente en la medida en que se refiere al objeto particular de nuestro informe. Es irrefutable, sin duda, en el sector privado, allí donde los resultados de la explotación deben apreciarse en términos de ganancias o pérdidas, pero hemos indicado que el gobierno se encuentra en una posición completamente distinta, que impide la comparación con otros organismos. En cuanto a la comparación entre un año y otro, hemos precisado nuestro punto de vista en el párrafo precedente. Reconocemos que la contabilidad de caja no da un cuadro exacto de la valoración de los ingresos y los gastos; pero tal cosa no es su objeto; sin embargo, está del todo conforme con las necesidades del Parlamento (estudiadas en el párrafo 23 arriba expresado) de que la contabilidad de caja presente un estado de sumas recibidas y salidas en el curso de un ejercicio dado.

Simplificación — Sencillez

39. Debemos hacer notar que una de las cualidades atribuidas a la contabilidad de caja es su "sencillez"; pero este argumento es criticado por los que opinan que esta sencillez se obtiene a un precio muy elevado. Pueda ser que el concepto de cuenta de caja puro y simple sea el más fácilmente asimilable para un espíritu no acostumbrado a los problemas contables. Pero estamos de acuerdo con la Comisión Ministerial de 1907 para la contabilidad de las colectividades locales en decir que esta ventaja se obtiene a costa de la exactitud. En la medida en que la contabilidad se limita estrictamente a las operaciones de caja, no

tiene en cuenta todas las fases de la operación, sino solamente de aquellas en las que es necesario un pago en especie.

Control de stocks

40. Los partidarios de la contabilidad "pérdidas ganancias" han afirmado con fuerza que su uso generalizado en los departamentos ministeriales proporcionaría economías gracias a un control más eficaz sobre los gastos en materia de stocks o en la utilización de ellos; todas las operaciones relativas a los stocks y todos los elementos materiales del activo deberían registrarse no sólo en cantidad —como se pone en práctica en el momento actual—, sino también en valor.

Este problema es de una importancia especial en el caso del Ministerio de Defensa Nacional, del Ministerio de Aprovisionamiento, o del Ministerio de Obras Públicas; cierto número de otros departamentos proceden ya a una valoración de sus stocks para el establecimiento de la contabilidad comercial o para otros objetos. Para examinar este argumento hemos recurrido a experiencias pasadas y también a las observaciones de los equipos de trabajo, que, a petición nuestra, han efectuado informes sobre los sistemas de contabilidad en los diversos departamentos.

Está fuera de duda que la valoración de los stocks y el llevar un contabilidad-materia y una contabilidad-dinero, si se aplicaba a todas las clases de stocks detentados por el conjunto de los departamentos ministeriales, conduciría a trabajos suplementarios muy importantes y a la concentración de un gran número de funcionarios.

La valoración continua de los stocks es indispensable para todas las actividades industriales, así como en los casos en que es necesario saber el precio de coste exacto de una unidad particular de producción. Pero en los otros casos, la contabilidad materia es suficiente para el control de la utilización de los stocks, y aun cuando parece que el método satisface, opinamos que la valoración continua de todos los stocks no nos proporcionaría ventajas suficientes que compensaran los gastos suplementarios y el reclutamiento de personal nuevo.

Además, hacemos nuestra la opinión de la Comisión sobre la evaluación de stocks de los ejércitos de tierra, mar y aire (*Cind*

1839-1927), mencionada en el anexo C, párrafo 7, y según la cual la valoración de los stocks de material de guerra no es ni posible ni digna de tomarse en consideración.

La preparación de las demandas de créditos

41. Se ha sugerido que la contabilidad sobre la base "pérdidas-ganancias" facilitaría la preparación de las valoraciones de los gastos; pero este argumento nos parece que no tiene valor. La mayor parte de las veces, desde luego, los resultados definitivos de un ejercicio, cualquiera que sea la base adoptada, tienen escaso valor para la preparación de las valoraciones de los gastos del ejercicio siguiente, trabajo que debe comenzarse por los departamentos, varios meses antes del 31 de marzo.

Fijación del precio de coste

42. Aceptamos el argumento que se ha expuesto a menudo anteriormente que una contabilidad "pérdidas ganancias" es esencial para la determinación del precio de coste exacto; pero este argumento no es valedero, a nuestro juicio, más que para las operaciones comerciales e industriales de los departamentos ministeriales; pero para la mayoría de estas actividades, una contabilidad comercial se ha establecido y hecho pública ya.

Repercusiones en el personal empleado

43. No hemos encontrado argumentos para defender la tesis según la cual la adopción de un sistema de contabilidad "pérdidas y ganancias" para el conjunto de la administración conduciría a una reducción del número de empleados utilizados en los servicios de contabilidad y en los servicios auxiliares. La tesis se basa principalmente en el hecho de que en un sistema de este género, que necesita una contabilidad por partida doble completa, todos los cargos esenciales (por ejemplo, los de los acreedores y deudores) estarían consignados en los libros y serían objeto de un control contable adecuado. Cuando se registran las operaciones en fichas individuales que no van unidas automáticamente a los libros de contabilidad —como es frecuente en el sistema actual—, el control presenta fallos peligrosos; se puede remediar en algunos casos este

inconveniente por la institución de un control limitado de la contabilidad. En lo demás no podemos aceptar la opinión según la cual una contabilidad "pérdidas y ganancias" tendría como resultado economías sustanciales de personal, pues la fijación de un sistema de este género haría obligatorio la evaluación de los stocks ya sometidos a un control material, pero que no son, en el momento actual, objeto de un control de valor, y además la valoración de una multitud de otros elementos del activo que por el momento no son objeto de ninguna valoración.

El factor tiempo

44. Una de las objeciones que se han hecho en contra de la sustitución de una contabilidad "pérdidas y ganancias" por una contabilidad de caja era la de que sería imposible suministrar a tiempo para el *Financial Statement* los resultados del año sobre la base "pérdidas y ganancias". Este argumento es irrefutable; pero un *Financial Statement* basado en la contabilidad de caja podría obtenerse fácilmente a partir de un sistema establecido sobre la base de una contabilidad de "pérdidas y ganancias". Si bien hemos dado ya las razones que nos llevan a pensar que no se puede en ningún caso pasar a un presupuesto establecido según una contabilidad de caja, y para el que, por consiguiente, un *Financial Statement* establecido sobre la base de esa contabilidad es indispensable; esta conclusión no permite formar un juicio sobre la necesidad de preparar, siempre dentro de lo posible, un estado suplementario basado en la contabilidad "pérdidas y ganancias".

Tratamiento de las operaciones del capital

45. Examinaremos en esta sección tres ventajas relacionadas con un sistema de contabilidad enteramente basado en las pérdidas y ganancias: 1.º Se necesita la separación de las operaciones imputables a las cuentas de capital y de las operaciones que hay que incluir en la cuenta de renta (o en la cuenta corriente). 2.º Permite realizar una provisión contable para la anulación y reemplazamiento de los elementos fijos del activo. 3.º Da un estado del pasivo y del activo. Estos argumentos así expuestos son irrefutables; además, la necesidad de resultados de esta naturaleza es

evidente para toda empresa donde se debe apreciar el éxito o fracaso en el cálculo de beneficios y pérdidas y cuya solvencia no puede conocerse más que con un criterio de este tipo. Pero, como ya habíamos observado, existe una diferencia muy precisa entre la situación del gobierno y la de una empresa. Estamos de acuerdo con el principio de que todas las cifras que tengan importancia para la apreciación de la situación de las finanzas públicas deben hacerse públicas. Pero nosotros nos preguntamos si esto podrá hacerse siguiendo una base contable estricta por la simple sustitución de un sistema de contabilidad por otro. Además, el concepto de solvencia aplicado al gobierno no tienen ningún sentido exacto, y en todo caso nunca se puede juzgar esta solvencia siguiendo los criterios que generalmente se aplican a una empresa.

46. No consideraremos, pues, que este conjunto de argumentos en favor de una contabilidad de "pérdidas ganancias" demuestre la necesidad de una aplicación general de este sistema al conjunto de las finanzas públicas. Dejando a un lado las cuestiones de comparación, estimamos que la aplicación de este sistema conduciría a dificultades prácticas insuperables. Así, por ejemplo, si no es nada fácil en una empresa descubrir y aplicar una línea de demarcación racional entre los gastos de capital y los gastos corrientes, mucho menos todavía lo sería para el Estado, en que los elementos del activo comprenden bienes tales como los barcos de guerra, carros de combate, terrenos militares, arsenales, museos y otros edificios públicos. Se presenta entonces una dificultad que nos parece insuperable. Si no se quiere, ya que esto es necesario, según la contabilidad "pérdidas ganancias", asignar a las cuentas de un ejercicio la fracción del precio de la fabricación de un elemento del activo duradero que represente la proporción deseada del total de los gastos realizados para la fabricación, la construcción o compra de este elemento activo, hay que proceder a una valoración de la existencia probable de cada elemento: La imposibilidad de valorar racionalmente esta duración para un gran número de elementos del activo es evidente. Además, la iniciación de una contabilidad completa "pérdidas ganancias" necesitaría la valoración de todos los elementos existentes del activo, así como un cálculo de la duración probable de cada uno

de ellos—tarea gigantesca que llevaría a cálculos innumerables de los que la mayoría no serían más que cálculos sin valor. Este problema se estudia en sus aplicaciones a diversas clases de gastos de capital en los párrafos 71-81.

47. Otra dificultad se presenta cuando se desea registrar el activo y el pasivo de la cuenta corriente. En el activo de todos los balances completos del Estado, por ejemplo, debería figurar una cifra para los impuestos debidos, pero no pagados todavía. El departamento de la Renta interior publica al final de cada ejercicio, en lo que concierne a ciertos impuestos, los totales que indican el saldo de los impuestos en el transcurso de la recaudación; pero estas cifras encierran valoraciones provisionales de créditos fiscales, así como créditos dignos de consideración. Por regla general, este documento aumenta las sumas que en efecto han de cobrarse. La Renta interior publica igualmente, para ciertos impuestos, las cifras que muestran las sumas debidas realmente, es decir, los impuestos atrasados; pero estas cifras estiman por debajo de la realidad las sumas que al final han de pagarse. Entre estos dos grupos de cifras se encuentran las valoraciones de la Renta interior relacionadas con descubrimientos probables, pero estas valoraciones no pretenden ser otra cosa que una valoración estadística que no proviene directamente de la contabilidad, y no puede ser de otra manera, pues la valoración de las entradas fiscales está sometida evidentemente a un margen de error mucho mayor que en el caso, por ejemplo, de la valoración de créditos recuperables de una empresa. Además, no se dispone de cifras de esta clase para el impuesto sobre la renta retenida en su origen, según el sistema de P. A. Y. E., así como para otros impuestos. El departamento de Aduanas e Impuestos no publica cifras de este género, probablemente porque para numerosas tarifas el depósito coincide con las operaciones de asiento. Sin embargo, los impuestos no cobrados no son en su totalidad despreciables en absoluto, y nuestros informes nos han permitido llegar a la conclusión de que estos atrasos pueden calcularse con mucha más exactitud que en el caso de los elementos de activos más importantes de la Renta interior.

48. Existen igualmente elementos del activo, representados por las sumas adelantadas a los Gobiernos de Ultra-Mar y a ciertas asociaciones, que son teóricamente reembolsables, pero cuyo valor es

en efectivo muy discutibles. Se trata, por ejemplo, de los préstamos a los gobiernos coloniales, cuyo reembolso está sometido a la cuestión de saber ulteriormente si se seguirá considerándoles como préstamos, o si se transformarán en subvenciones.

Sin embargo, el pasivo es muy difícil de valorar a una fecha fija, las obligaciones de un departamento con las colectividades locales, las asociaciones beneficiarias de subvenciones y otros organismos, cuyos créditos con respecto a la Hacienda, están sometidos a aprobación y no pueden regularse antes de que la contabilidad de los acreedores, para el ejercicio en curso, se haya liquidado.

Modificaciones que sería de desear, se adoptasen en ciertos sectores

49. Entregarse a un examen crítico de los diversos argumentos en pro y en contra de cada uno de los sistemas, no significa que se estime inaplicable para ciertos sectores de las finanzas públicas, el principio "pérdidas y ganancias". Reconozcamos por ejemplo, que las objeciones que se han hecho a toda tentativa de valoración de los elementos del activo fijos del gobierno no se aplican con tanta eficacia en la valoración de los elementos del activo productivo, tales como los terrenos o los edificios que componen los Trading Estates (parques industriales) del Ministerio de Comercio. Sin embargo, a pesar de la dificultad de separar los gastos de capital, de otras clases de gastos, reconocemos que es muy interesante para el economista obtener la mejor valoración posible de los gastos de capital, año por año, y pensamos que este resultado puede obtenerse partiendo del sistema actual. Por lo mismo, las estadísticas relativas al activo y al pasivo del gobierno, no tienen desde nuestro punto de vista, un valor indicativo suficiente en el sentido de que ellos excluyen a ciertos apartados importantes relativos a préstamos diferidos y que no contienen por otra parte un estado completo de los elementos del activo.

Pero este defecto particular puede aminorarse con medidas tales como la preparación de un estado completo del activo y del pasivo, mucho menos oneroso desde el punto de vista de la mano de obra que la implantación y el sostenimiento de un sistema de contabilidad basado enteramente en las "pérdidas y ganancias". Abor-

daremos de nuevo todas estas cuestiones en otros capítulos del presente informe.

50. La discusión que acabamos de resumir nos ha conducido a mantenernos, más que nunca, en el criterio esencialmente práctico que hemos definido en el párrafo 34; mirando la cuestión desde este punto de vista, hemos llegado a dos conclusiones particulares que dejan pendientes, además de cierto número de cuestiones que no sería necesario examinar separadamente. Estas dos conclusiones, pueden formularse del modo siguiente:

a) No vemos ninguna ventaja desde el punto de vista práctico en la adopción de una contabilidad "pérdidas y ganancias" para los servicios administrativos.

b) Sería necesario tomar ciertas medidas, tales como la creación de "fondos comerciales" que permitiesen hacer figurar en las listas semanales y en las cuentas anuales del Tesoro, los resultados financieros basados en la contabilidad "pérdidas y ganancias" de transacciones importantes y de carácter permanente efectuadas por los distintos servicios del gobierno, en la medida que afecten al Tesoro.

51. Así pues, el criterio práctico se ha aplicado sobre una base funcional, y esto según la lógica, ya que la respuesta a la cuestión de saber qué contabilidad es más interesante desde el punto de vista práctico, depende mucho de la clase y de la magnitud de las operaciones a registrar, más que de la competencia del departamento encargado de proceder a estas operaciones. Reconocemos que esta manera de actuar subsana una dificultad, ya que las funciones se mezclan en el interior de un Departamento. A ninguno de estos departamentos puede considerársele enteramente como si tuviera un carácter comercial, aunque los de Comunicaciones y Aprovisionamiento, responden más que los otros a esta descripción. Por otra parte, en ciertos departamentos, tales como el Ministerio de Comercio, las funciones administrativas son de una importancia considerable, ya que este departamento, tiene igualmente potentes funciones comerciales. Pero esta dificultad no es, a nuestro juicio, insuperable. Nos parece, después de haber examinado las medidas aplicadas actualmente, por ejemplo, al sistema según el cual el Ministerio del Trabajo y del Servicio Nacional recuperan las sumas tenidas

como gastadas, cuando la provisión de servicios al Fondo Nacional de Seguros —que sería cómodo— efectuara una repartición muy amplia de los gastos generales, entre las diferentes secciones de un departamento—para lo que se refiere a la repartición de gastos—no intervienen más que allí en donde se haya creado un fondo.

52. Vamos a intentar investigar en qué sector se aplicará nuestra conclusión *a)*, que en sustancia viene a decir que no es necesario aportar ningún cambio a la contabilidad actual, en lo que concierne a distintas clases de los servicios mencionados.

Examinando las demandas de crédito para 1949-1950, hemos descubierto lo que nosotros llamamos “servicios administrativos” (es decir, todos los servicios distintos a los que tienen un carácter comercial e industrial), representan ciento treinta capítulos de los ciento cuarenta y tres que comprenden los créditos relacionados con los departamentos civiles y con las oficinas financieras. Sobre la base de gastos netos para los principales servicios de carácter comercial aparecen, concretamente, en las *estimates*, los subcapítulos que no muestran más que la diferencia entre los ingresos y los gastos. Esos ciento treinta capítulos representan el 72 por ciento del conjunto de los gastos, pero si los gastos se llevan en bruto, de modo que se registre plenamente el volumen de las operaciones efectuadas por los servicios de carácter comercial, la proporción de los gastos imputables a los servicios administrativos del 36 por 100.

Fondos comerciales

53. Hemos desarrollado en nuestra relación anterior nuestra opinión, así como las proposiciones que nos parece útil adoptar. No tenemos necesidad de repetir las aquí, pero tenemos que examinar en qué medida estas proposiciones deben aplicarse. En nuestro informe provisional las hemos englobado en un plan, previendo la creación y el funcionamiento de un fondo comercial de provisiónamiento, destinado a financiar las operaciones comerciales del Ministerio de Alimentación. Las ventajas de un plan de este género, han sido expuestas en el informe en cuestión y en principio valen para todos los grupos de operaciones de carácter comercial. Pero comprendemos que un gran número de actividades de esta naturaleza llevan a sumas demasiado pequeñas, o se suceden de

una forma muy irregular, para que la separación indicada pueda realizarse. Nuestra conclusión es que para que un plan de este género sea aplicable, las transacciones comerciales deben ser verdaderamente importantes, fácilmente identificables y deben presentar un cierto grado de continuidad. En lo que se refiere a la continuidad, no sería nada útil recurrir a procedimientos del fondo estatutario para las operaciones comerciales extraordinarias que rápidamente dejarán de ser del dominio de las actividades del Estado. Por consiguiente, si podemos hacer recomendaciones positivas referentes a las operaciones comerciales efectuadas en el momento actual, por las direcciones de las materias primas del Ministerio de Comercio y del Ministerio de Aprovisionamiento, si estas actividades deben continuar sobre una base permanente, nosotros propondríamos sin duda, medidas análogas a las que hemos propuesto en lo que concierne al Ministerio de Aprovisionamiento.

54. Hemos demostrado, en nuestro informe provisional, que el plan relativo a la cuenta comercial de aprovisionamiento no tendría como consecuencia aminorar el control del Parlamento sobre el Ministerio de Aprovisionamiento. Se debe admitir que los argumentos expuestos anteriormente tienen menos fuerza cuando los servicios comerciales son explotados bajo la base "ni ganancia ni pérdida"; en estos casos no sería necesario votar una subvención y el procedimiento parlamentario normal no se aplicaría más que a los gastos administrativos del departamento, comprendiendo incluso el sueldo del Ministro.

Reconocemos pues, que el control parlamentario disminuiría; esta disminución del control podría atenuarse en cierta medida, obligando a los departamentos interesados a ofrecer, al mismo tiempo que sus demandas de créditos anuales, presentadas bajo la forma de contabilidad de caja, una serie de valoraciones indicando la evolución probable de las transacciones comerciales. Creemos, pues, que donde las operaciones comerciales llenan las condiciones enumeradas en el párrafo 50 b), el procedimiento de cuenta comercial ofrecerá, sin duda, ventajas. Aunque ya lo hemos hecho notar, la aplicación de lo expuesto anteriormente necesitaría el voto de una ley.

55. Existe un sector en las actividades del Ministerio de Comer-

cio (además de las operaciones sobre materias primas) al que quizá se podría aplicar nuestro plan; se trata de las operaciones relativas a los "parques industriales" y a las fábricas de alquileres. Aunque en estas operaciones (sí como en las del Ministerio de Provisiónamiento) intervienen las subvenciones (ya que los alquileres no se fijan con los precios del mercado libre). Este sector de operaciones del Ministerio de Comercio posee, sin embargo, un carácter comercial; por lo tanto, creemos que permite aplicar la contabilidad comercial; no obstante, el problema de saber si es necesario o no a adoptar el procedimiento de fondos, deberá examinarse considerando la magnitud de los gastos futuros probables, bien sean relativos al capital fijo o al capital en circulación.

56. Las operaciones de caja del "Post Office" imputables a la cuenta corriente, están ya separadas en el "Financial Statement" y las cuentas del Tesoro, gracias al sistema de gastos autofinanciados.

De forma análoga las sumas necesarias al "Post Office" para la financiación de gastos de capital, se obtienen gracias a los empréstitos contratados en virtud de leyes sobre los fondos asignados al "Post Office" y que aparecen, pues, "por debajo de la línea" en las cuentas del Tesoro. La mayoría de los gastos de este servicio imputables a la cuenta corriente (65 por 100 del total en 1949-1950) se refieren a sueldos y salarios y las diferencias de resultados entre la contabilidad de caja y la contabilidad básica "pérdidas y ganancias", no son tan importantes, desde luego, como las que se pueden registrar en los servicios de carácter comercial. Por estas razones y también porque el establecimiento de una cuenta comercial para el "Post Office" aminoraría el control del Parlamento, sin que esta disminución del control fuese compensada, en nuestra opinión, por ventajas suficientes, nosotros no recomendamos modificar en nada el sistema actual de la contabilidad del "Post Office". Pero estimamos que el "Post Office" deberá publicar, al mismo tiempo que sus demandas de crédito, provisiones sobre una base de "pérdidas-ganancias"; sería igualmente necesario que su contabilidad comercial comprendiese un cuadro que indicase cómo las operaciones de caja efectuadas en el curso del ejercicio se relacionan con las cifras de la contabilidad comercial.

Cuentas comerciales

57. En cuanto a otras actividades comerciales que no se prestan a una financiación por el método de fondos, estimamos que es de desear a todo trance que la contabilidad comercial se someta al control previsto por la Ley sobre la contabilidad pública de 1921. En términos generales las cuentas de este tipo ya se publican ahora. En el volumen de cuentas y balances para 1948-49, publicado en mayo de 1949, figuran las cuentas y los balances relativos no sólo a los tres grandes Ministerios Comerciales (Ministerio de Abastecimientos, Comercio y Aprovisionamiento), sino también los correspondientes a un cierto número de actividades de otros sectores del Estado. Por añadidura, la publicación separada de las cuentas comerciales de los puestos y de los arsenales de la Marina, se ha hecho nuevamente.

58. Si acogemos con placer la publicación de estas cuentas, siempre hay que recordar que muchas de ellas no permiten la comparación con las actividades comerciales del sector privado. Existen, por otra parte, diferencias importantes referentes a la práctica comercial en el dominio de la política general. En lo que se refiere al aspecto "ventas" en ciertas empresas públicas, el objetivo es no tener ni pérdidas ni ganancias; en otras, se trata de suministrar a los consumidores, artículos y servicios a un cierto precio; en este caso, todo déficit de la cuenta de explotación es soportado por el Tesoro en forma de subvenciones. En materia de compras, la política adoptada puede basarse en razones tales como consideraciones monetarias, de defensa nacional o relaciones políticas con otros países que ordinariamente juegan un papel sin importancia en las decisiones de las empresas privadas. Ciertos servicios comerciales, deben soportar igualmente, gastos generales desconocidos en el Comercio; por ejemplo, la introducción en las cuentas comerciales de las Fábricas Nacionales de Armamento para 1947-48 declara que la producción de artículos civiles por estas fábricas no constituyó una incursión deliberada en el dominio comercial por razones comerciales, sino simplemente una actividad aneja a la actividad esencial que consiste en mantener el potencial de guerra. En estos departamentos, las actividades comerciales no son más que anejas a

las funciones principales que no tienen carácter comercial, pero si fuese posible, por ejemplo, en los arsenales del Almirantazgo, repartir los costes proporcionales al volumen de la producción civil, ocurriría que el trabajo se habría efectuado sobre una base no económica en las condiciones de emplazamiento del equipo, de organización y de personal, etc. que jamás se calcularon para permitir la realización de beneficios. Todos estos factores hacen difícil la comparación de los precios de coste en los servicios del gobierno con los precios de coste en una empresa privada de la misma categoría e incluso la comparación entre dos empresas públicas que efectúen el mismo género de trabajo. Hemos tomado nota de la opinión de la comisión de Contabilidad pública, según la cual, los resultados comerciales de H. M. S. (Imprenta Nacional Británica) son dudosos en sí mismos. Hace falta, pues, emplear la mayor prudencia al aplicar la contabilidad de los departamentos de carácter comercial, los criterios que se aplican a la contabilidad de una empresa privada, aun cuando los métodos de elaboración y presentación de cuentas se basan en los mismos principios contables.

59. Nuestro informe nos ha llevado, por lo menos, a la conclusión de que las cuentas comerciales tienen un valor real en el interior de un servicio y constituyen una preciosa fuente de informes para el Parlamento y el público. Merecen una atención mucho más intensa que la que se les ha consagrado generalmente. Más adelante precisaremos nuestros puntos de vista sobre las cuentas comerciales (91-95), aquí nos contentaremos con expresar la esperanza de que sea posible publicar las cuentas comerciales en un plazo mucho más corto que el actual, una vez terminado el ejercicio financiero.

Valoración de los stocks de productos destinados al Comercio

60. En el examen de las actividades comerciales de los departamentos hemos dedicado hasta ahora nuestra atención sobre los bienes adquiridos por los departamentos y destinados a su venta. Pero existe otra gran cantidad de operaciones de compras sobre los bienes de consumo directo y utilizando con ocasión del suministro de servicios ordinarios del gobierno. Se trata de stocks que generalmente no se vuelven a vender, stocks de la defensa nacional, aprovisionamientos, equipos de oficina, etc. Como ya hemos indi-

cado, creemos que no es necesario mantener una contabilidad para el valor de estos stocks.

Por otra parte, para ciertas clases de bienes estimamos que, en la medida de lo posible deberían publicarse al final de cada año, valoraciones de los stocks, de forma que mostrasen las fluctuaciones del valor que pueden tener de año en año. En particular, pensamos en los stocks que tienen un valor en el mercado con vistas al consumo civil, tales como el papel, material de oficinas, combustibles y géneros alimenticios, aunque ordinariamente no sean objeto de operaciones comerciales por parte de los departamentos ministeriales.

Queremos que el Parlamento sepa en qué medida las sumas concedidas para el año se han traducido en un aumento o una disminución de los stocks. Este tipo de informes ya es suministrado por ciertos departamentos, en particular la H. M. 50 y el *Post Office*. Las cifras valorativas basadas en el volumen de los stocks y que se refieren a todos los stocks de una categoría dada, existentes en los almacenes centrales, serían suficientes. Repetimos que los stocks relativos a la defensa nacional deben excluirse de esta valoración. En resumen, insistimos aquí en la importancia que damos a la presentación rápida de estadísticas basadas en un registro contable estricto, distinción que ya habíamos examinado en el párrafo 19.

Los haberes de Capital

61. Examinemos ahora el importante volumen de los gastos relacionados con los haberes de capital fijo, así como el problema de la elección de la contabilidad que se ha de utilizar para registrar estas operaciones.

Es útil dividir esta clase de gastos en dos grupos claramente definidos.

El primero comprende los gastos relativos a elementos del activo de larga duración e improductivos, el segundo comprende los gastos relacionados con elementos del activo de larga duración igualmente, pero para cuya utilización, los censos comerciales pueden imponerse al usuario, bien sea éste un servicio público o una empresa privada. Los bienes comprendidos en el primer grupo serían, por ejemplo, los barcos de guerra, aviones, tanques, cañones, cuarte-

les, laboratorios de investigación en materia de defensa nacional, así como las carreteras. A nuestro parecer, no vemos ninguna utilidad en capitalizar y amortizar los bienes de este género. Obrar de otra manera sería aventurarse a valoraciones casuales en cuanto a la duración de la utilización de cada elemento del activo; no creemos que los resultados que se obtuvieran tendrían en la práctica ninguna ventaja digna de tenerse en consideración. El sistema actual (contabilidad de caja), en la medida en que se trata del conjunto de los elementos del activo, es un sistema "base-sustitución" y los resultados que se obtienen registrando los gastos en el momento en que se hacen, aunque imperfectos, constituyen, a nuestro juicio, el único compromiso factible. Aun cuando las dificultades prácticas pudieran vencerse, no pensamos que una contabilidad "pérdidas y ganancias" contribuiría a hacer más eficaz el control de los gastos o de la utilización de los elementos del activo en cuestión.

62. En la lista de los elementos del activo que hemos destacado, lista que no pretende ser completa, la inclusión de las carreteras puede parecer discutible; pero no hemos podido encontrar una base en la que el sostenimiento y el desarrollo de la red de carreteras pueda capitalizarse de una forma útil. Las dificultades de valoración son aquí de capital importancia, pero si hemos recomendado no operar un cambio fundamental en el sistema actual, estamos obligados a hacer resaltar que, desde nuestro punto de vista, la conservación del procedimiento del fondo de las carreteras (elaborado en condiciones completamente distintas de las que existen en el momento actual), no presenta ninguna utilidad para un servicio que se nutre principalmente de créditos anuales del Parlamento.

63. Para el otro grupo de elementos del activo (elementos del activo de larga duración) el estudio de las ventajas e inconvenientes debe hacerse con mucho más cuidado. Nos ocupamos en este caso de todos los bienes públicos y en particular de los edificios administrativos, bolsas del trabajo, etc., que posee y controla el Ministerio de Obras Públicas.

De un modo muy general el Ministerio de Obras Públicas regula y responde de todos los gastos de los edificios, etc., necesarios para el cumplimiento de las funciones administrativas del go-

bierno. De modo que el problema a resolver es el de determinar cuál es el sistema contable más eficaz con respecto a este Ministerio, para la adquisición, sostenimiento y sustitución de inmuebles, para los que, en virtud del sistema de servicios comunes, no se pide ningún local a sus usuarios.

64. Insistimos en el hecho de que en el reparto de inmuebles entre los departamentos y para la provisión de servicios en estos últimos, el Ministerio de Obras Públicas tiene un absoluto poder de control. Esta centralización del control en materia de instalación de los servicios ministeriales, tiene según se explica en los párrafos 104 a 111 grandes ventajas prácticas, y creemos que sería muy poco conveniente hacer ningún cambio. Si los departamentos no deben tener la responsabilidad de escoger y sostener los lugares que ocupan, no se les puede hacer responsables ante el Parlamento de los gastos que hacen con este efecto.

Hemos rechazado toda cuestión (como la de la creación de un fondo del Ministerio de Obras Públicas) que tuviera por objeto obligar a los departamentos a realizar los pagos en especie para los servicios hechos por este Ministerio. Hay, pues, muy pocas ventajas, si es que existe alguna, en preparar una contabilidad comercial. Un proceso de este género necesitaría cálculos basados en gran parte sobre cifras aproximadas y que darían resultados de poca significación práctica; el tiempo y la importancia de los efectivos consagrados a la valoración necesaria de estos bienes, podrían justificarse difícilmente.

65. Hemos examinado otro método de la forma de tratar los gastos en la capital, expuestos por el Ministerio de Obras Públicas; el Ministro recibirá el poder legal de pedir préstamos de capitales y las sumas así prestadas, serían reembolsadas por medio de anualidades financiadas por los créditos anuales concedidos a los departamentos. Este es el método utilizado actualmente para la financiación de los gastos en capital de correos. Pero nos parece que esta solución no la ha sostenido la Comisión de la Contabilidad Pública. Tiene además el inconveniente de privar al Parlamento de un medio de control directo en la fracción de los gastos del Ministerio, imputable a la cuenta de capital.

Otra objeción a esta propuesta la constituye el hecho de que

su aplicación impediría durante muchos años la comparación entre los presupuestos anuales.

66. Hemos señalado las disposiciones financieras previstas por la Ley sobre las Fuerzas Armadas (que han de ser alojadas) y en cuyos términos el Fondo sólido soporta los gastos de construcción de alojamientos destinados al personal de los departamentos de la Defensa nacional, en la medida en que estos alojamientos son utilizables en el sector civil, si dejan de ser empleados por el Ejército. Estos préstamos deben ser reembolsados al Tesoro con los intereses en un período de sesenta años, por medio de anualidades financiadas en los créditos anuales. La Ley prevé igualmente que las sumas vertidas por el Fondo consolidado, atenuarán los créditos de la Defensa nacional, con la condición de que los gastos sigan sometidos a la aprobación del Parlamento, en el momento en que se voten los créditos anuales. Estas medidas no se refieren, pues, a la objeción que hemos mencionado, según la cual, la financiación de los trabajos en capital por préstamos, quita al Parlamento el control directo de los gastos anuales.

La cuestión de su adopción en concepto más amplio, en algunos casos es cuestión de política financiera, más que contable, el único problema que tenemos que examinar.

Desde el punto de vista contable es necesario manifestar que la adopción de este método sobre una base amplia, tendría como consecuencia que la carga presupuestaria sería varios años después de la reforma, inferior a la que se había registrado, bien sea con la contabilidad de caja actual, bien con la contabilidad "pérdidas y ganancias" que lleva consigo la capitalización y amortización de todos los elementos fijos del activo.

En consecuencia, no encontramos ventaja contable extendiendo estas medidas a los trabajos en capital, financiados en el momento presente por los créditos del Ministerio de Obras Públicas.

Los préstamos

67. Otra clase de operaciones que marcan claramente la diferencia entre la contabilidad de caja y la contabilidad "pérdidas y ganancias" es la constitución de reservas para reembolsos. La mayoría de las sumas verdaderamente importantes suministradas por el

Tesoro en forma de préstamos, figuran por debajo de la línea conforme a las disposiciones legales.

No obstante, numerosos ejemplos de préstamos financiados por créditos anuales figuran en las demandas de créditos. Generalmente se trata de préstamos de poca importancia a los que difícilmente se puede considerar como elementos del activo "seguros"; algunos los adelantos a los gobiernos coloniales, según las Leyes para el bienestar y explotación de las colonias) se puede creer desde principio que no han de ser devueltos. Otros (por ejemplo los adelantos al Ministerio de Trabajo y al Servicio Nacional de la Sociedad de Reempleo Limitado) la calidad de anticipos reembolsables no se les ha conferido más que desde un punto de vista meramente técnico, ya que de hecho son puras y simples subvenciones.

Las distinciones basadas en este criterio debe considerárselas como valederas. Las apartados llevados por debajo de la línea deben considerarse como susceptibles de reembolso y los comprendidos en los créditos anuales deben considerarse como no reembolsables definitivamente. Reconocemos, por otra parte, que ciertos préstamos de una cuantía relativamente pequeña, incluso si corresponden a la creación de elementos del activo "seguros", deben llevarse, como ocurre ahora, por debajo de la línea por razones administrativas y parlamentarias.

Sin embargo, criticamos la práctica según la cual los préstamos de esta categoría figuran sin distinción en el mismo subcapítulo que las subvenciones acordadas de la misma forma (por ejemplo en la clase 2 capítulo 12, puesta en explotación y bienestar de las colonias, etcétera, demandas de créditos civiles para el ejercicio de 1949-1950). Sugerimos que en cada caso se identifiquen claramente, tanto en las *Estimates*, como en las *Appropriations account*, los préstamos verdaderamente reembolsables y los adelantos en forma de préstamos, cuando estos últimos no tengan ninguna probabilidad de ser reembolsados.

Impuestos no recobrados

68. Ya hemos acudido en el párrafo 47 a las dificultades que se presentan cuando se quiere registrar exactamente, desde el punto de vista contable, esta clase de elementos activos que constituyen

los créditos fiscales. Hemos indicado que el total al que se puede llegar es, a lo sumo, a una incompleta valoración estadística.

No obstante, los informes que se pudieran obtener en esta materia tendrían gran utilidad y querriamos ver publicadas cifras más completas y más exactas, reunidas a ser posible el 31 de marzo del ejercicio financiero, de forma que se hiciera la comparación con los estados del fin del ejercicio. Con este objeto hacemos las siguientes sugerencias en lo que se refiere a la renta interior.

A) Este servicio prepararía para todos los impuestos un estado de los ingresos para el ejercicio en curso, basado en las listas emitidas a lo largo del año y mostrando, al fin del ejercicio, el importe de los impuestos a recaudar, un cálculo de las sumas que efectivamente se han de entregar, así como el de las sumas efectivamente debidas.

B) Este estado contendría para cada impuesto, informes hasta el 31 de marzo, de forma que cubriesen, cosa que no ocurre ahora, todo el ejercicio financiero.

C) Este estado se publicaría tan pronto como fuese posible, después del cierre de cada ejercicio financiero.

La adopción de estas recomendaciones mejoraría la calidad de las estadísticas relativas a la situación financiera del gobierno, año tras año; hemos abordado ya esto anteriormente, a propósito del Departamento de Aduanas y Fronteras, en el párrafo 47, donde sugeríamos que se examinase la posibilidad de introducir un procedimiento análogo para los derechos percibidos por este servicio.

Servicios subvencionados

69. Otra clase de transacciones importantes y fácilmente identificables, es la constituida por los servicios subvencionados, principalmente los de las colectividades locales.

El problema que se plantea es saber si deben revisarse los métodos contables, de forma que midieran las variaciones en los compromisos del Tesoro, respecto a estas subvenciones no reembolsables. Se nos ha indicado que la determinación exacta del total de estas subvenciones no puede hacerse antes de que se rindan cuentas a los departamentos responsables y se aprueben por estos últimos; el Ministerio de Educación, por ejemplo, es responsable de los servicios

escolares que comprenden las comidas servidas en las escuelas, y el Ministerio de Transportes es responsable de la conservación de las carreteras.

Por otra parte ya se ha indicado que el procedimiento es tal, que las acumulaciones de un año sobre otro no son más que una débil fracción del total de las subvenciones del año, y que normalmente, la importancia de estos solapamientos no varía apenas de año en año.

De esta forma, recomendamos no modificar la contabilidad de caja actual, en lo que se refiere a estos servicios; por consiguiente, a fin de año la contabilidad no permite calcular aproximadamente el importe real de las subvenciones. El problema de saber si para el uso del Parlamento y del público sería oportuno hacer preparar por cada departamento encargado de repartir un cierto montante de subvenciones, un cálculo estadístico de obligaciones, bien con las colectividades locales, bien con otros organismos, ha sido examinado más profundamente en los párrafos 71-81 del presente informe.

Efectos sobre la contabilidad central

70. Concluiremos la presente sección de este informe, llamando la atención sobre una sugerencia que afectaría los principales conceptos de la contabilidad central del Estado.

La adopción de un plan relativo a los fondos estatuidos para grupos importantes de actividad comercial, dejando todas las cargas administrativas y todas las subvenciones en las rúbricas de créditos anuales, transferiría al lugar apropiado del presupuesto "por debajo de la línea" todas las operaciones relativas a los préstamos y reembolsos de capital fijo o de capital circulante, relativas a las actividades en cuestión.

III.—ASUNTOS RELACIONADOS CON EL PROBLEMA CENTRAL

El trato de las operaciones "en capital"

71. En la sección anterior hemos examinado qué sistema contable sería necesario aplicar en lo que se refiere a las diversas funciones de los departamentos ministeriales. Dadas las conclusiones para la aplicación de la contabilidad "pérdidas y ganancias" nece-

sitamos examinar ahora más detenidamente las sumas gastadas o recibidas en el caso de las operaciones en capital y variaciones del activo y del pasivo corrientes.

72. Si creemos que para la mayoría de las actividades de los departamentos ministeriales, la contabilidad de caja constituye el mejor sistema, no pensamos que el registro de las entradas y salidas de caja, tal como se practica en el momento actual, constituya necesariamente la mejor manera de presentar (y no de llevar) las cuentas públicas, si se quiere que el Parlamento y el público tengan a su disposición los necesarios informes. Por ejemplo, se debería poder extraer de las *Appropriations Accounts* todos los gastos en capital, aunque no sea siempre fácil encontrar una definición precisa de estos gastos.

Hemos recomendado en el párrafo 67 separar claramente los apartados relativos a préstamos "seguros" y los relacionados con los préstamos que constituyen elementos del activo "dudosos" o puras y simples subvenciones.

Del mismo modo todos los gastos en capital, financiados por los créditos anuales deberían, según nuestra opinión, separarse de los otros gastos, por el empleo de subcapítulos distintos. Esta forma de proceder introduciría claridad en la presentación de las cuentas y permitiría obtener además, informes que faltan en el momento presente.

73. Esta recomendación, insistimos en ello, tiende a separar ciertas clases de gastos que figuran en las *Appropriations Accounts*, pero no llega a capitalizar estos gastos, en el sentido contable de la palabra.

La mayoría de los peritos del sector privado que han sido llamados para emitir informes ante la comisión, lo mismo que los contables públicos y los miembros de nuestro equipo de investigaciones que han tenido que responder a las cuestiones referentes a la aplicación de la contabilidad "pérdidas y ganancias" en los servicios ministeriales y se les ha tenido que preguntar cuál era su opinión en el aspecto de la capitalización.

Por lo que se ha podido ver, han estado de acuerdo en decir que la capitalización debería efectuarse para las actividades comerciales. En otros asuntos, las opiniones difieren mucho. Algunos han

sostenido, por último, que todos los elementos del activo del Estado (fijos o corrientes), deben valorarse todos los años; en contraposición, es encuentran los que sostienen la tesis según la cual no es necesario llevar más lejos la capitalización de lo que se hace ahora.

74. Para aclarar la cuestión es necesario, desde luego, examinar no sólo los gastos, sino también los ingresos en capital; y seguiremos más fácilmente el estudio del problema dividiendo las operaciones en el capital en grandes grupos que son los siguientes:

OPERACIONES EN EL CAPITAL

Grupo A. Préstamos y reembolsos de deudas consolidadas y no consolidadas.

Grupo B. Préstamos y anticipos recuperables por medio de reembolsos.

Grupo C. Gastos relativos a elementos de activos fijos poseídos por los servicios de carácter comercial.

Grupo D. Gastos en capital imputables a la cuenta ingresos no amortizados y relacionados con los objetos siguientes:

1.º Carreteras y terrenos.

2.º Equipos de los servicios de defensa nacional, tales como los barcos de guerra, vehículos de motor, etcétera.

3.º Elementos del activo fijo de los servicios distintos de los ya tratados en el apartado C, comprendiendo en ello, las oficinas, los cuarteles y almacenes del Ejército, los aeródromos de la R. A. F.

4.º Elementos del activo que tienen un valor cultural e histórico: museos, monumentos históricos, etcétera.

75. Para descubrir el método de aplicación a cada uno de estos grupos, hemos examinado el procedimiento adoptado por el gobierno de los Países Bajos, que separa las operaciones en capital y las operaciones corrientes, a fin de presentar su contabilidad en la forma de "pérdidas y ganancias" lo que requiere la valoración y amortización de todos los elementos activos del capital, comprendidos también los servicios de la defensa nacional. Existe una diferencia fundamental, como se ha indicado en el apartado E, entre el sistema

británico y el holandés; en este sentido, el presupuesto holandés se basa en obligaciones más que en gastos.

76. Destaquemos igualmente que la Comisión Hoover ha reconocido en el año 1949 una reforma en el sistema presupuestario y contable del gobierno de los Estados Unidos.

Las dos recomendaciones principales eran que las demandas de crédito y las cuentas públicas se fraccionen de modo que muestren el precio de coste de las actividades, funciones y proyectos diferentes y que los gastos corrientes se separen de los gastos en capital. Estas recomendaciones se han adoptado parcialmente, pero hemos hecho notar que los gastos en capital relativos a los elementos del activo material, comprendidos en él, los barcos de guerra, los aviones y los edificios, se financiarán por créditos anuales y que no se haría ninguna reserva en las demandas de créditos y en las evaluaciones para hacer frente a su depreciación.

En la medida que trata de separar los gastos en el capital, de los gastos corrientes, el nuevo sistema no difiere en absoluto del que hemos recomendado en el párrafo 72.

77. Entre los grupos de operaciones en capital, los grupos A y B figuran ya "por debajo de la línea", es decir, entre los apartados fuera del presupuesto.

Algunos préstamos del grupo B, son financiados desde luego por los créditos anuales, pero se podrá llegar a identificarlos, si se adopta la recomendación del párrafo 67. Las capitalizaciones del grupo C se han efectuado ya, puesto que los elementos fijos del activo de los servicios de carácter comercial son objeto de una reserva para la depreciación en las cuentas comerciales; las cifras necesarias se encuentran ya disponibles.

Además, los servicios de carácter comercial utilizan ciertos elementos del activo fijos, tales como oficinas y almacenes, cuya propiedad no tienen; para éstos, una valoración de los locales, calculada sobre el interés y la depreciación, figura en las cuentas comerciales.

78. Llegamos ahora al grupo D (1 a 3). Los gastos en el capital, imputables a la cuenta renta (sin tener en cuenta la depreciación), pueden modificar de un modo eventual el cuadro de las finanzas públicas a lo largo del año; por otra parte, pensamos que será muy difícil capitalizar y amortizar los elementos del activo en

cuestión. Estas dificultades que ya son considerables para los elementos nuevos del activo, son infinitamente mayores para los elementos del activo en servicio. Aun cuando este trabajo fuese posible, se requerirían esfuerzos enormes en contraposición a unas ventajas bastante pequeñas. Creemos, pues, que los gastos del capital en grupo D (1 y 2), deben seguir tratándose, sin tener en cuenta la amortización.

Admitimos que puede ser aparentemente ilógico no intentar la capitalización de los elementos del activo fijos de los servicios de carácter no comercial que aparecen en D (3), ya que los elementos del activo comparables a los servicios de carácter comercial del grupo C se han capitalizado con un fin meramente contable.

Por lo menos para las razones alegadas en los párrafos 64 a 66, creemos que los gastos de los locales ocupados por las oficinas deben imputarse a medida que se hacen, a la cuenta del capital, al mismo tiempo que los gastos comparables de los departamentos de la defensa nacional.

79. Las sumas gastadas en el transcurso del año para los elementos del activo que no tienen más que un valor cultural e histórico, grupo D (4), deberían, si se siguieran nuestras recomendaciones, separarse muy claramente de los otros gastos; por otra parte, no vemos ninguna ventaja a intentar valorar las oscilaciones anuales del valor total de estos bienes; y en verdad no pensamos que se pueda llegar a resultados claros si se intentara la experiencia.

80. Examinemos ahora las fluctuaciones en el valor del activo y del pasivo corrientes en los departamentos ministeriales. Hemos propuesto ya una reforma (66) en lo que se refiere a impuestos y a derechos no recuperados. Debemos ahora examinar los stocks detenidos en los departamentos ministeriales.

Hemos hecho notar que el Parlamento se ha interesado en el pasado por las variaciones anuales del valor de los stocks detenidos en los diversos ministerios. Así, antes de la guerra, los departamentos de la defensa nacional, debían preparar valoraciones que demostrasen en qué medida juzgaban que algunas clases de stocks disminuirían o aumentarían a lo largo del año y (como ya se ha observado en el 60) un estado análogo se ha incluido regularmente en las *Appropriations Accounts* de Correos y del H. M. S. O. Los esta-

dos de este género, si su empleo estuviese generalizado, mostrarían al Parlamento si los gastos han sido sensiblemente afectados por el aumento o disminución de los stocks, con distinción de las sumas aportadas por créditos anuales.

81. A fin de salir de dudas en el valor, no sólo de los stocks, sino también de las deudas y créditos, sugerimos que las *Appropriations Accounts* estén de acuerdo con las tablas que muestra el activo y el pasivo corrientes de los servicios al final del ejercicio financiero y el aumento o disminución de este activo o este pasivo a lo largo del ejercicio.

Hay que comprender que no deseamos incluir entre el pasivo corriente, las obligaciones contratadas referentes a bienes o a servicios que nos han sido proporcionadas al final del ejercicio financiero.

Consideramos que es imposible utilizar estos métodos para otros stocks que para los stocks de bienes detenidos en los almacenes centrales de los departamentos civiles y para ciertas clases de stocks de carácter no militar, detenidos en los depósitos de los servicios de defensa nacional y del Ministerio de Aprovisionamiento que pueden valorarse sin especial dificultad, por ejemplo, los residuos de aceite pesado y los de géneros alimenticios.

Este cuadro podría combinarse con la nota sobre los precios no reembolsados (la cual se encuentra ya unido a las *Appropriations Accounts* en un cuadro que se presentaría como sigue:

Ejemplo de un cuadro mostrando el activo y el pasivo corriente, así como los empréstitos de un servicio público.

Fin del ejercicio n.º 2

I. Pasivo y activo corriente neto

(en miles de libras)

	31 marzo año 1	31 marzo año 2	aumento + disminución
<i>Activo corriente</i>			
Stocks	1.000	800	— 200
Deudores	500	900	+ 100
	1.500	1.700	+ 200
<i>Pasivo corriente</i>			
Cuentas no pagadas	650	300	— 150
<i>Activo corriente neto</i>	1.050	1.400	+ 50

II. Empréstitos

No reembolsados a 31 de marzo del año 1		2.000
Incremento a lo largo del año	500	

Menos

Reembolsos comprendidos en los integra- dos en disminución de gastos	300	
Anulados como incobrables o transforma- mados en subvención	100	400
		100
No reembolsados el 31 de mayo del año 2		2.100

El cuadro siguiente indica cómo el total neto de los gastos anuales comprendidos en la *Appropriation Account*, podría ajustarse gracias a las cifras principales del cuadro, de forma que diera una visión de los gastos netos del servicio.

Ejemplo de un cuadro indicando los gastos ajustados de un servicio

Año 2

Total de los gastos financiados por los créditos	20.000
Menos ingresos para disminución de gastos	3.000
<hr/>	
Total neto de los gastos financiados por los créditos anuales	17.000
Menos aumento del activo neto corriente... .. .	350
<hr/>	
	16.650
Menos aumento neto de los préstamos	100
<hr/>	
Gastos netos ajustados al servicio	16.550

Este cuadro conduce solamente a cifras globales, de suerte que los pequeños servicios, para los que las cifras ya individualmente, ya en un informe total, tengan poca importancia, se excluyen.

Sugerimos además que estos cuadros se implanten primero en algunos servicios y que, a la luz de estas experiencias, se examinen las posibilidades de extensión del sistema, al conjunto de los departamentos.

Estado del activo y pasivo del Gobierno

82. Debemos examinar también uno de los medios por los que la publicación de los descuentos puede servir de guía a las variaciones de la situación financiera del Gobierno.

Consideramos que una indicación sobre el sentido de estos movimientos es mucho más importante, por estar más cerca de la realidad, que los ensayos que tienden a describir una situación en un momento dado.

Con este fin recomendamos que en todos los cuadros a que nos hemos referido anteriormente, las cifras relativas a las cuentas del año vayan acompañadas de las cifras correspondientes al año anterior.

83. Considerando los diversos sistemas contables que hemos recomendado para las diversas funciones de los departamentos, el cuadro que muestra el activo y el pasivo, no puede ser un cuadro único como ocurre en los balances comerciales. En efecto, contemplamos un estado de capital que comprende cuatro partes.

Además no nos proponemos comparar el activo total con el pasivo total, de forma que llegásemos a un débito o crédito neto; en efecto, los apartados del débito y el crédito, son de naturaleza tan diversa que las sumas no tendrían ningún sentido. Insistimos en el hecho de que las recomendaciones no deben considerarse como plenamente elaboradas. Sobre todo, hemos intentado indicar en qué condiciones la eficacia de la contabilidad actual podría mejorarse, desde el punto de vista de información. Pero los progresos en este sentido, tienen que ser fruto de experiencias continuas y variadas.

84. La primera parte de lo que hemos llamado estado en capital del Gobierno, comprende una lista del activo y del pasivo en especies análoga al total "del pasivo bruto y de las evaluaciones del activo" publicada en las cuentas financieras, pero completada y agrupada más claramente, de forma que su significación sea apreciable más rápidamente.

Este cuadro incluiría entre el activo, todos los adelantos hechos por el Tesoro que el beneficiario tiene la obligación de reembolsar; en el pasivo figurarían, igualmente, los adelantos recibidos por el Tesoro y de los que éste debe asegurar el reembolso. Esto implica una distinción clara por una parte, entre el dinero pedido y el recibido con obligación firme de reembolso, y por otra parte, entre las sumas pedidas y las prestadas, sin obligación de reembolso.

85. Esta proposición puede aclararse por medio de ejemplos. Las sumas recogidas durante la guerra por el *Income Tax*, con promesa de reembolso después de la guerra, eran en realidad un empréstito forzado que podía haberse considerado como una operación de empréstito y registrada como tal.

Por otra parte la contribución especial, aunque podía ser considerada como un asiento en capital por los economistas, ha sido clasificada exactamente en ingresos, ya que esta contribución no ha de ser reembolsada.

86. Hemos dicho que esta parte del balance (activo y pasivo)

debe expresarse en valor monetario y que ningún otro elemento del activo y del pasivo debe introducirse en ellos (a pesar de que algunos puedan figurar indirectamente en la medida en que los adelantos se han empleado para la financiación).

87. A continuación proponemos que las cuentas ministeriales relativas al activo y al pasivo corriente comprendidas las de los servicios de carácter comercial, cuya implantación hemos recomendado anteriormente, se combinen en un cuadro en el que se eliminen los saldos interministeriales.

88. La tercera parte del cuadro de haber en capital, debe consistir en una lista de cartera del estado; en acciones y otros valores mobiliarios, lista que comprendería igualmente ciertos elementos fijos del activo, tales como los parques industriales del Ministerio de Comercio, las Reales Fábricas de Armamento del Ministerio de Aprovisionamiento. En la mayoría de estos casos, las cifras se encuentran ya en las cuentas comerciales que se publican actualmente. Desde el punto de vista lógico, sería igualmente deseable que se incluyera en este cuadro una cifra referente a los edificios administrativos y otros inmuebles poseídos por el Ministerio de Obras Públicas y que pueden tener un valor comercial; pero las dificultades prácticas que encontraríamos nos impiden formular, en el momento presente, una recomendación de esta clase.

89. Por último recomendamos que se establezca una lista lo más completa posible de todos apartados restantes, comprendidos los elementos del pasivo diferidos, posibles o de carácter actuarial, tales como los que se refieren a las pensiones o que se derivan de disposiciones legales como la indemnización que se ha de pagar a los médicos. Las cifras de este cuadro serán necesariamente evaluaciones basadas, por ejemplo, sobre cálculos actuariales más que sobre documentos contables. Estimamos, no obstante, deben aparecer de esta forma las obligaciones a las que debemos hacer frente en el porvenir. El cuadro debe contener igualmente, los elementos del activo de carácter análogo.

90. Este cuadro constituiría una mejora en relación con los que se han publicado en el *Finance Accounts* y en el porvenir (si se permite añadir de vez en cuando apartados) pensamos que la adopción de estas recomendaciones compensaría en cierta medida la carencia de balance nacional, poniendo a disposición del públi-

co, en un solo cuadro, los informes sobre la evolución de la situación en el capital del Gobierno. Insistimos en el hecho de que este cuadro en capital tiene por objeto poner de manifiesto las variaciones que no apareciendo con evidencia en la contabilidad de caja normal del Gobierno, afectan de una forma apreciable los resultados reales del ejercicio financiero.

En todas estas recomendaciones hay que tener un sentido realista. No deben aplicarse en todos sus detalles y numerosos apartados de poca importancia deben darse de lado.

La contabilidad comercial

91. Ya hemos indicado hasta qué punto es útil desde nuestro punto de vista, como parte interesada en la contabilidad pública, la preparación de cuentas comerciales sobre la base "pérdidas y ganancias". Queremos hacer algunos comentarios suplementarios sobre la composición y el contenido de las cifras publicadas en los volúmenes anuales de cuentas y balances comerciales de los que se han publicado dos, después de la guerra.

92. Sería conveniente fundir estas cuentas en un solo volumen, aunque esta forma de proceder llevaría consigo cierto retraso en su publicación. Sería de desear que esta publicación se llevase con mayor rapidez. Estamos satisfechos porque sabemos que un resumen de las cuentas de las comisiones agrícolas ejecutivas de cuentas se incluirán en el próximo volumen y señalamos que la comisión de créditos ha hecho una recomendación detallada a este respecto. Si nuestra propuesta relativa a la creación de fondos estatutarios para ciertas operaciones comerciales se acepta, sería conveniente velar por la inclusión de la contabilidad de estos fondos, reemplazando las cuentas antiguas. Sería prudente incluir igualmente una contabilidad comercial como la de fondos de alquileres y materiales de construcción.

93. En ciertos aspectos las cuentas presentan divergencias de métodos. Por ejemplo, el Ministerio de Aprovisionamiento, solamente presenta en la introducción, un cuadro general que explica las diferencias entre los gastos netos en especies, tal como figuran en el capítulo presupuestario correspondiente, y los resultados de las cuentas de pérdidas y ganancias.

Pensamos que éste es un procedimiento totalmente acertado que podría aceptarse, a ser posible, por los demás departamentos. Las principales cuentas no dan todas las cifras correspondientes al año anterior y si el Ministerio de Comercio da estas cifras para cada clase de productos, el Ministerio de Abastecimientos no obra de igual modo. Creemos que convendría incluir en las cuentas, las cifras del ejercicio precedente. Por añadidura las bases de cálculo de los stocks varían considerablemente. Desde el punto de vista contable, la coherencia en este dominio tiene muchas ventajas, pero comprendemos muy bien que entran en juego consideraciones políticas. Otra disparidad aparece por el hecho de que el Ministerio de Comercio presente la contabilidad relativa a ciertas materias primas para ejercicios que no terminan el 31 de mayo; hace esto a fin de cuadrar las cuentas con las nociones del ejercicio comercial y de valorar los stocks en una época en que su volumen es menor. Esta forma de proceder da lugar a complicaciones cuando se trata de combinar las cuentas y conduce a grandes demoras en la publicación de cuentas detalladas relativas a diversas mercancías; aunque haya razones poderosas para mantener la práctica actual, estimamos que el problema debería examinarse de forma que se supiera si en cada caso, la uniformidad y la prontitud de la publicación no producirían mayores ventajas.

94. Debemos llamar la atención sobre dos ejemplos de resúmenes inoportunos. La contabilidad de *State Management Districts* pierde la mayor parte de su interés a causa de que la cuenta de pérdidas y ganancias comprende sólo los saldos de las cuentas comerciales, deduciendo distintas provisiones; e igualmente del hecho de que el cuadro del activo y del pasivo aporta para los elementos fijos del activo un apartado muy oscuro. Los servicios de carácter comercial más importantes tienen la costumbre en general, de hacer figurar sus compras por medio de una cifra que comprende gastos accesorios y en particular los derechos de aduana. Esta manera de proceder es muy censurable, ya que desde el punto de vista del conjunto de los departamentos ministeriales y, por consiguiente, desde el punto de vista de la economía nacional, estos derechos de aduanas no representan más que un desembolso efectuado por un servicio gubernamental a otro.

Pensamos que en todos los casos, los pagos de derechos deben

aparecer separados, de forma que el que estudia la contabilidad puede hacer con exactitud, todos los ajustes estadísticos necesarios.

95. Hemos examinado si la totalidad de los gastos administrativos del Ministerio de Aprovisionamiento deben incluirse, como actualmente ocurre, en la cuenta de pérdidas y ganancias. No hacemos ninguna propuesta, ya que esta cuestión está sometida a la atención de la comisión especial de Créditos, que en su informe 13 (sesión 1948-49) ha recomendado, entre otras cosas, que todos los créditos del Ministerio de Aprovisionamiento vayan acompañados por una nota indicando el coste del racionamiento, así como los géneros a los que se aplica. Es suficiente recordar que en el 8) de nuestro informe provisional sugerimos ya que las cantidades imputables a los fondos comerciales de aprovisionamiento que deben crearse, referente a los salarios y gastos administrativos del Ministerio, se limitase a la fracción de estos gastos atribuibles al funcionamiento de los servicios comerciales del Ministerio.

IV. CONSIDERACIONES SOBRE EL PROCEDIMIENTO ACTUAL

La contabilidad por partida doble

96. Los representantes de organismos contables acreditados, lo mismo que los contables que vienen a presentar su informe de una forma particular, han criticado los métodos contables que son utilizados, según ellos, en los departamentos ministeriales. Sus principales críticas se basan en el hecho de que el sistema actual, no es más que la aplicación parcial de los métodos de la contabilidad por partida doble, las inscripciones en el libro Mayor no son más que un resumen de los ingresos y pagos en especie, que figuran en el libro de Caja. Desean una aplicación mucho más amplia de los métodos de la contabilidad por partida doble y quieren que la obligación hecha a un servicio al contraer una deuda, se tradujera en el sistema contable en el momento del compromiso del gasto y no como sucede en el momento actual, cuando llega el pago de la deuda. Por lo mismo, añaden ellos, el derecho que posee un departamento de recibir dinero debe registrarse en la contabilidad en el mismo momento en que se ha reconocido este derecho y no quedarlo

sin registrar en la contabilidad hasta el momento en que el deudor hace efectiva su obligación.

97. Haremos comprender mejor el fundamento citando las conclusiones de una memoria, sometidas por el Instituto de Peritos-Contables de Inglaterra y del País de Gales. Vale la pena reproducir el pasaje, ya que la opinión de los peritos sobre la cuestión, está íntimamente unida a la introducción, que ellos estiman es de desear, de un sistema contable "pérdidas y ganancias".

"Formulando las observaciones presentes reconocemos que en cierta medida, la contabilidad pública se lleva ya por partida doble. Esto es evidente cuando se lee la publicación del H. M. S. O. "Nota de la atención prestada a los servicios contables de los departamentos ministeriales." (Por ejemplo, párrafos 120, etc.) Pero el sistema que se describe en este folleto no es más que una aplicación parcial del principio de la contabilidad por partida doble. Se trata solamente de un método que permite suministrar a los contables públicos, datos referentes a los créditos que quedan aún a su disposición, así como un análisis de los pagos realizados.

El sistema tiene por objeto el establecimiento de una contabilidad personal por los funcionarios encargados de llevar los fondos públicos. Si se considera técnicamente como correcto un sistema de contabilidad por partida doble, que lleva los ingresos y los pagos en especie en una cuenta del libro Mayor, se comprenderá que los capítulos precedentes no tratan de un sistema tan limitado. La contabilidad por partida doble quiere que toda transacción se registre de tal manera, que se pueda preparar un estado del activo y del pasivo.

98. Hemos mencionado además (§ 31) las relaciones que existen entre el sistema de contabilidad por partida doble y la base del sistema contable. Nos basta con decir aquí que siempre que en una empresa deba presentar una cuenta en la forma "pérdidas y ganancias" y no sencillamente en la forma de "cuentas de caja", la utilización de una forma cualquiera de contabilidad por partida doble es indispensable. Aun cuando falte este elemento al que ajustarse, los expertos opinan que pueden obtenerse ventajas fundamentales gracias a las modificaciones que ellos prevén. Estas ventajas se refieren al funcionamiento de la Administración en el sentido de que

las modificaciones propuestas permitan realizar a los funcionarios de los diversos servicios ministeriales su tarea de una manera más eficaz. Estas ventajas pueden resumirse del modo siguiente:

a) Los funcionarios del servicio podrían obtener en cualquier momento, datos completos sobre las deudas y otros compromisos a los que debe hacer frente su servicio. Así, la eficacia de su control se vería reforzada, siempre que los datos de este género no estén disponibles en el momento actual, como parte integrante del sistema.

b) La necesidad de equilibrar las cuentas, aseguraría la exactitud matemática de la contabilidad, una vez que se haya hecho la inscripción original; el crédito de un departamento no podría olvidarse como consecuencia de la pérdida de un atestado, ya que este crédito se encuentra inscrito en la contabilidad hasta que haya sido ajustado o anulado.

c) La creación de una cuenta personal para cada deudor o cada acreedor del departamento, permitiría comprobar rápida y cómodamente en todo momento, su situación con respecto al departamento o a los servicios de este departamento. Cuentas de control divididas del modo deseado, mostrarían el importe de las sumas debidas al acreedor o debidas por el deudor, sin tener necesidad de comprobar las cuentas particulares, y todo esto en un *mínimum* de tiempo.

99. Hemos recogido la opinión de los representantes de cierto número de servicios, con las críticas dirigidas al sistema actual y las ventajas que se pueden sacar de una reforma de este sistema.

Estos representantes han reconocido perfectamente la posibilidad de mejorar el sistema, pero, si aprecian las ventajas teóricas de las modificaciones sugeridas por los críticos, se preguntan si en la práctica se obtendrían estas ventajas sustanciales. Opinan que un sistema muy de desear y hasta esencial en una empresa comercial, no puede adaptarse igualmente a la situación diferente de un departamento ministerial. En particular creen que toda ventaja que se obtuviera en cuanto a datos suplementarios y más extensos, se vería contrastada por el incremento de los esfuerzos y gastos que este supondría. Piensan unánimemente que la adopción de un sistema de contabilidad por partida doble en todos los departamentos

necesitaría un personal más abundante que el que existe actualmente. La actividad de muchos servicios es tan extensa y los asuntos de que se ocupan son tan diversos, que los funcionarios responsables de los servicios llevan cuentas supletorias al margen del sistema contable principal, y consideran este método como no menos eficaz, si bien más económico, que el que obtuviera los mismos resultados por medio de una contabilidad completa por partida doble. Se nos ha dicho que en uno de los grandes servicios, en donde se han hecho "contratos", se han creado las cuentas de control referentes a las sumas debidas a los acreedores y que los datos necesarios para su preparación se sacan de esta contabilidad suplementaria.

100. Puede ser útil recordar un ejemplo citado por los representantes de los ministerios en apoyo de la tesis, según la cual los métodos comerciales no pueden adaptarse desde luego a las condiciones de trabajo de los departamentos ministeriales.

Normalmente las empresas comerciales compran a precios fijados con anticipación, y cuando el valor de compra se lleva el crédito de cuenta del proveedor queda sin modificación hasta que queda anulada por un pago o cualquier otra operación.

Ciertos servicios, por el contrario, compran gran cantidad de sus stocks a un precio provisional, no fijándose hasta después el precio definitivo. Así, pues, si la cuenta del proveedor debe acreditarse sobre la base del precio provisional, serán necesarios ajustes cuando se fije el precio definitivo. En numerosos casos, los productos son tan diversos y contratos detallados tan numerosos, que este procedimiento sería extraordinariamente trabajoso. También cuando los precios provisionales se aplican a un número considerable de contratos, el trabajo que requieren estos ajustes, compensaría en gran parte, aunque no en su totalidad, de las ventajas que se puedan sacar del sistema de contabilidad por partida doble en materia de control.

Es exacto que los departamentos que realizan contratos frecuentes e importantes deben hacer, cuando realizan su demanda de crédito, la valoración de sus deudas para con sus acreedores. Pero la cuestión del control no se propone y las sumas que han de pagarse no figuran en las cuentas "clientes" del libro Mayor.

101. Hemos examinado la cuestión a la luz de las opiniones recogidas y a informes de nuestro equipo de investigadores; hemos llegado a la conclusión que el mejor resultado podría obtenerse muy bien quedándose a la mitad del camino de los extremos que representen la práctica actual, por una parte, y la adopción de una contabilidad por partida doble, por otra.

El conocimiento que tenemos de la práctica cotidiana de los ministerios es insuficiente para comprometernos a indicar con exactitud a qué casos particulares debería aplicarse la contabilidad por partida doble; la respuesta a esta cuestión será muy diferente, según los departamentos y según los servicios, aun dentro del mismo departamento.

102. Primeramente opinamos que aquí como en otras partes, hay que hacer una distinción entre los servicios cuyas funciones son puramente administrativas y los que están en relaciones comerciales o bien con otros no gubernamentales o con particulares. Para los departamentos pertenecientes a la segunda categoría, hay que hacer una distinción entre sus funciones administrativas y sus funciones exteriores. Esto, por otra parte, ya se ha hecho ampliamente en los departamentos que se califican ordinariamente como comerciales. El problema no se presenta en los departamentos que tienen el poder de realizar contratos y en aquellos en los cuales las actividades comerciales no constituyan más que una pequeña parte de sus operaciones totales. Las funciones administrativas no hacen necesario en general, la constitución de otros stocks que los accesorios y el material de oficina, y los acreedores y deudores no son en ningún momento muy numerosos. En lo que se refiere a estas actividades, estamos convencidos de que no se sacaría ninguna ventaja por una modificación del sistema actual, según el cual, los gastos no se registran más que cuando el dinero sale, y los ingresos, cuando el dinero entra.

103. En segundo lugar, creemos que sería muy útil adoptar los métodos de contabilidad por partida doble en lo que concierne a las funciones externas de un departamento, pero reconocemos que una investigación más minuciosa del funcionamiento de un departamento dado o de una sección dada, podría modificar la emisión de toda conclusión general. Proponemos, pues, que investigaciones

especiales se efectúen sobre los operaciones y los sistemas contables de los departamentos interesados (es decir, los que realicen un volumen considerable de operaciones con los organismos no gubernamentales y particulares, pero que no preparan cuentas comerciales), estas investigaciones tienen por objeto responder particularmente a las siguientes preguntas:

a) ¿Es práctico y deseable adoptar métodos de contabilidad por partida doble más completos para el conjunto del departamento o para sus servicios particulares?

b) ¿Qué ventaja se podría obtener de la adopción de estos métodos, particularmente en el sentido de un control contable más eficaz?

c) Podrían hacerse las modificaciones en el sistema actual con una disminución o sin aumento del personal existente, o si fuese necesario un aumento de personal, ¿los sueldos suplementarios se verían más que compensados por las ventajas que se sacarían de estas modificaciones?

Servicios comunes

104. Habiendo decidido no recomendar una contabilidad "pérdidas y ganancias" para el conjunto de los departamentos, sistema que haría necesaria la imputación a un departamento particular del total de los gastos realizados por sus servicios, debemos tener en cuenta hasta qué punto es de desear que se extienda el sistema tradicional en lo que se refiere a "servicios comunes".

Este término se utiliza para designar el sistema según el cual ciertos servicios se hacen por medio de departamentos especiales sin que se imputen los gastos sobre los créditos del departamento al que benefician. Los principales servicios comunes son los siguientes:

<i>Indole del Servicio</i>	<i>Capítulo sobre el que recaen los gastos</i>
Adorno y mobiliario etc., para los departamentos civiles,	Ministerio del Trabajo
Correos y telecomunicaciones interiores	Servicio General de Correos.
Material de Oficinas e Imprentas	Stationnery Office.
Impuestos locales	Impuesto que afecta a los Inmuebles públicos (Créditos del Ministerio de Finanzas).
Retiro de funcionarios empleados en los departamentos civiles	Retiro e indemnizaciones diversas (pagador general).
Control contable	Hacienda y departamentos de Control de Cuentas.
Gastos judiciales	Sueldos de la Justicia (abogados de la Tesorería).
Información y propaganda ...	Departamento Central de Información.

105. Aunque los capítulos del presupuesto referentes a los departamentos que se benefician de estos servicios no prevén créditos para su financiación, un cuadro estadístico se une a cada capítulo que indica el coste de los servicios proporcionados a los departamentos en cuestión. Estos cuadros proporcionan al Parlamento una indicación suficiente sobre el total aproximado de estos servicios, pero en ciertos aspectos son incompletos.

Como consecuencia natural de la contabilidad de Caja, las cifras referentes a los servicios comunes proporcionados por el Ministerio de Obras Públicas, comprenden los locales de los edificios

alquilados por el Ministerio de Trabajos y ocupado por los otros departamentos.

Aunque no recomendamos aplicar las cifras estimativas en el segundo grupo, pensamos que la distinción que hace dudoso el valor de estas cifras debe subrayarse claramente.

106. Además las demandas de créditos de algunos departamentos encargados de proporcionar estos servicios comunes, encierran cuadros que muestran los créditos concedidos a estos departamentos, con una subdivisión para los departamentos beneficiarios de los servicios. Así, los créditos referentes al *Stationnery Office* comprenden un cuadro de créditos atribuidos a los H.M.S.O. para las publicaciones, imprenta, material de oficina, para cada uno de los departamentos que se benefician de estos servicios y de estas mercancías. Cuadros análogos van anejos a los capítulos Correos Impuestos locales referentes a edificios administrativos, Indemnizaciones y Retiros.

107. Hasta 1940, la Tesorería publicaba en febrero un informe anual titulado "Servicios Públicos, Precio de Coste, Bruto y Neto" que mostraba en lo que se refiere al ejercicio acabado el 31 de marzo precedente, para cada capítulo, el precio de coste aproximado bruto, comprendiendo en él los servicios comunes recibidos, así como el precio de coste neto, teniendo en cuenta los servicios comunes recibidos. Este informe no se ha publicado durante los años de guerra, a fin de reducir los trabajos contables, y su publicación no ha vuelto a realizarse. En el momento actual, por consiguiente, no existe una publicación que muestre el precio de coste real de los servicios comunes hechos a los departamentos que corresponden a las evaluaciones que figuran en los estados de los servicios comunes. Se nos ha informado que los estados de coste neto y bruto no ofrecían más que un escaso interés y que las cifras que contenían encerraban necesariamente una gran arbitrariedad.

La publicación de estos estados lleva unidos, sin duda ninguna, trabajos contables suplementarios y si se recuerda la importancia de los datos que acompañan a las demandas de crédito de las que hemos hecho referencia, no creemos que los trabajos que requiere la publicación de los estados de coste neto y bruto, tendrían ventajas.

108. El conjunto del sistema de los servicios comunes es des-

de hace largo tiempo objeto de discusión. Los argumentos que se invocan en contra de este sistema son de dos clases. En primer lugar se ha sostenido que un departamento desearía hacer economías en la utilización de sus servicios, si tuviera que soportar los salarios sobre sus propios créditos; las necesidades financieras serían más importantes. Este argumento está confirmado en cierta medida por el experimento que se ha hecho en los servicios del teléfono y del telégrafo interiores. Una reducción considerable de gastos ha podido obtenerse en 1925, cuando los departamentos han dejado de recibir gratuitamente los servicios en cuestión. En segundo lugar, se pretende que las demandas de crédito y las cuentas públicas deban hacer aparecer la totalidad de los gastos de cada departamento y que es confuso excluir ciertos factores importantes, tales como los gastos de papelería, por ejemplo, cuando se examinan los gastos de un departamento. Se añade que esta laguna no está completamente llena por la publicación, en un anejo, de las cifras relativas a los servicios comunes, ni por volver a publicar de nuevo los estados de coste bruto y neto como los de antes de la guerra.

109. Los argumentos en favor del sistema de servicios comunes son los siguientes:

En primer lugar, la administración económica de un servicio común se realiza con mayor provecho confiando la responsabilidad financiera a un departamento especializado, que fraccionando esta responsabilidad financiera entre numerosos usuarios del servicio, de los cuales ninguno tuviera un conocimiento suficiente de la *administración del mismo servicio*.

El departamento encargado de proporcionar servicios comunes criticará de un modo mucho más eficaz en cantidad y calidad las demandas que le son presentadas, si es que ha de soportar los salarios sobre sus propios créditos.

En segundo lugar, el coste de los servicios comunes no puede controlarse a menudo por los departamentos usuarios. Esto es exacto en el caso del alojamiento. Los departamentos no deciden ellos mismos si han de ocupar un edificio público construido en el siglo pasado, un grupo de departamentos requisados o un inmueble administrativo alquilado por su valor.

En tercer lugar, el abandono del sistema, implicaría un gran aumento del personal contable para la agrupación, el examen y la

ordenación de las deudas interministeriales. Por esta razón el sistema de ordenación de los gastos telefónicos y telegráficos mencionados más arriba, ha sido suspendido en 1942 y no se ha vuelto a emprender. Si para ahorrar trabajo los departamentos beneficiarios pudieran aceptar sin examen las facturas presentadas por el departamento proveedor, una de las ventajas esenciales del sistema de reembolso, al saber la mejora del control financiero por el departamento beneficiario, se anularía.

En fin, si este sistema se financiase gracias a un gran número de capítulos del presupuesto, esto conduciría al aumento total de los créditos pedidos al Parlamento. Cada departamento debería incluir en sus demandas, un margen destinado a hacer frente a circunstancias imprevistas, en el momento en que el departamento encargado de asegurar el conjunto de estos servicios pueda llegar a una evaluación más real, contraponiendo los excedentes de demandas de ciertos departamentos y las deficiencias posibles de la demanda de otros departamentos. Así, pues, las reducciones generales que puedan hacerse en el momento actual para los créditos del Ministerio del Trabajo, serían imposibles si el coste de estos trabajos se repartiera entre un gran número de capítulos separados.

110. A nuestro parecer, la ponderación que hay que unir a estos argumentos varía según la naturaleza del servicio considerado. Cuando el departamento proveedor es al mismo tiempo el que ejerce un control adecuado sobre las demandas de otros departamentos, creemos que las ventajas del sistema de los servicios comunes son ciertas. Cuando por otra parte el servicio es tal que el departamento proveedor no necesita ejercer un control conveniente sobre las demandas, será conveniente examinar si las economías podrían realizarse obligando al departamento beneficiario a financiar los gastos sobre sus propios créditos. Los servicios de teléfono y de telégrafo parecen entrar en esta categoría. Creemos saber que el Gobierno tiene la intención de implantar de nuevo la práctica que consiste en exigir a los departamentos el pago de estos servicios cuando el estado de la mano de obra lo permita. Sin intentar emitir una opinión sobre la cuestión de saber si otros servicios comunes satisfacen al criterio de la eficacia del control de demandas por el departamento proveedor, creemos que el trabajo contable suplementario que llevaría al abandono del sistema actual es una

consideración esencial en la situación presente. Por esta razón no recomendamos introducir ningún cambio en los actuales métodos, salvo quizá, en lo que concierne a los servicios telefónicos y telegráficos.

111. Los desembolsos de retiros constituyen un caso especial. No pensamos que sería de ninguna utilidad el repartir el pago de las pensiones entre los diversos departamentos en los que los retirados han trabajado inmediatamente antes de su retiro. La carga anual exacta de las pensiones no contributivas, no puede medirse por los créditos que figuran en el capítulo de "retiros". Hemos mencionado ya (§ 89), la posibilidad de suministrar cifras aproximadas, basadas en cálculos actuariales, que interesen a las obligaciones relativas a las pensiones de cualquier categoría.

Bases subjetiva y objetiva de las evaluaciones

112. Existen dos bases aceptadas generalmente para la contabilidad de los gastos públicos. La primera, llamada "base subjetiva", clasifica los gastos según su naturaleza, con encabezamientos tales como "salarios" o "compras de stocks". La segunda, llamada "base objetiva", clasifica los gastos según su objeto o su fin, por ejemplo: "aeródromos civiles" o "fabricación de moneda". De un modo general se puede decir que la división de los gastos según los capítulos (*votes*) está hecha sobre una base objetiva y que la subdivisión de los capítulos en subcapítulos, está hecha sobre una base subjetiva. Examinaremos este asunto a continuación.

113. El sistema de servicios comunes que consiste en proveer a los diversos departamentos de ciertos servicios, sin que el departamento beneficiario tenga necesidad de pagar (examinados los capítulos 104 a 111), tiene como consecuencia necesaria que en cada capítulo aparezca la totalidad del precio de coste de una operación particular. Pero, aparte esta excepción importante, las clasificaciones de los gastos entre los capítulos están, en general, basadas sobre el objeto del gasto. Así, pues (salvo para los servicios comunes), el capítulo "Ministerio de la Aviación Civil" agrupa todos los gastos gubernamentales teniendo por objeto la administración y el desarrollo de la aviación civil; por lo mismo, el capítulo "Casa de

la Moneda" indica los gastos para la fabricación de piezas monetarias.

114. Con algunas excepciones, las demandas de crédito están hechas sobre una base subjetiva. Así, pues, todos los salarios y sueldos del Ministerio de la Aviación Civil van agrupados en un subcapítulo único "salarios" y no están clasificados en las leyes de regulación según las diversas funciones, en parte administrativas y en parte operacionales, llevadas a cabo por los empleados.

115. Un poderoso argumento en favor de la base subjetiva, es su simplicidad contable. Siempre es posible repartir los gastos según su sujeto, en el momento en que estos gastos se exponen. Pero no sucede lo mismo cuando estos gastos deben repartirse según su objeto o sus funciones. Así los stocks, comprados, siempre que los stocks puedan imputarse a un subcapítulo "stocks", cuando se ha pagado al proveedor; pero el objeto o la función para los que los stocks son necesarios en general, no son conocidos antes de haber salido del almacén. Un argumento igualmente muy poderoso es la imposibilidad de valorar exactamente el coste de objetos particulares cuando se cumplen las condiciones, como en el caso de ciertos grandes servicios ministeriales, por un número considerable de oficinas locales, de dimensiones diversas. La separación de las funciones es en estos casos imposible y el funcionario está obligado por la fuerza de las circunstancias a cumplir cada día un gran número de "funciones". Dificultades parecidas, aunque quizá menores, se encontrarán en todos los servicios administrativos cuando se trata de repartir los gastos de los servicios comunes, es decir, personal, servicios financieros, etc.

116. Con las demandas de créditos y las cuentas que no tratan más que de los ingresos y gastos efectivos del departamento que es responsable, la clasificación de los gastos en subcapítulos sobre una base subjetiva, sería incompleta necesariamente; esto sería porque una base objetiva necesita la inclusión de los gastos correspondientes en lo que representan actualmente los servicios comunes. Así, pues, para colocar las demandas sobre una base objetiva, sería necesario realizar cambios fundamentales en el sistema contable análogos a los que se adoptaron cuando las cuentas del Ejército de Tierra se transformaron durante los años 1919 a 1925. Hemos

llegado a la conclusión de que no es apetecible cambiar el principio de evaluación y de registro contable de las subvenciones (sistema basado en la contabilidad de Caja). De aquí se deduce que no recomendamos la nueva fórmula de las demandas de crédito sobre una base objetiva. Reconocemos que para ciertos servicios, una contabilidad basada sobre la función o el objeto es necesaria. Pero creemos que esta necesidad podría satisfacerse en parte, por la adopción de una contabilidad comercial para todos los servicios de carácter comercial y en parte por una contabilidad *ad hoc*, allí donde sea útil averiguar el precio de coste de una función dada.

Revisión de los subcapítulos

117. Si no proponemos un cambio mayor en la agrupación de las demandas de créditos, pensamos que hay ocasión de mejorar la presentación de las demandas de crédito y de la ley de finanzas aportando ciertas modificaciones menores a las subdivisiones de los capítulos.

118. Es ante todo muy de desear, como ya hemos dicho en el capítulo 72, distinguir siempre que sea posible entre los gastos en capital y los gastos corrientes. Las demandas de créditos contienen generalmente subcapítulos separados para los gastos en capital, relacionados con los trabajos. Pero hemos resaltado casos en los que un subcapítulo "trabajos", contiene no sólo gastos en capital relativos a construcciones nuevas y a renovaciones, sino también a gastos normales de sostenimiento y alojamiento. He aquí algunos ejemplos sacados de las demandas para 1949-50:

Ministerio de Aviación Civil. Subcapítulo G. (Trabajos, terrenos y edificios.)

Ministerio de Abastecimientos. Subcapítulo M. (Trabajos y construcciones).

Ministerio de Abastecimientos. Subcapítulo N. (Servicio de trabajos.)

Es exacto que en estos casos la partida 3 de la demanda hace resaltar los distintos componentes del total del subcapítulo. Pero la subdivisión de los gastos de esta partida 3 no se encuentra en la Ley de Finanzas que indica sólo las cifras de la partida 2. Sugerimos que los subcapítulos que contienen una mezcla de los

gastos en capital y de los gastos corrientes, se dividan a su vez en subcapítulos separados de manera que aparezcan los gastos en capital.

119. Sería también de desear que se adoptara la regla general según la cual los préstamos a organismos exteriores no deben mezclarse con las subvenciones, salvo en los casos en que el préstamo se conceda de tal modo que en ciertas circunstancias pueda transformarse en subvención; un préstamo es un elemento del activo cuyo reembolso se deducirá de los gastos de otro año. Un préstamo debe clasificarse, pues, en una categoría completamente diferente de una subvención pura y simple y pensamos que las demandas de crédito y la Ley de Finanzas deberían tener en cuenta esta distinción.

120. Aunque los salarios y sueldos comprendiendo en ellos las contribuciones de los seguros nacionales, figuran generalmente en subcapítulos separados, hemos apreciado casos en que un subcapítulo único, comprende a la vez salarios y gastos de naturaleza totalmente diferente, referentes por ejemplo a los stocks. Encontramos en el presupuesto 1949-50: Departamento de Asistencia Nacional, subcapítulo C (gastos de alojamiento de polacos); Servicio de Incendios (Inglaterra y País de Gales), subcapítulo E (Servicio de bomberos); Policía (Inglaterra y País de Gales), subcapítulo E (servicios especiales). Aun allí, estos distintos apartados aparecen con detalle en la tercera parte de las demandas de créditos, pero los gastos referentes a cada uno de estos apartados no figuran en la Ley de Finanzas. Creemos que sería conveniente que los sueldos y salarios (distintos a los pagados como trabajos en capital), se agruparan en subcapítulos bien diferenciados, sin que exista necesariamente más que uno sólo de estos subcapítulos para cada capítulo. De esta manera se podrían calcular cómodamente los gastos totales de personal a partir de los documentos contables que se han publicado; esto permitiría igualmente mejorar el control ejercido por la Tesorería sobre los gastos de personal que sobreparan los créditos previstos.

121. Hemos examinado si sería necesario exponer detalladamente los gastos para las demandas de créditos que provienen de servicios que tienen una contabilidad comercial. Ciertos departamentos se basan, para controlar los servicios de carácter industrial

y comercial, en previsiones y en una contabilidad preparada sobre base "pérdidas y ganancias", más que sobre resultados definitivos de los subcapítulos beneficiarios. Aunque sea así, pensamos que un análisis detallado de los gastos, según el método normal, y únicamente con vistas a la clasificación por capítulos, da lugar a un trabajo contable que no es indispensable. La comisión de la contabilidad pública ha expresado la opinión de que cuando una contabilidad comercial detallada se presenta al Parlamento, hay pocas razones para criticar la importancia de un subcapítulo cualquiera. Esto indica que el Parlamento no pondría objeciones a la supresión de los análisis detallados de algunos subcapítulos relativos a las entradas y salidas de diversos servicios comerciales, cuando estos análisis se efectúan sencillamente con vistas a su inclusión en la Ley de Finanzas. Pensamos también que en estos casos, el Parlamento estaría mejor informado si los créditos figurasen bajo un subcapítulo único, acompañado de un anejo mostrando la evolución de las entradas y salidas sobre una base comercial, con las subsecciones adecuadas.

122. Aunque la cuestión no haya sido confiada a nuestro examen, estamos obligados a expresar nuestras dudas sobre la necesidad de publicar informes, también detallados, sobre los salarios de los distintos empleos, tales como los que figuran en la tercera parte (subcapítulo-salarios). Tenemos la impresión de que las demandas de créditos se encuentran plagadas de detalles tan numerosos sobre los salarios, que su volumen mismo impide mostrar con claridad los gastos previstos por los departamentos. La importancia dada a los salarios es evidentemente una supervivencia de la época en que las demandas de créditos no contenían ninguna otra cosa. Pero si reconocemos que es necesario mostrar en las demandas de crédito las escalas de salarios y el número de funcionarios empleados en cada departamento, creemos que se podría reducir notablemente el número de detalles, sin que el Parlamento perdiera en lo más mínimo su derecho de control.

Contabilidad del precio de coste

123. Hemos mencionado ya (§ 42) la idea lanzada en apoyo de la tesis partidaria de la contabilidad "pérdidas y ganancias",

según la cual, una modificación en la contabilidad pública, permitiría extender ampliamente los sistemas de contabilidad de precio de coste y, por ello mismo, aumentar el control financiero y permitir la realización de economías. Hemos llamado la atención igualmente (anexo D-5), sobre las diferencias fundamentales que existen entre la contabilidad pública y la comercial, diferencias que hacen inaceptable toda hipótesis según la cual la utilización de los sistemas contables para el establecimiento del precio de coste es aplicable igualmente a ambos sectores, con ventajas parecidas. La distinción entre las funciones (y los principios directrices) de los departamentos meramente administrativos y los departamentos de carácter comercial, distinción que hemos desglosado en nuestras conclusiones sobre los sistemas contables de un carácter más general, es esencial igualmente, cuando se examina la cuestión de un modo más particular que el establecimiento de la contabilidad del precio de coste.

124. No parece saberse hasta qué punto los métodos para establecer el precio de coste bajo una u otra forma, se han adoptado hasta el límite de sus posibilidades por los departamentos ministeriales. En efecto, al artículo 5, 1) de la Ley sobre el control de las cuentas ministeriales de 1921, que prevé el establecimiento de una contabilidad comercial en los departamentos en los que se haga sentir la necesidad, da al Ministerio de Finanzas el poder de ordenar la preparación de toda contabilidad de precio de coste que se revelase como necesaria. En correos, los arsenales de la marina y en las Reales fábricas de Armamento, por ejemplo, existen sistemas de contabilidad del precio de coste que se utilizan para el control. Sucede lo mismo en los nuevos ministerios con carácter comercial y en otros servicios particulares como agrupaciones móviles de mano de obra del Ministerio de Obras Públicas y las minas del Ministerio de Energía y Combustibles.

125. En los departamentos puramente administrativos que realizan trabajos de carácter rutinario, se aplica ampliamente el sistema que consiste en establecer cronológicamente el precio de coste cuando este modo de proceder es más satisfactorio que la contabilidad de Caja. El Ministerio de Obras Públicas y del Servicio Nacional, aplica desde hace 25 años, un plan que permite hacer

variar los efectivos de los auxiliares que se encuentren en despachos locales, según las fluctuaciones del número de personas en vacaciones, plan basado en el número de horas necesarias para el cálculo y el reintegro de las indemnizaciones de los permisos. Métodos idénticos de control se han utilizado desde hace largo tiempo por el departamento de Correos y su servicio de Caja de Ahorros.

126. Hemos examinado paralelamente la tesis, según la cual la preparación de una contabilidad "pérdidas y ganancias" (que comprendería, como han sugerido algunos, provisiones especiales para la utilización del capital y el coste de los servicios prestados por otros departamentos, por ejemplo, el teléfono, correos, etc.), permitiría utilizarla para el establecimiento del precio de coste y, por consiguiente, como medio de control; hemos llegado a la conclusión de que esta ventaja no es tan importante como para aparecer en primer término. Es un axioma de la contabilidad del precio de coste que existe un patrón de medida que satisface, aun cuando no exista una regla bien establecida para determinar cuál debe de ser este patrón; variará según las circunstancias: coste predeterminado de un artículo o de un servicio, costes comparados de artículos o de servicios similares o costes comparados del mismo artículo o del mismo servicio, en momentos diferentes. En general, en las industrias en las que predomine la concurrencia, las bases de referencia son proporcionadas generalmente por factores tales como los precios y los beneficios concurrentes.

El objeto de una empresa industrial, es asegurarse una clientela de compradores libres; no necesita y no puede gastar esfuerzos en la fracción de la comunidad que, según toda probabilidad, no se ceñirá nunca a sus productos, o en compradores posibles, cuya clientela no sería de provecho. Por el contrario, los servicios administrativos del Estado, deben estar a disposición de todos aquellos para quienes el precio de coste de su funcionamiento no puede, en último caso, ser el sector decisivo que permita responder a la cuestión de saber si estos servicios deben o no continuar funcionando. Una gran parte de estos servicios está provista además, en virtud de las leyes que dan a los beneficiarios un derecho igual a su obtención. Esta consideración, en sí misma, no reduciría el valor de una contabilidad de precio de coste, tanto como

medio de control, si se pudiera atribuir un cierto valor a los servicios de naturaleza análoga o a servicios de la misma naturaleza, realizados por diferentes departamentos. Ello no impediría el establecimiento de una contabilidad de precio de coste que permitiera la comparación entre distintas épocas. Pero en realidad es difícil establecer de un modo satisfactorio, criterios de esta clase; factores imponderables que afectan de un modo vital al proceso administrativo, contrapesan bastante algunos datos conocidos y estables; además la evolución de la situación en el tiempo es a la vez rápida e imprevisible. Por ejemplo, el precio de coste del pago de un crédito no discutible sobre un servicio social cualquiera, es mínimo en comparación con los salarios que lleva consigo el rechazar una aprobación ya efectuada de la partida.

El elemento "gastos en capital" necesario para el establecimiento de una contabilidad "pérdidas y ganancias", se añade a las complicaciones, ya que la construcción, la elección del emplazamiento de una bolsa de trabajo o de un cuartel en una localidad particular, está sujeto a cuestiones de política que no tienen más que una relación muy pequeña (cuando exista esta relación), con el precio de coste de la construcción.

Es exacto como se ha dicho comentando el experimento de la contabilidad militar, intentado después de la guerra 1914-1918, que "la eficacia militar es una idea abstracta que no puede traducirse en términos monetarios". Este argumento se aplica igualmente a la eficiencia administrativa de los departamentos civiles.

127. Aun cuando los servicios de un departamento público, como es el caso de los servicios de carácter industrial y comercial, aparezcan como comparables directamente con los establecimientos industriales, no es posible de ningún modo, admitir que la aplicación de un sistema de contabilidad análoga del precio de coste, tenga las mismas ventajas. Allí, como en otra parte, la política del gobierno es un factor importante y, por último, determinante. Por otra parte, en ciertos casos, por ejemplo para el Almirantazgo y Ministerio de Abastecimientos, las producciones de carácter administrativo, no son más que accesorias y en último caso, son útiles para la defensa nacional. Por ejemplo, cuando llega un destructor a una dársena para reparación urgente, es posible

que haya que suspender los trabajos civiles, sin tener en cuenta las perturbaciones que esto pueda acarrear.

128. La naturaleza y la extensión del sistema de establecimiento del precio de coste que se aplica a las operaciones del Gobierno deben, a nuestro juicio, determinarse a la luz de las circunstancias propias de cada caso particular, seguramente se obtendría un máximo de ventajas, efectuando las investigaciones *ad hoc* sobre los precios de coste cuando parezca probable que los resultados han de ser provechosos, más aún implantando un vasto sistema de contabilidad del precio de coste que puede revelarse a todas luces como inoportuno e inútil. En efecto, no vemos ninguna razón poderosa para apartarse del sistema actual, sistema que deberá extenderse, siempre que se pueda obtener un criterio valedero, hasta los límites de sus posibilidades.

Datos de presentación de la contabilidad

129. En el párrafo 15, hemos expresado la necesidad que existe de abordar la cuestión de la presentación de las cuentas públicas de un modo más amplio que el punto de vista del control parlamentario, punto de vista que es la base del sistema actual. Hemos reconocido igualmente la necesidad de poner a disposición de los medios no parlamentarios, datos financieros claramente presentados. Los datos a los que las leyes de finanzas, las cuentas comerciales y otras cuentas obligatorias, se someten al Parlamento y se publican, tienen en este aspecto una cierta importancia.

130. Esta cuestión ha atraído siempre la atención de la Comisión de la Contabilidad Pública; la Comisión 1948-1949 en su tercer informe, presentado en julio de 1949, estimaba que era cada vez más importante que le fueran presentadas las cuentas en una fecha más próxima de lo que se hace en el momento actual. También se ha acogido con entusiasmo una sugerencia hecha por la Tesorería y según la cual, con posibilidad de modificaciones ligeras en la práctica contable de algunos grandes ministerios, sería posible basar la contabilidad general, según la cual las cuentas deberían cerrarse el 31 de julio, a fin de que estas cuentas llegaran al Control General, antes del 30 de septiembre, es decir, dos meses antes de la

fecha tope (30 de noviembre), fijadas por la ley para la clausura de cuentas de los departamentos civiles.

131. Consideramos esta medida como muy conveniente. Además, antes de la publicación del informe ya mencionado, ya habíamos examinado el tema y habíamos llegado a la conclusión de que una medida de este género que ahora se propone, era muy de desear, y facilitaría "el escalonamiento" del trabajo del "Agente de Control" general y permitiría la publicación de las cuentas con los menores errores posibles, después de la realización de las operaciones a que se refieren. Nos ha parecido que sería muy ventajoso modificar la reglamentación actual relacionada con la liquidación de los pagos efectuados por los servicios exteriores y por los servicios interministeriales de reembolso y para los ministerios que poseen en el extranjero elementos del activo, admitir sobre una base provisional la presentación de una contabilidad aún no completamente identificada, sino para la que los ajustes necesarios se realizaran en la contabilidad del año siguiente. Además sabemos que en ciertos casos que han llamado la atención del Parlamento, por medio de una nota contenida en la demanda de créditos anuales, los departamentos cargan por último sobre el año en el cual han sido concedidos, los avances de sus agencias bajo la reserva de los ajustes que podrían parecer necesarios en la contabilidad de años ulteriores una vez que la contabilidad de los beneficiarios esté disponible (por ejemplo, las subvenciones a las colectividades locales y las subvenciones bajo el título de la ley sobre la explotación y el bienestar de las colonias). Para los consejos de la dirección de hospitales, los avances se imputan definitivamente sobre el crédito en el momento en que se realizan, toda contabilidad ulterior se establece gracias a las cuentas separadas de diversos consejos. Aunque esta forma de operar está, sin ninguna duda, sujeta a ciertos límites, pensamos, sin embargo, que podría extenderse con mayor ventaja, de manera que se acelerasen las operaciones contables sin que resultase por ello, una disminución apreciable en la eficacia del control.

V. PROPOSICIONES RELACIONADAS CON LA PUBLICACION DE DOCUMENTOS CONTABLES

132. Repetidas veces en el presente informe (ver, por ejemplo, § 15) hemos subrayado la importancia de la contabilidad pública como fuente de información del público y del Parlamento, sobre el estado de las finanzas nacionales. Con este objetivo a la vista, hemos presentado diversas sugerencias destinadas a mejorar la forma y el contenido de los documentos contables publicados. Insistimos aquí, en este asunto, para presentar ciertas observaciones de carácter general y añadir diversas proposiciones. no debemos considerar estas últimas como una lista de recomendaciones completa y detallada, sino más bien como una serie de indicaciones del camino en el que hay que buscar las mejoras.

133. Nadie puede lamentarse de la futilidad de los documentos contables presentados por el Gobierno, y si se puede sostener que existen lagunas, hemos hecho notar que numerosas críticas provienen de un conocimiento insuficiente del volumen y de la variedad de los datos puestos a disposición de los interesados según el procedimiento ordinario. La mayoría de las dificultades que encuentran los que desean documentarse sobre un aspecto particular de las finanzas públicas, es por estar esparcidos los datos entre numerosas publicaciones diferentes. Estamos completamente convencidos de que una serie de referencias a los datos disponibles sería muy útil. Deberían tomar quizá la forma de una guía de la contabilidad pública, que comprendería una lista de todos los documentos publicados (no sólo los informes regulares, sino también las publicaciones ocasionales y la rendición de cuentas de las relaciones ante la Comisión de Créditos y la Comisión de Contabilidad Pública). Algunas líneas indicarían la naturaleza del contenido de cada documento y cuando esto sea necesario, la fecha de publicación del último número disponible así como su precio. Este manual podría contener igualmente una exposición muy rápida del sistema general de las finanzas públicas, así como un cuadro somero del sistema financiero del Reino Unido, tal como se encuentra en las notas para uso de los servicios contables; este manual podría publicarse cada año.

He aquí ahora las proposiciones más precisas. Hemos dado ya sugerencias (ver anexo A) destinadas a mejorar la forma y el contenido del *Financial Statement*. Aquí desearíamos insistir en algunas proposiciones que se refieren a otros documentos de interés general; la cuenta financiera (*Finance Accounts*), el cuadro de la deuda pública (*National Debt Return*) y el informe del Tesoro (*Exchequer Return*).

En su conjunto, estos cuatro documentos constituyen la fuente de información más general de la que puede disponer el público. Debemos notar que en una cierta medida dan testimonio de la insuficiencia que caracteriza otros numerosos documentos oficiales, al saber que no dan en numerosos cuadros, las cifras correspondientes para años precedentes.

135. La cuenta financiera es el único documento entre los cuatro que tiene un carácter legal. Se presenta al Parlamento en términos de la ley sobre los ingresos públicos y el fondo consolidado de 1854. La cuenta debe someterse generalmente al Parlamento, el 30 de junio que sigue a la clausura del ejercicio financiero y el artículo 2 de la ley, describe del modo siguiente las obligaciones a las que ha de hacer frente la Administración: Cuentas que se refieren al conjunto de los ingresos del Reino Unido, comprendiendo en ellas, todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, a los ingresos llamados fondos consolidados, a los gastos efectivamente financiados por este Fondo, a la futura carga anual soportada por dicho Fondo, al producto neto de todos los impuestos del Reino Unido, a los atrasos y sueldos debidos por los contables públicos, a las exportaciones e importaciones del Reino Unido y a los movimientos de barcos registrados en los diferentes puertos de los Dominios de Su Majestad, a los gastos públicos del Reino Unido y a la Deuda Pública consolidada del Reino Unido, a la amortización de esta última y a la deuda no consolidada del Reino Unido.

Vemos, pues, que se deja una amplia libertad al juicio de las personalidades interesadas en la presentación y elección de documentos precisos para satisfacer las necesidades del Parlamento.

En 1871, la Comisión de Contabilidad Pública aprobó una modificación del contenido del *Financial Accounts*; diversos cuadros

perdieron su importancia y en particular, las estadísticas de importaciones y exportaciones, así como las de los fletes, fueron suprimidas, puesto que ya habían sido publicadas en otro lugar.

No es ocioso citar el memorándum que presenta las nuevas cuentas; él indica el objeto que estas cuentas se proponen cumplir. "Se trata de dar los informes más completos posibles en lo que se refiere a ingresos y gastos públicos del Reino Unido, la situación de la deuda pública, de un modo sencillo e inteligible, evitar las repeticiones que siembran confusión en los espíritus y dar de lado a los cuadros que carecen de valor práctico, tienen un valor ya anticuado o pueden publicarse en otra forma con más provecho".

Desde entonces la forma y el contenido de las cuentas no han sufrido más que pequeñas modificaciones, exceptuando la reducción de volumen, debida a la guerra.

136. Nuestra primera observación se refiere a la importancia variable del contenido de este memorándum. Hace falta, creemos, recordar que una gran parte de los informes contenidos en este folleto ha sido comunicado al Parlamento de una u otra forma que, por otra parte, produce inconvenientes en el objetivo perseguido (por ejemplo, la ley de finanzas y los informes de las oficinas financieras), y en este sentido no es, pues, inexacto considerar los *Finance Accounts* como un conjunto de datos publicados en una época razonable y que ofrecen un interés general.

Considerando de este modo, parecería que la inclusión de ciertos detalles no tendría más que un valor dudoso; pensamos, por ejemplo, en la página totalmente consagrada a las cuentas de ingresos y pagos de las comisarías de los dominios, a varias pequeñas rúbricas que figuran entre los ingresos de los departamentos y a detalles sobre las anualidades y pensiones; es evidente que el público no tiene ningún interés en rúbricas de ingresos de 7 £ 5 s. 7d., o a una indemnización que asciende a 10£ 4s y 6d comparadas con las cifras enormes que figuran en los cuadros de crédito anuales.

Sugerimos igualmente que la práctica consistente en consignar los chelines y los peniques se abandone totalmente. Evitar repeticiones siempre que sea posible, lo que permitiría ganar un espacio considerable; así, por ejemplo, en las páginas 8 y 9 de los años 1948-

1949, las dos mitades superiores de los cuadros de cuentas son idénticas a las que aparecen una vez más en la página 31.

137. Cierta número de sugerencias hechas por otra parte en la presente sección del informe, por ejemplo, algunas de las destinadas a mejorar el informe de la deuda pública, se aplicarían igualmente al *Finance Accounts*; lo mismo ocurre con las proposiciones de nuestro memorándum sobre el *Financial Statement*. Su contenido se vería afectado igualmente por la adopción de algunas recomendaciones como las que figuran en los párrafos que van del 82 al 90 para la preparación de un cuadro más completo del activo y el pasivo. En resumen, pensamos que importa sobre todo revisar los *Accounts* y abordar esta tarea con un sentido razonable de la medida y considerar plenamente las necesidades cotidianas, la técnica de la presentación y la terminología contable moderna.

138. Antes de pasar a otros documentos debemos llamar la atención sobre otra publicación legal cuyo título se indica en la Ley sobre fondos de amortización de 1875; se trata de cuentas sobre la renta y los gastos públicos. Por muy adecuado que haya parecido este título, hace setenta y cinco años, el examen que hemos hecho de las bases esenciales de la contabilidad moderna (§ 32) ha bastado para demostrar qué poco satisfactorio es el contenido de este documento en el momento actual. De hecho este documento no es otra cosa que un estado de las entradas y salidas de los fondos del Tesoro.

La conservación del antiguo título conduce a error y recomendamos escoger una ocasión para introducir una legislación que reemplace este título por otro más adecuado, como, por ejemplo, cuentas de los ingresos y gastos del Tesoro. El subtítulo "ingresos y pagos" (no se trata de las rentas y los gastos que figuran en la partida 1) debería también modificarse.

139. El informe sobre la deuda nacional no tiene base legal: es un documento publicado por orden del rey y destinado a las necesidades del Parlamento y del público; ha sufrido profundas modificaciones antes de llegar a su forma actual; en general se publica durante el mes de julio que sigue al final del ejercicio financiero y su valor afecta principalmente a las cifras comparativas disponibles

para varios años y a las notas sobre las operaciones relacionadas con la deuda.

En los párrafos 89 a 90 del presente informe hemos recomendado una preparación, más completa que la actual, de un cuadro de los elementos del activo y del pasivo. Independientemente de esta recomendación las siguientes sugerencias pueden examinarse separadamente según su propio valor. Además debemos notar que algunas proposiciones contenidas en el memorándum del *Financial Statement* (anexo A) podrían aplicarse aquí.

140. Nuestro primer comentario se refiere a la columna 9 de la primera parte de la cuenta del capital (deuda nominal). Las cifras de esta columna no cubren más que los elementos del activo especificados en las *Finance Accounts*; además no existe una base coherente de la evolución del activo comprendido en el total, ya que la posición de la columna en el cuadro hace creer que se trata de asientos que equilibran directamente el pasivo del Gobierno. Por esta razón, salvo que se puedan ampliar los totales, sugerimos la omisión de esta columna.

141. Algunas omisiones son importantes. Creemos que el informe debería mencionar el pasivo condicional del estado tal como figura en el cuadro completo dado en los *Finance Accounts*. Igualmente debería contener notas que diesen una valoración a los asientos del pasivo futuros, tales como los relativos a los créditos de después de la guerra; los pagos encontrarán su sitio "por debajo de la línea" en el *Financial Statement*, y los informes del Tesoro, así como el interés de los certificados nacionales de ahorro.

Pensamos, pues, que los títulos de las columnas 7 y 8 de la primera parte deben modificarse lo mismo que los del cuadro de la página 60 en los *Finance Accounts* 1948-1949.

Además, la descripción completa de la partida 1 es errónea en el sentido de que, como ya hemos indicado, el informe no muestra el pasivo global del Estado.

142. Se ha sugerido igualmente que en este informe, o si se quiere en las *Finance Accounts*, figure un cuadro que dé con algunas indicaciones sobre su contenido exacto, los montantes globales año tras año de la deuda flotante o de otras deudas detenidas por los departamentos públicos, análogas a los datos que en el momento

actual se proporcionan como respuesta a preguntas parlamentarias, aun cuando se haya reconocido que las cifras no pueden ser completas en absoluto.

El cuadro necesariamente, debería ir acompañado de comentarios concebidos de manera que su inclusión no hiciera creer que estos anejos pudieran considerarse como una contrapartida de la deuda.

143. Por último, examinando este documento lo mismo que las *Finance Accounts* y el *Financial Statement*, no nos ha agradado el empleo de la palabra "exterior" aplicada a ciertos apartados de la deuda pública. Para la gente no avisada o que no presta atención suficiente a este documento, el total de la deuda exterior podía considerarse representado por el montante del pasivo hacia los detentores extraños de títulos del Estado. Sugerimos el abandono de este título que sería reemplazado por "deudas pagaderas en divisas extranjeras."

144. El documento llamado comúnmente "Informe del Tesoro" no tiene una base legal directa, no es tampoco un documento publicado por orden del Rey. Se publica de hecho en la gaceta londinense y frecuentemente es citado y examinado por los peritos. Algunas de las sugerencias presentadas en nuestra nota referente al *Financial Statement* pueden aplicarse aquí: el Informe se modificaría considerablemente con la adopción de nuestras proposiciones concernientes al establecimiento de fondos estatutarios para algunas operaciones comerciales. Nos gustaría añadir que sería muy útil que los gastos sobre créditos votados apareciesen con detalle (por lo menos en los informes trimestrales) de modo que los servicios de la Defensa nacional figurasen separadamente.

Ahora que las valoraciones de créditos por debajo de la línea figuran en el *Financial Statement*, convendría ampliar paralelamente las columnas "demandas de crédito" del informe del Tesoro.

145. Debemos hacer algunas indicaciones sobre diversos documentos publicados legalmente y que contienen las cuentas de ciertos fondos o de programas especiales. Su cualidad contable y los datos que contienen son de valores desiguales; así, pues, el cuadro anual de las deudas con respecto a los depositarios de la Caja Postal de Ahorros, al cual va unida una lista de los títulos dete-

nidos por los Comisarios de la Deuda pública, es insuficiente, puesto que no indica ni el precio de compra ni el valor bursátil de los títulos. Las cuentas de los distintos sistemas de indemnización de los daños de la guerra son en ciertos aspectos difíciles de comprender porque carecen de una introducción explicativa; sugerimos que cada cuenta vaya precedida de una corta introducción que defina dentro de lo posible y en términos no técnicos el estatuto, la estructura y el objeto de los fondos o los programas particulares. Sería necesario, además, llamar la atención sobre factores especiales que han tenido su repercusión sobre las cuentas a lo largo del año estudiado. Allí también creemos que deberían, por regla general, omitirse los chelines y los peniques.

146. Por diversas razones y en particular para el estudio de la coyuntura económica, es de desear que la publicación de datos referentes a estos fondos autónomos se haga con mayor rapidez. A este respecto, la Contabilidad del Fondo Nacional de Seguros, tiene una capital importancia en relación con su amplitud; un excedente de ingresos de más de 100 millones de libras por año es probable en una época de pleno empleo, ya que se podría registrar un grueso déficit en situaciones opuestas. Con la práctica actual la importancia del excedente o del déficit no aparece hasta nueve meses o más después del cierre del ejercicio; no creemos que sea imposible publicar estos datos antes de ese plazo o que no exista ningún otro medio de publicar informes provisionales a lo largo del ejercicio, como sucede con los informes mensuales del Fondo de Vacaciones publicado en la Gaceta Ministerial del ministerio del Trabajo.

147. Cierta número de documentos dentro de este grupo se refieren a personas jurídicas, tales como el Fondo nacional de Seguros y las Cajas Postales de Ahorro y otras, para las que los Comisarios de la Deuda pública están encargados de proceder a la colocación de los fondos acumulados. La importancia de las sumas así puestas en juego y la ampliación de las operaciones de los Comisarios han aumentado ampliamente y es extraño que no pueda encontrarse en ninguna parte un cuadro completo de la cartera de valores mobiliarios detenidos para la cuenta de estos fondos. A nuestro juicio, sería conveniente considerar la publica-

ción por los Comisarios de un informe anual que comprendería, como *mínimum*, los datos relacionados con las operaciones que, en el momento actual, se publican en documentos separados y que aparecen con intervalos irregulares.

148. Aun cuando todas las sugerencias expuestas anteriormente se hubieran adoptado nos quedarían por llenar muchas lagunas en la publicación de datos, lagunas que, en cierta medida, impiden los progresos del análisis económico. Se puede responder difícilmente a la cuestión de saber si estas lagunas pueden llenarse antes de haber tomado decisiones sobre nuestras principales recomendaciones; pero nuestro programa de trabajo exige que llevemos nuestra atención a este problema y que las posibilidades que se ofrecen se estudien atenta y rápidamente con la colaboración de contables, estadísticos y economistas al servicio del Gobierno. Deben mencionarse tres omisiones particulares:

a) Es necesario publicar, al menos en cada ejercicio y si es posible en cada trimestre, un cuadro general indicando, en números redondos, cuáles son las relaciones entre el público, el Gobierno y los organismos anexos. Sabemos que legalmente un gran número de estos organismos, como por ejemplo, el Fondo nacional de Seguros, gozan de autonomía y que sus recursos (salvo en la medida en que están provistos por anticipos del Tesoro, como es el caso del Departamento del carbón) son distintos y escapan del control directo del Gobierno.

Al menos para medir el movimiento del dinero hacia el sector privado, y el que proviene de dicho sector, el excedente de ingresos en cuenta corriente de organismos como el Fondo nacional de seguros, es comparable a la recaudación de un excedente de impuestos gracias a las operaciones directas del Tesoro. La ampliación de estos fondos y la publicación tardía de los datos concernientes a gran número de ellos hacen imposible el examen del conjunto de las operaciones del sector público, salvo cuando las cifras relacionadas con años civiles se presenten tres o cuatro meses después en libros blancos sobre la renta nacional; y entonces las cifras relativas a los años civiles tampoco pueden compararse a las relacionadas con los ejercicios financieros. Si se pudieran publicar datos más recientes, esto contribuiría mucho a la

buena comprensión de la evolución de los asuntos económicos. Creemos que debería intentarse la publicación de un cuadro trimestral del Tesoro (el cual aparecería, naturalmente, un poco más tarde), este cuadro se amoldaría a la idea según la cual las finanzas públicas son un factor esencial para comprender la situación económica y la ejecución de la política a seguir. Las cualidades esenciales de un cuadro de esta clase deberían ser lo más completas posible y reflejar todas las operaciones entre los servicios gubernamentales y los organismos para-estatales por una parte, y, por otra, los sectores de la economía, teniendo en cuenta las operaciones entre los servicios gubernamentales mismos. Se dará de lado a los detalles inútiles y se deberá aceptar el principio, según el cual, para un documento estadístico de esta clase, la exactitud contable tiene menos importancia que la agrupación adecuada de los apartados, la claridad de las definiciones y la rapidez de su publicación. La publicación de cuadros, todos los trimestres, permitirá remontar la dificultad de la desigualdad de los años entre las cuentas públicas y las valoraciones de la renta nacional.

b) La cuenta "ingresos" en particular la sección "por debajo de la línea" del cuadro del Tesoro y de los informes análogos, cubren operaciones de naturaleza diferente cuya significación económica es muy variable. Son los reembolsos efectuados por ciertos fondos, o por diversas personas jurídicas que hayan prestado al Tesoro, o bien apartados especiales casi constantemente en equilibrio, tales como la deuda creada para el aumento de la participación en el Fondo Monetario Internacional antes de la desvalorización, apartado que no lleva unida ninguna función en los recursos monetarios retenidos por el público. Se trata igualmente de recursos en especie obtenidos gracias al empréstito puro y simple. No es siempre fácil clasificar estos apartados según su significación económica y monetaria y sería muy útil que los apartados "por debajo de la línea" se agruparan de tal modo que aclarasen las sumas obtenidas respectivamente gracias a las dos principales fuentes interiores de préstamo, a saber: el sistema monetario interior (emisión o reembolso de bonos del Tesoro) y el público (emisión o reembolso de certificados de ahorro y otros valores adecuados, colocación de anualidades por los Comisarios de la

Deuda pública para la cuenta de cajas de ahorro). Igualmente es importante y aún más importante todavía que se pueda distinguir el montante de los préstamos en el extranjero.

c) La tercera laguna se refiere al fin de los pagos y a las fuentes de ingresos. Los efectos económicos de los gastos o ingresos que provienen del extranjero, si se trata de operaciones imputables a la cuenta capital o a la cuenta renta son tan importantes que se les debe separar de las operaciones interiores. En la medida que se disponga de datos que permitan el cálculo de las cifras del balance de pagos, publicados cada trimestre, pensamos que no sería muy difícil publicar datos análogos todos los trimestres.

149. De todo lo que antecede, se ve que el intento de mejorar la presentación de las publicaciones contables es amplio y que no puede llevarse a cabo de una vez. De una vez a otra los datos básicos sufren además modificaciones, la importancia relativa de las diferentes partes no es fija y el grado de urgencia de acuerdo con las necesidades del público no es siempre el mismo. Lo que hemos intentado hacer es mostrar la necesidad de un examen a fondo de todos estos datos y de una observación constante de las posibilidades de transformación a la luz de la evolución de la situación y de las necesidades. Cuando las estadísticas básicas permitan la aportación de datos suplementarios que puedan agruparse, la operación será de interés. A este respecto, insistimos en la necesidad, para los servicios, de estar al corriente del desarrollo de la teoría y de la práctica contable y de su adaptación a las necesidades del análisis económico concebido ampliamente; esta consideración era preponderante en el espíritu de los que precorizan el nombramiento de una nueva comisión (§ 165, más adelante). El punto esencial es que la contabilidad pública debe considerarse no como una cosa definitiva hecha en un molde inalterable, sino más bien como un medio de información en constante evolución, cuya eficacia depende en gran parte de modificaciones adecuadas que se le aporten a la luz del aumento de conocimientos y a la aplicación progresiva de nuevas técnicas contables y estadísticas.

VI. CUESTIONES RELATIVAS AL PERSONAL

La posibilidad de ahorro en la mano de obra

150. Nuestro programa de trabajo nos ha obligado a examinar los sistemas actuales de contabilidad a la luz de la práctica contable moderna y a hacer recomendaciones sobre las economías posibles de mano de obra. Hemos expresado ya (§ 43) nuestra opinión, según la cual no podríamos aceptar la tesis que quiere que una modificación completa de la contabilidad sobre una base "pérdidas y ganancias" tuviera por resultado un ahorro de personal. Por el contrario, estamos convencidos (§ 40) de que hay que aumentar los efectivos para hacer frente a los trabajos suplementarios que llevaría consigo el funcionamiento de este sistema.

151. Hemos explicado la tarea que se nos asignó al hacer una distinción entre los sistemas de contabilidad y los métodos y procedimientos detallados utilizados por los departamentos. Realizar un estudio completo de estos métodos y de estos procedimientos hubiese reclamado demasiado tiempo, pues se trata de un trabajo que no puede llevarse a cabo de un modo satisfactorio. Las investigaciones efectuadas por nuestros equipos de trabajo han permitido sugerir la simplificación de procedimientos contables en algunos casos particulares; pero no han aclarado la necesidad de una mejora general de los métodos contables que pudiera aplicarse a todos los servicios, traducándose en una economía de personal. En realidad los informes redactados por los equipos de trabajo nos han mostrado la inmensa variedad de los trabajos contables en los ministerios que tienen importantes servicios contables y creemos que esta diversidad es tan grande, según la índole de los trabajos de cada departamento, que los métodos y procedimientos contables deben someterse a una investigación separada si se quiere saber las economías que pueden realizarse. Estos estudios, que llevan, sobre todo, a las posibilidades de una aplicación económica de las máquinas contables, pertenecen a las secciones "Organización y Métodos" de la Tesorería y de otros departamentos; los nuevos inspectores de personal deben atenerse

a las posibilidades de realizar economías de personal. Sabemos que en muchos departamentos las necesidades respecto al personal de los servicios contables es frecuentemente objeto de encuestas. Por consiguiente, no hemos hecho ninguna recomendación sobre este asunto.

152. Algunos informadores han declarado que el ahorro de personal en la escala más baja de la jerarquía tendría como consecuencia, el mayor empleo de contables perfectamente impuestos en los departamentos ministeriales; esta cuestión ha sido examinada anteriormente de un modo general en los párrafos 156 a 166. Sin embargo creemos necesario insistir en el hecho de que la mayoría del personal empleado en los trabajos contables de los servicios ministeriales está constituido como ha declarado un informador "por personal que controla los créditos y ordena las cuentas".

Los gastos financieros por los fondos públicos se rigen por cantidades enormes de reglamentos que van desde leyes y decretos a los distintos y complicadísimos códigos de los sueldos, pensiones e indemnizaciones. El examen de los créditos para los fines de autorización de pagos es de una necesidad inevitable y este trabajo no es realizado de ninguna manera por el sistema de contabilidad en vigor. Por lo menos este trabajo es el que ocupa a la mayoría del personal de los servicios contables de los ministerios. Llamamos la atención sobre este hecho, ya que las críticas que hemos oído referentes al gran número de operaciones de control ejecutadas por los departamentos ministeriales, a nuestro juicio, no tienen en cuenta de un modo suficiente el objetivo esencial de estos controles, de los cuales la mayoría se efectúan para establecer títulos de pago y permitir la imputación sobre el crédito presupuestario *ad hoc*.

153. Hemos examinado (§ 96 a 103) si la extensión del sistema de contabilidad por partida doble sería ventajosa para los departamentos. A primera vista parece posible que el empleo más amplio de la contabilidad global para el control del registro de las sumas debidas a los departamentos o por los departamentos podría, en algunos casos, tener como resultado una reducción del número de controles especificados en apartados que figuran en los

registros. Pero ya hemos indicado que primeramente era necesario estudiar cuidadosamente el funcionamiento de los sistemas contables de los departamentos antes de poder tomar una decisión en cada caso particular.

154. Hemos aludido igualmente (§ 121) a los dobles empleos en ciertos pequeños departamentos con carácter comercial que se basan en el control presupuestario de sus servicios de carácter industrial o comercial sobre previsiones y una contabilidad establecida sobre la base "pérdidas ganancias", pero que tienen que analizar además sus pagos y sus ingresos según un cierto número de subcapítulos separados. Es posible que haya lugar en este caso ligeras economías de personal reduciendo al mínimo estos dobles empleos; los ingresos y los pagos referentes a estos servicios de carácter comercial se llevarán en la contabilidad en un subcapítulo único (ésta es la práctica ya adoptada por los principales servicios cuyas operaciones tratan de mercancías).

155. Reconocemos que las sugerencias hechas y que tienden a completar los datos de lo que se dispone en el momento actual, gracias a las cuentas ya publicadas, llevan consigo un suplemento de trabajo contable. No obstante, pensamos que estos trabajos suplementarios serán de escasa importancia para los departamentos que establecen ya estados del activo y del pasivo corrientes para la preparación de cuentas comerciales o para cualquier otra razón: para los otros departamentos la operación se justifica por el valor de los datos suplementarios así puestos a disposición del público.

El personal contable

156. A lo largo de nuestros trabajos se ha visto cada vez más claro que la conclusión de nuestra investigación no constituye más que un final de capítulo en un conjunto incesante de medidas de adaptación y ajuste. Por consiguiente, la "reforma" no es una transformación súbita y definitiva, sino un proceso continuo al cual nos incumbe, como ya hemos visto, dar un impulso y una dirección determinada para el porvenir inmediato. Estamos de acuerdo en la necesidad de hacer cuadrar los principios y los métodos contables de los servicios ministeriales, con el progresivo desarrollo de las ciencias contables en la medida que puedan

aplicarse a las necesidades de la Administración. Naturalmente, existen diversas maneras de llegar a los resultados deseados y el método o la combinación de métodos que convengan mejor depende de los principios (sobre todo los que conciernen a la organización de los servicios administrativos) que ponen en juego problemas mucho más vastos que aquellos cuyo estudio se nos ha confiado. Nos contentaremos, pues, con enumerar algunas sugerencias que se nos han hecho, pero recomendamos vivamente que se preste atención de un modo continuo a este asunto. La lista de estas sugerencias no implica necesariamente que los diversos miembros de la Comisión hayan recomendado particularmente tal o cual proposición.

157. Hay que hacer desde el principio una distinción entre el personal contable y el personal de ejecución ocupado en los trabajos corrientes que implican la necesidad de llevar libros y que no requieren más que exactitud y rapidez de ejecución para llegar al máximo de eficacia. En este párrafo nos referimos a la primera categoría de personal. Limitamos la discusión al cumplimiento de las funciones contables que necesitan una apreciación inteligente sobre las reglas a seguir y un juicio sobre la mejor manera de aplicarlas, la posibilidad de interpretar los resultados contables y apreciar las ocasiones de mejora, no sólo en la forma de llevar las cuentas, sino también en los métodos de presentación y en la variedad y calidad de los datos que estos documentos permitan obtener.

158. En muchos apartados de los servicios contables del Gobierno las posibilidades que se ofrecen en el ejercicio de la técnica contable así definida, son limitados; así sucede, por ejemplo, en los departamentos cuyas funciones son casi exclusivamente administrativas. En otra parte pueden ser más amplios y hemos hecho resaltar que en algunos de estos servicios los funcionarios responsables reconocen el hecho y buscan constantemente explotar hasta el máximo las posibilidades contables con el fin de utilizar lo mejor posible los datos obtenidos, con el mínimo de gastos desde el punto de vista de la mano de obra. La Tesorería ha sido encargada por el Parlamento de controlar el buen funcionamien-

to de los sistemas de los diversos departamentos; los servicios del Controlador-auditor general tienen el mismo objeto.

159. Al menos algunos de nosotros no pensamos que el sistema actual pueda, en lo que se refiere a personal, permitir la mejor utilización de los documentos contables, así como su más rápido establecimiento. Las dudas que tenemos sobre este punto, en parte, dependen del hecho de que las reglas de la contabilidad parlamentaria son de una índole especial, que ofrecen necesariamente una cierta rigidez e inducen a creer a los funcionarios responsables que estas obligaciones constituyen el único objetivo de la contabilidad gubernamental, es decir que si las obligaciones impuestas por el Parlamento se satisfacen, lo demás importa muy poco.

Hemos dicho ya bastante en este informe para demostrar que si reconocemos la importancia de las obligaciones impuestas por el Parlamento, no podemos admitir las conclusiones que se sacan en la época en que vivimos; incluso dudamos que el defensor más encarnizado del sistema lo acepte, bajo su forma explícita, por profunda que fuese su convicción.

160. Existen, además, poderosas razones para atribuir las insuficiencias del sistema actual al hecho de que se ha menospreciado la contabilidad al no considerarla en todos los servicios del Gobierno como una función o una técnica digna de interés. En una amplia escala las necesidades del servicio han obligado a apartarse del viejo principio, según el cual los funcionarios deben de estar lo mismo para realizar cualquier tarea en los cuadros de la Administración; por eso mismo el número de apartados técnicos y profesionales de la Administración ha aumentado tanto desde el punto de vista absoluto como del relativo.

De acuerdo con esta evolución se han reclutado cierto número de contables profesionales en la Administración después de la guerra, en particular por el ministerio de Aprovisionamiento y el ministerio de Abastecimientos, pero muchos de ellos no tienen nada que ver con el establecimiento de las cuentas, ya que están encargados de controlar los precios de coste de los proveedores, las márgenes de beneficios y de reglamentar asuntos financieros análogos. Uno o dos departamentos tienen contables profesionales, pero por otra parte los puestos de mando de los servicios conta-

bles ministeriales están ocupados casi por completo por un personal que pertenece a la clase ejecutiva. Para la formación de funcionarios del cuadro de ejecución que entran en los servicios contables, se han organizado cursos especiales en cada departamento bajo la vigilancia de la Tesorería; en otros departamentos, en particular en el servicio del control de las cuentas y el servicio contable del ministerio de Higiene, se han establecido desde hace mucho tiempo cursos muy perfeccionados de formación profesional; cursos que se refieren especialmente a los trabajos efectuados por el departamento. Creemos que la formación profesional obtenida gracias a estos cursos permite hacer frente de un modo más satisfactorio a las necesidades del departamento que el que proporcionaría la obtención de diplomas contables normales. Al menos a pesar del hecho de que en los servicios administrativos, se reconoce que la técnica contable exige una formación especial, algunos de los nuestros piensan que los nombramientos de los puestos técnicos y profesionales deben extenderse mejor aún de una forma que permita a los peritos contables llegar a los puestos más elevados de la jerarquía.

161. Se nos ha indicado en el momento de las discusiones sobre esta propuesta que la necesidad de una extensión de esta clase es bastante débil en los departamentos administrativos para quienes los problemas contables que se presentan son relativamente extraños y no ofrecen gran complejidad. Los problemas que atraen la atención, y permiten apreciar la capacidad de los peritos contables en el sector privado, faltan casi totalmente. Se ha llamado la atención sobre el peligro que habría en fomentar el descontento en el experto reclutado por la Administración y utilizado en un servicio en el que no tuviese ocasión de aplicar sus conocimientos, su experiencia y su juicio en materia contable. En los puestos más elevados de las divisiones financieras de los ministerios, el control de las cuentas y de los métodos contables no ocupa más que una pequeña fracción del tiempo de los funcionarios y las posibilidades de avance en el dominio estrictamente contable son muy limitadas. También en estos departamentos las comparaciones entre los puestos contables y los otros puestos profesionales y técnicos pueden hacerse muy difícilmente.

162. Debemos añadir ahora algunas palabras para precisar qué calificación profesional será necesaria exigir para el reclutamiento de personal. Los partidarios de que se utilicen más ampliamente peritos-contables están lejos de pensar que la única condición exigida debería ser un diploma reconocido, según se cree ordinariamente. Si fuese así, se podría sostener que esta necesidad está ya satisfecha por los que se dan a los miembros de la Administración, deseosa de adquirir una calificación profesional gracias a las posibilidades que se les ofrecen por los reglamentos de algunos organismos de peritos contables reconocidos. Queremos insistir más bien en la necesidad de reclutar individuos cuya formación en el sector privado haya ido seguida de experiencias diversas en el sector comercial.

En cierta medida esta necesidad ha sido satisfecha por el reclutamiento de ciertos contables especializados del cuadro de peritos contables. El tipo de funcionario que soñamos puede caracterizarse del siguiente modo: un individuo que haya ocupado durante varios años un puesto que lleve consigo responsabilidades en una empresa especializada, que tuviera una clientela diversa y que hubiese adquirido igualmente experiencia práctica como contable en una empresa industrial o comercial. Algunos de nosotros pensamos que estos individuos, cuidadosamente escogidos podrían contribuir en una amplia medida a la mejora y al desarrollo futuro de la contabilidad pública desde el momento en que han sido elevados a un puesto lo bastante importante como para utilizar sus conocimientos especiales. Sus servicios, decimos, serían útiles a simple vista: 1.º Por la aplicación de medidas basadas en su experiencia comercial, destinadas a mejorar la técnica del modo de llevar libros de contabilidad; 2.º Por economizar mano de obra por medios que no podrían imaginar los funcionarios formados en el cuadro del sistema actual; 3.º Por contribuir a una interpretación provechosa de los resultados contables y aclarar como no se había hecho hasta entonces las posibilidades insospechadas que se ofrecen en el empleo de documentos contables para el aumento de la eficacia administrativa; 4.º Para contribuir a la mejora continua y necesaria de la presentación de las cuentas públicas al Parlamento y al público. En todas estas tareas los fun-

cionarios que tienen la formación indicada aportarían las ventajas de contactos personales directos con la profesión y permitirían mantener estos trabajos al nivel del desarrollo de la teoría y la práctica contables. El desarrollo de la contabilidad pública necesita, pues, en resumen, el apoyo de peritos que tengan voluntad y facilidades para estar al corriente del desarrollo de la técnica de la contabilidad.

163. Cuando examinamos estos problemas, hay que considerar la situación de los funcionarios contables de la Tesorería. Estos funcionarios se crearon en 1872 para vigilar, para las cuentas de la Tesorería, la aplicación del nuevo sistema de contabilidad previsto por la ley de 1866 sobre el control financiero de los departamentos. Debían vigilar en un principio la uniformidad de las cuentas y, si fuera necesario, la reforma de los reglamentos y la presentación de la contabilidad a la luz de la evolución de las funciones ministeriales. Deberían igualmente, cuando se les reclamase, ayudar y aconsejar a los contables sobre todas las cuestiones técnicas que se relacionasen con la contabilidad y la presentación de cuentas. El papel de los funcionarios contables ha sido examinado por la Comisión de la Contabilidad pública de 1947. La Comisión ha manifestado que si los funcionarios contables de la Tesorería estuvieran dispuestos a dar consejos y a ayudar a los servicios, siempre que lo desearan, no podrían llevar el control ni examinar continuamente la aplicación de las medidas aprobadas por la Tesorería según las responsabilidades legales que asume la Tesorería en materia de presentación y revisión de las cuentas públicas. La Comisión añadía que los funcionarios del servicio de control de las cuentas conocían mejor que los funcionarios de la Contabilidad de la Tesorería el funcionamiento detallado del sistema contable: Observaba que el Controlador-Auditor general podía llamar la atención del funcionario contable, y si fuera necesario, apreciar por medio de las operaciones de control.

cesario, de la Tesorería, sobre los fallos del sistema que hubiese

164. Desde entonces la importancia de los gastos del Gobierno y la complejidad de la contabilidad pública han aumentado considerablemente, y está bien claro que los contables de la Tesorería son incapaces, aun menos de lo que eran en 1937, de entregarse a un examen continuo de las cuentas ministeriales. La

creación de una división "Organización y Método" lo mismo en la Tesorería que en otros departamentos, ha permitido descargar a los contables de la Tesorería de algunas tareas, en particular de las que consistían en aconsejar a los departamentos sobre puntos técnicos relativos a la forma de llevar los libros y a la presentación de las cuentas, a propósito, por ejemplo, de la introducción de máquinas contables. Por lo menos, los contables de la Tesorería deben aconsejar siempre en cuanto a la forma de los documentos contables publicados, y se debe hacer notar que esta tarea se extiende ahora a las cuentas de las oficinas públicas para los que la ley dispone generalmente que la forma de los documentos contables debe aprobarse por el ministerio responsable y por la Tesorería.

165. Una sugerencia que para muchos de nosotros debe dar resultados provechosos es la siguiente: el personal contable de la Tesorería debería reforzarse con el nombramiento de un perito contable de grandes dotes y con una larga experiencia comercial, que pudiese mejorar de una forma continuada la presentación de las cuentas públicas y asegurar una coordinación más extensa en los métodos y resultados de la contabilidad de los distintos departamentos. Gracias a este nombramiento los funcionarios contables de la Tesorería podrían dedicar mayor parte de su tiempo a la forma y a la presentación de las cuentas del Gobierno, según los principios indicados en la sección 5.

166. Existe otra forma de ayudar a los contables de la Tesorería en el ejercicio de sus funciones. En el pasado ha habido numerosas ocasiones en que los departamentos han pedido consejos sobre problemas contables concretos a peritos contables que no pertenecían a la Administración. Esta práctica debe fomentarse, pero hay que vigilar que estos consejos de gran importancia, puedan darse de un modo coherente, y con este fin hemos propuesto la creación de un organismo contable consultivo que serviría de tribunal de recurso en materia contable y, sobre todo, en materia de presentación de las cuentas públicas. Un organismo de esta clase podría aconsejar a la Tesorería sobre la necesidad de investigaciones especializadas y examinaría después los resultados de estas investigaciones. El organismo consultivo deberá estar formado por un pequeño número de peritos-contables muy pre-

parados, de grandes dotes profesionales y una vasta experiencia, y que aporten el peso de su autoridad a las propuestas destinadas a resolver problemas particulares. En este organismo, como desde luego en todo el sistema contable, debería vigilarse para que se estableciera la unión necesaria entre la necesidad de la contabilidad y las estadísticas económicas. Pensamos todos que el contacto constante con los peritos es esencial para la mejora de la contabilidad pública.

W. F. CRICK (presidente).—T. W. F. DALTON.—L. G. FISCHER.—
C. E. J. JONES.—JOHN MORISON.—P. M. REES.—J. O. TEARE.—
D. REDNAMAN (secretario).—24 de febrero de 1950.