

## X. DISERTACIÓN DEL DR. SALVADOR CARLOS FARRUGGIA, PRESIDENTE DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE MENDOZA, EN LAS JORNADAS SOBRE LA CUENTA DE INVERSIÓN, ORGANIZADAS POR LA CÁMARA DE DIPUTADOS DE LA NACIÓN

### 1. Ubicación constitucional

La Constitución de la Provincia, vigente desde 1916, instituye la plataforma básica del control contable, a través de la creación de un órgano específico *“con jurisdicción en toda la provincia y con poder bastante para aprobar o desaprobar la percepción e inversión de caudales públicos hechas por todos los funcionarios, empleados y administradores de la provincia”*, según expresa textualmente el art. 181. El texto constitucional dispone que *“todos los poderes públicos, las municipalidades y cuantos empleados y personas administren caudales de la provincia... estarán obligados a remitir anualmente las cuentas documentadas de los dineros que hubieren invertido o percibido, para su aprobación o desaprobación, debiendo el Tribunal pronunciarse sobre ellas el término de un año desde su presentación, so pena de quedar de hecho aprobada, sin perjuicio de la responsabilidad de aquél”*. Agrega que *“sus fallos serán solo susceptibles de los recursos que esta Constitución y las leyes establezcan para ante la Suprema Corte de la provincia”*.

Como dato ilustrativo cabe consignar que, en la Constitución mendocina, el Tribunal de Cuentas ha sido regulado en el capítulo correspondiente al Poder Judicial, como también que sus integrantes gozan de las garantías constitucionales que corresponden a los jueces.

Estas garantías de independencia, que defendemos con absoluta convicción, sirven, en el caso de la Provincia de Mendoza, para asegurar a la sociedad la transparencia en el control. Es de la esencia de un sistema de control debidamente formulado, que todos los que interactúan en él cuenten con las seguridades imprescindibles para el cumplimiento de sus funciones controladoras. Estimo que en este punto la Constitución de Mendoza previó con acierto los mecanismos de aseguramiento señalados.



La buena previsión de la norma constitucional se ha materializado en la realidad a través de la construcción de un órgano que no está sujeto a los vaivenes de la alternancia democrática, en el marco de una provincia cuyas instituciones han evitado procesos hegemónicos.

De lo expuesto precedentemente puede señalarse que el Tribunal de Cuentas es un órgano predispuesto para la realización del control económico y financiero y uno de los instrumentos esenciales de su ejercicio es la cuenta anual que comprende las operaciones de percepción e inversión; por tanto su control es externo, posterior o consuntivo y de juridicidad.

Decimos que es control financiero, ello implica la idea de verificación en su sentido más amplio, de las actuaciones de contenido económico o patrimonial de los entes del sector público, conforme las reglas de presupuesto, ejecución y rendición de cuentas de sus erogaciones e ingresos <sup>1</sup>.

Por supuesto que cuando me refiero a “la cuenta” no tengo en vista sólo el instrumento complejo, por el que se rinde, sino también la totalidad de las operaciones financieras propias de la actividad pública estatal centralizada y descentralizada de la provincia y sus municipalidades. Así, la cuenta, además de contener los elementos documentales y de registración que le son propios, se integra con los movimientos económicos y patrimoniales sujetos a control desde el punto de vista de su ajuste a la legalidad.

Por otra parte el control público de carácter financiero en la provincia es sistémico. La Constitución ha deferido en el Contador General de la Provincia el control interno de carácter previo, que abarca no sólo la legalidad presupuestaria sino, además, la legalidad general administrativa. Dicho control tiene naturaleza autorizatoria, por lo que el Tesorero General, que es también un órgano constitucional, como responsable de los libramientos de la Hacienda no puede permitir salidas que no contengan la conformidad del Contador General.

Se suma a la construcción de un sistema integral del control la figura del Fiscal de Estado, órgano extrapoder que es parte en los juicios de cuentas y tiene a su cargo el cumplimiento de las resoluciones que el Tribunal de Cuentas adopta.

## 2. Control externo de juridicidad

Tradicionalmente el control público ha estado sujeto a una clasificación cuyos términos aceptados era entre el control de eficiencia, economía y eficacia de la gestión y el control de legalidad. Al primero se lo denominaba control de mérito y se lo atribuía tradicionalmente a los órganos políticos del Estado, reservándose el control de legalidad a órganos técnicos. En el caso mendocino las cuestiones de mérito quedaban reservadas a la H. Legislatura y las de legalidad financiera a nuestro Tribunal.

Pero, a mi criterio, esta clasificación ha dejado de reflejar la realidad y extensión del control actual.

El primer fenómeno que se advierte es que los elementos economía o eficacia ya no se vinculan estrictamente con facultades discrecionales de los administradores, sino que muchas veces quedan atrapados por marcos de derecho que los constituyen en categorías jurídicas. Es cada vez menos amplio el margen de oportunidad de la Administración y esto se ve reflejado en relaciones jurídicas de carácter administrativo.

Reflexiónese acerca de lo que sucede con los programas sociales; la vieja manera de ver las funciones de ayuda social como un ámbito de decisión del gobernante se debe ir relegando en función de la emergencia para dejar paso a sistemas orgánicos debidamente reglados, que limitan la decisión fundada en la discreción del funcionario y le imponen estándares mínimos de eficiencia y economía en el uso de los recursos. El nuevo régimen de responsabilidad fiscal es una clara demostración de esta nueva concepción de eficacia.

En el otro extremo ya no puede seguir sosteniéndose la cuestión en términos de legalidad, entendida esta como los contenidos expresos de la norma de atribución y reglamentación (ley, decreto, resolución, etc.).

La operación analítica de la cuenta ya no queda reducida al juego de los “tipos” al modo del derecho penal. No se agota en la comparación del acto o hecho financiero de la Administración con la partícula de legalidad asignable.

Hoy, la democratización del poder público y la consiguiente evolución de la ciencia jurídica, la mayor dependencia técnica de las funciones estatales y la exigencia social de

que el Estado cumplimente finalidades económicas y sociales conformadas a su rol gravitante, nos llevan a asumir que no es suficiente que la Administración esté adecuada con la letra de la Ley, debe subordinarse al orden jurídico como un universo que la contiene y gobierna.

Por ello el control de legalidad ha quedado corto en sus miras y debe expandirse al cumplimiento del derecho como orden: debe ser control de juridicidad <sup>2</sup>.

Así lo ha entendido la Suprema Corte de nuestra Provincia de Mendoza, en sentencia que considero paradigmática. En ella convalidó un fallo de nuestro Tribunal de Cuentas que imponía un cargo por falta de rendición de cuentas de una suma entregada en concepto de viático con el objeto de que los funcionarios que la recibían (concejales de un municipio), hicieran frente a gastos sociales.

Para la correcta ubicación del caso es necesario precisar que la norma que creaba el viático establecía que quienes lo recibían no estaban obligados a rendir cuentas.

La Suprema Corte mendocina, al analizar el caso, concluyó que existía fraude a la ley, pues se usaba una figura de cobertura (la norma que establecía los viáticos de marras) para evadir al orden jurídico, señaló: *“...es menester tener en cuenta que el acto realizado en fraude a la ley atenta contra todo el Derecho y, por consiguiente, en sí mismo es condenable, a pesar del cobijo que le proporciona la llamada norma de cobertura, en tanto y en cuanto se pruebe que este amparo es impropio, o en todo caso aparente”* <sup>3</sup>.

Como se ve el texto de comparación no fue la ley explícita, que autorizaba el gasto, sino el orden jurídico como un conjunto universal de reglas que deben ser respetadas, lo que convalida en nuestra provincia la naturaleza del control a cargo del Tribunal de Cuentas: **Es control de juridicidad.**

### 3. Las atribuciones del órgano de control

El Tribunal de Cuentas de Mendoza, fiel a su concepción hispánica y siguiendo los modelos internacionales de aplicación, desempeña el control financiero a su cargo mediante el ejercicio de dos funciones principales y dos funciones accesorias:

Las funciones principales son:

### **Función fiscalizadora**

Realiza la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la juridicidad de la gestión económico financiera de los entes cuentadantes, mediante auditorías permanentes que se desempeñan durante el ejercicio. En su desarrollo el Tribunal informa los resultados de sus auditorías a los responsables de la gestión y acopia información que debe comparar en oportunidad de examinar las cuentas que se le presenten o, llegado el caso, originar juicios parciales de cuentas o denuncias ante la Fiscalía de Estado en caso de presumir la existencia de delitos.

### **Función Jurisdiccional**

El Tribunal recibe las cuentas que le son rendidas por los responsables, analiza la juridicidad de las cuentas que se le presentan y, conforme a ese análisis jurídico aplicado al acto contable, aprueba o desaprueba las cuentas y, consecuentemente, aplica las sanciones, formula los cargos o libera de ellos a los responsables.

El análisis jurisdiccional de la cuenta implica como necesario corolario en nuestro sistema, más cercano al español que al francés, el concepto de responsabilidad contable, acerca del que me extenderé seguidamente.

Como herramienta imprescindible para el ejercicio de las facultades señaladas, el Tribunal de Cuentas de Mendoza posee la atribución de requerir información referida a la administración financiera de los órganos cuentadantes tanto a entes públicos como privados que la posean.

Recientemente la Suprema Corte de Justicia de nuestra provincia acogió esta atribución al admitir una medida autosatisfactiva promovida por nuestro órgano de control, mediante la que dispuso requerir al Banco Central de la República información protegida por el secreto bancario, que éste le había denegado <sup>4</sup>.

Asimismo el Tribunal ejerce dos funciones complementarias:



### **Reglamentaria**

Dispone los recaudos formales que deben contener las cuentas que se le presentan e imparte instrucciones para la implementación de sistemas contables uniformes en un régimen de auditoría.

### **Consultiva**

Responde consultas de carácter general en materia financiera, sobre cuestiones de interpretación jurídico contables complejas que le formulan los entes públicos.

## **4. La Constitución de Mendoza y el deber de rendir cuentas**

Desde su enunciación en La Política de Aristóteles hasta hoy, han pasado veinticinco siglos y el concepto de que quien gobierna la república debe rendir cuentas de la utilización de los fondos confiados por sus conciudadanos se ha mantenido inalterable, como muy pocos conceptos del derecho público. Y debo decir también que, así como el concepto no ha sucumbido, las resistencias a rendir cuentas perduran con la misma lozanía también en toda su historia. ¿Qué son los fondos reservados, los contratos secretos, las entidades paraestatales de derecho privado y otras creaciones similares, sino modos de evitar las rendiciones de cuentas mediante el argumento de resguardar las necesidades superiores del Estado?

Es que este deber no tiene en el sistema republicano y democrático el sentido utilitario que poseía para los señores absolutos, que lo exigían como medio de evitar que sus propios tesoros fueran objeto de exacciones indebidas.

En nuestras democracias, la rendición de cuentas importa la aceptación del carácter del gobernante de representante del bien común, de administrador de la cosa de todos, de gestor temporal e institucional de bienes que la sociedad le confía para que realice la idea del bienestar general, que justifica moralmente a las organizaciones estatales y las aleja de la visión del Estado como monstruoso Leviatán.

Nuestra Provincia en esta materia se ha beneficiado con la ventaja de una Constitución que, en vez de responder a un proceso hegemónico de poder, respondió a

las necesidades de una sociedad política que se defendía de un proceso de concentración de poder agotado, cuando el Gobernador Civit, principal jefe del Roquismo en Mendoza había sido desplazado y nuevos protagonistas de la lucha política se instalaban sin que ninguno de ellos pudiese adueñarse de las decisiones. Nuestra Constitución Provincial fue hija de un acuerdo que reunía, al modo que luego acaeció en La Moncloa, al Partido Socialista con el viejo conservadurismo, al partido popular local, el lencinismo, con el radicalismo Yrigoyenista y los dirigentes liberales afines a Roca, y el resultado fue un cuerpo institucional de intenso equilibrio y extrema perdurabilidad, que soportó inmutable los procesos reformistas del derecho público provincial de fines del siglo XX por que los mendocinos se negaron a dar el sí para su substitución.

En esta realidad histórica debía acentuarse, como una necesidad suprema de las condiciones institucionales provinciales, la idea del deber de rendir cuentas, omnicomprendiva del uso de todos los caudales públicos, en el nivel provincial y municipal.

Los constituyentes de Mendoza vieron con buenos ojos el modelo europeo del Tribunal de Cuentas y lo hicieron más independiente, al coformarlo como un órgano extraño a los poderes públicos, asimilado junto con el Fiscal de Estado y el Asesor de Gobierno a los órganos judiciales, único facultado para aprobar o desaprobado definitivamente las cuentas de los administradores públicos y cuyos pronunciamientos solamente pueden ser revisados por la Suprema Corte de Justicia a través de los recursos previstos en la Constitución y en las leyes.

Esta organización importa un respaldo evidente en favor del sistema de cuentas y en la efectiva realización de la responsabilidad contable.

También implica una clara garantía para los cuentadantes, ya que sus cuentas son sometidas a aprobación o desaprobación ante un órgano de composición similar a la del Poder Judicial y sus fallos pueden ser recurridos ante la Suprema Corte de Justicia, mediante un proceso judicial de plena jurisdicción.

Como elemento que integra esa garantía, de conformidad con la constitución de Mendoza el Tribunal debe analizar las cuentas que se le remiten en el término de un año contado desde su presentación, de vencerse el año se consideran de hecho aprobadas

sin perjuicio de la responsabilidad que toca al Órgano de control. Ese plazo corre desde que la cuenta está presentada en condiciones de integridad que permiten su análisis.

En el sistema de examen de cuentas por un Tribunal especializado asimilable a un órgano de la jurisdicción, quien rinde una cuenta tiene la certeza de la imparcialidad, de los recursos judiciales que corrigen los vicios de legitimidad, de la previsibilidad que se conforma a una reiterada jurisprudencia y de la formación técnica de los profesionales que observan y se expiden sobre cuentas cuya complejidad es cada vez mayor.

Contar con un juicio razonable de un Tribunal especializado, único que puede pronunciarse aprobando o desaprobando las cuentas, disuade de investigaciones judiciales con final previsible y cuando se arriba a esa instancia suele servir como auxilio al Juez para realizar su análisis acotado al tipo penal, sin mayores influencias de la presión política o mediática.

## **5. La reforma del Estado y los procesos de calidad institucional**

En tal sentido debo expresar, con inocultable satisfacción, que nuestro Tribunal se ha constituido en insustituible órgano de asesoramiento de los poderes públicos en materias relativas a las finanzas públicas, y de continuo es solicitada su opinión para una recta interpretación de la legalidad administrativa económica; en el mismo sentido la Legislatura Provincial y los Jueces, ordinariamente requieren informes del Tribunal en temas de su incumbencia, lo que contribuye a la construcción de un sistema de gran transparencia en el uso de los fondos del Estado provincial y municipal. Así las cosas nos parece un hito destacable que en 2003, al introducir modificaciones en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, la Legislatura amplió las herramientas jurídicas que poseía nuestro Órgano de Control y consagró legislativamente esta función asesora otorgando a todos los órganos controlados la facultad de realizar consultas de carácter general a nuestro Tribunal, lo que implica una necesaria muestra de confianza institucional.

El Tribunal de Cuentas de Mendoza, escrutando los signos de los tiempos, ha comprendido que la verdadera reforma del Estado no consiste en un proceso de ajustes económicos carente de sentido y muchas veces sustentado en políticas de abandono de las responsabilidades estatales, respecto de los sectores más desprotegidos de la



comunidad nacional y provincial. Ha vislumbrado que la verdadera reforma se obtiene sosteniendo políticas activas que profundicen y aseguren su calidad institucional, necesariamente transmisible a sus prestaciones. Por ello se ha constituido en el primer órgano de control de la República que obtuvo la certificación Iso 9001 en su versión 1994 sobre todos sus procesos. Hace pocos días la auditoría internacional de calidad ha reiterado dicha certificación, en la versión 2000 de la norma mencionada. Habla ello a las claras del compromiso de todo el órgano, de cada uno de sus agentes y de su conducción con la calidad que se derrama desde sus procesos a todo el sistema de control de la Provincia y que, desde luego, implicará un mejoramiento en las cuentas públicas.

Vemos con agrado, asimismo, que ese esfuerzo por mejorar la calidad y certificar conforme estándares internacionales los logros perseguidos, se ha transmitido hacia el interior de la Provincia, en la que los demás órganos protagonistas de la actividad financiera están insertos en la misma lucha y fuera del territorio provincial, por cuanto otros Tribunales de Cuentas (los de Buenos Aires, Córdoba y La Pampa) están insertos en el mismo proceso de certificación.

## **6. Ámbito de control y aplicación del deber de rendir cuentas en la Provincia de Mendoza**

Uno de los problemas vinculados al control que debe resolver ordinariamente nuestro Tribunal lo constituye el del ámbito en que se ejerce y los alcances de la responsabilidad contable en relación con los sujetos comprendidos.

La cuestión no es sencilla aun cuando nuestra Constitución ha universalizado el deber de rendir cuentas de todas las personas que administran caudales de la Provincia u otras corporaciones (se entiende públicas) <sup>5</sup>. Sobre el punto cabe señalar que la Suprema Corte de Justicia, en su composición durante el gobierno de facto, ha establecido que el deber de rendir cuentas no alcanza a los órganos de economía mixta (fue el caso del antiguo Banco de Mendoza) ni a las personas de derecho público no estatal (es la situación de las cajas de profesionales establecidas por normas de origen provincial) <sup>6</sup>.

No hay dudas de que la Provincia como Administración centralizada y descentralizada y sus municipalidades y empresas públicas, aun cuando se hallen conformadas como Sociedades del Estado, están atrapadas por la obligación de rendir cuentas, por aplicación de la Constitución. Asimismo las leyes especiales de creación de determinados fondos, también exigen la rendición de cuentas al Tribunal. Son los casos del Fondo Vitivinícola Mendoza, establecido por convenio interprovincial con San Juan y del Convenio Colegio Notarial, establecido para la administración y fijación de rentas del Registro Público de la Propiedad dependiente del Poder Judicial. Por ley especial se ha encomendado también al Tribunal el control de los partidos políticos.

Entiende nuestro Tribunal, por otra parte, que algunas figuras en apariencia privadas que subsisten mediante aportes de la Provincia, tales como asociaciones cooperadoras, fundaciones, etc., están obligadas a presentar sus cuentas al Tribunal, toda vez que en términos de realidad financiera su composición patrimonial es substancialmente un fondo público.

Esta cuestión no ha sido resuelta definitivamente, por cuanto no se ha pronunciado sobre ella la Fiscalía de Estado, aun cuando en un caso paradigmático, el de la Asociación Cooperadora del Hospital Central, a la que se derivan fondos del juego y otras asignaciones presupuestarias para la realización de programas especiales de salud, el Tribunal ha exigido la presentación de cuentas y la entidad las ha rendido sin resistencia jurídica alguna <sup>7</sup>.

Conforme las leyes reglamentarias de este deber los órganos centralizados rinden sus cuentas a través de la Contaduría General de la Provincia y los municipios, descentralizados y fondos especiales lo hacen directamente a través de sus propias autoridades superiores.

## **7. Concepto y alcances de la cuenta general del ejercicio (¿por qué no es sólo cuenta de inversión?)**

En una visión simplificada del asunto podría definirse a la cuenta como el instrumento mediante el que, quien tiene el deber de demostrar una gestión económica ante quien tiene la atribución de exigir esa demostración, produce la prueba

documentada de su actuación. Agregando elementos a esa definición, se puede señalar que conforme las exigencias que devienen de nuestro antiguo Código de Comercio, una cuenta debe contener los registros contables y los respaldos documentales correspondientes.

Sin embargo, en atención a la complejidad de las exigencias contables de la administración financiera del Estado, elevadas a “categoría jurídica” por el derecho público, toda esa conceptualización resulta inocultablemente escasa.

En nuestra provincia el Tribunal adhiere a la visión sistémica de la cuenta. En tal sentido señalo que ella *“abarca la administración financiera del Estado y el control integral de gestión. De esta suerte, la administración financiera comprende el conjunto de sistemas (presupuestario, de crédito público, de tesorería y de contabilidad), órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado. Y en cuanto al control, por eso le decimos integral, comprende tanto las estructuras de control interno como externo”*<sup>8</sup>.

Asimismo, ateniéndonos a lo que nuestra Suprema Corte ha formulado en sus sentencias, debe entenderse que la cuenta debe ser analizada con criterios de rigor formal, toda vez que el tema se vincula profundamente con las necesidades de seguridad jurídica en la materia<sup>9</sup>.

Por mi parte agrego que la rigurosa exigencia de las formalidades que deben reunir los actos contables, es una garantía de transparencia, ya que la sociedad tiene el derecho de conocer con detalle lo actuado por sus representantes en el manejo de los fondos públicos; el sector de decisión política debe estar en condiciones de saber con detalle de que manera han sido cumplidas las previsiones presupuestarias que importan un acuerdo político del máximo nivel del Estado; quienes operan en el terreno comercial e industrial tienen el derecho de conocer los ingresos y egresos y los compromisos del sector público que condicionan sus decisiones económicas; los aportantes a los sistemas de seguridad social necesitan conocer el destino de sus aportes y el comportamiento financiero de sus administradores, así, todos los sectores de la comunidad están interesados en contar con información eficiente, debidamente presentada, de las operaciones que deben rendirse en la cuenta general.



A la eficiencia de la información, que depende de su correcto ordenamiento y de su perfecta exposición en base a registros y conformada a los instrumentos que acreditan las mencionadas operaciones, la denomino “rigor formal” y debe exigirse como condición de transparencia.

La inversión es sólo un aspecto de la cuenta, también la recaudación debe ser un compromiso contable con la sociedad que se constituye en deber jurídico, ya que los funcionarios responsables de exigir que se pague al Estado todo lo que el Estado debe percibir han de rendir cuentas de sus comportamientos ordenados a la realización de la recaudación a su cargo. Los deberes fiscales no son sólo de los contribuyentes, los entes recaudadores tienen que cumplimentar obligaciones de percepción que no son discrecionales sino que constituyen conductas jurídicamente exigibles acerca de cuyo cumplimiento tienen que dar cuentas.

En la Provincia de Mendoza el Tribunal entiende que los asuntos relativos al cumplimiento de los deberes de la administración de los recursos integran necesariamente la rendición de la cuenta y sobre ellos el Tribunal debe expedirse al analizar las cuentas. Específicamente, en la Administración central se examinan por separado las cuentas de recaudación y de inversión.

La prescripción de los créditos por tasas e impuestos o la demora injustificada en exigir su cancelación, la inorganicidad de los sistemas de información de cuentas por cobrar, la demora excesiva o abandono de los juicios en que se exige el pago de créditos del Estado, etc., son cuestiones que generan responsabilidad contable y pueden derivar en la aplicación de sanciones por parte del Tribunal.

Conforme con lo que vengo exponiendo, señalo que la cuenta general de la Administración Central de la Provincia de Mendoza se divide en cuenta de percepción, por una parte y cuenta de inversión por la otra. Por ley la primera debe ser elevada el 31 de marzo y la segunda el 30 de abril del año siguiente al cierre del ejercicio.

El Contador General de la Provincia, responsable del control interno de carácter previo y de la registración contable de las operaciones, debe rendir, de conformidad con la Ley Orgánica la cuenta de inversión. Por su parte el Director General de Rentas de la Provincia debe rendir la cuenta de recaudación. Ello no implica que ambos funcionarios



sean los únicos responsables por las operaciones de ambas cuentas. Todo aquel que tenga intervención en la Administración de caudales es responsable de producir la rendición de sus cuentas, aun cuando el deber formal de elevarlas al Tribunal ha sido establecido en cabeza de los mencionados funcionarios.

Por ello, en el caso de la cuenta de inversión de la Administración Central, el Tribunal considera que ella constituye un todo conformado por el conjunto de sectores que conforman esa administración (ministerios, direcciones, áreas departamentales de salud, hospitales centralizados, etc.). Cada uno de esos sectores de organización presenta, a través del Contador General de la Provincia una rendición anexa que el Tribunal examina por separado, coordinadamente con el estudio de la cuenta general.

Cabe aquí aclarar que reparticiones de la máxima trascendencia presupuestaria, como la Dirección General de Escuelas, que conduce la totalidad del sistema educativo local, los Hospitales Públicos Descentralizados, etc., rinden su cuenta por separado por constituir unidades autárquicas.

Otra gran organización, el Departamento General de Irrigación y las Inspectorías de Cauce, que de conformidad con la Constitución de la Provincia constituyen entes autárquicos extra presupuestarios, también deben rendir su cuenta por separado y del mismo modo lo hacen las Municipalidades, extrañas al presupuesto general de la Provincia en razón de su autonomía, en cuyo caso la cuenta debe ser elevada por el Departamento Ejecutivo previo tratamiento del Concejo Deliberante, de conformidad con las normas de la Ley Orgánica Municipal.

Las cuentas de inversión que se presentan al Tribunal deben cumplimentar los recaudos que para ellas establece el art. 46 de la Ley de Contabilidad N° 3799, reglamentada por el Tribunal de Cuentas mediante Acuerdo N° 2988 <sup>10</sup>.

Siguiendo el concepto señalado de integralidad, destaco que la cuenta debe contener los análisis siguientes:

1. De la ejecución del presupuesto con relación a los créditos.
2. De la ejecución del presupuesto con relación al cálculo de recursos.
3. De la aplicación de los recursos al destino para el que fueron instituidos.

4. De las autorizaciones para gastar que comprenden más de un ejercicio (por ejemplo para la realización de obras plurianuales).
5. Del movimiento de las cuentas correspondientes a fondos de terceros (por ejemplo cuando la Nación financia trabajos que encarga a la Provincia).
6. Del resultado financiero del ejercicio, por comparación entre los montos de las prestaciones devengadas y las sumas percibidas.
7. Del movimiento de fondos y valores operado durante el ejercicio en el cual se incluirá lo pagado por presupuesto.
8. De la evolución de los residuos pasivos correspondientes al ejercicio anterior.
9. De la situación del tesoro, indicando los valores activos pasivos y el saldo.
10. De la deuda pública, clasificada en consolidada y flotante, al comienzo y cierre del ejercicio.
11. De la situación de los bienes del Estado.

Recibida la cuenta por el Tribunal, se encomienda su examen a un Contador Revisor, generalmente el profesional que ha tenido a su cargo el proceso de auditoría in situ en el organismo que la rinde.

Dicho funcionario debe presentar un informe general cuyos contenidos son fijados por la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Dicho informe contiene entre otras consideraciones los reparos a la cuenta.

El informe es analizado por los letrados del Tribunal en el sector denominado Secretaría Relatora, quienes aconsejan la formulación o no de observaciones.

Tramitado el juicio de cuentas, en el que los responsables tiene las facultades defensivas pertinentes, el Tribunal se pronuncia acerca de la cuenta a través de un fallo.

Posee asimismo el Tribunal una herramienta importante de control financiero que es el denominado “juicio parcial de cuentas”; a través de esta herramienta, en caso de observar durante el ejercicio una situación irregular, está facultado para formular su observación y juzgar la situación irregular detectada, sin necesidad de esperar la

elevación de la cuenta. De ese modo el Tribunal puede sancionar irregularidades, imponer cargos o determinar la legalidad de las operaciones impugnadas con inmediatez en un plazo razonable.

## **8. Consecuencias del deber de rendir cuentas: la responsabilidad contable**

En el sistema de análisis de las cuentas que impera en la Provincia de Mendoza, siguiendo el modelo del Tribunal de Cuentas de España, adoptado por otra parte por todos los Tribunales que han anidado en la Argentina, como consecuencia del deber de rendir cuentas emerge una responsabilidad propia, establecida por el Derecho Público, que se ha dado en denominar Responsabilidad Contable.

De esa responsabilidad se deriva que los funcionarios y demás administradores públicos, llegado el caso de comprobarse en una cuenta una partida ilegítima o no justificada puedan ser sujetos pasivos de cargos que aplica el Tribunal y tengan la obligación jurídica de restituir las sumas erogadas sin justificación o sin legitimidad, de reponer lo que por su incumplimiento la Hacienda haya perdido o saldar aquello que haya dejado de percibir por su desajuste a las exigencias contenidas en las normas de aplicación <sup>11</sup>.

Conforme lo vengo exponiendo entiendo que son **factores de responsabilidad contable**:

- 1. La omisión de rendir la cuenta de conformidad con las exigencias que debe contener:** El Tribunal está autorizado a aplicar medidas sancionatorias (multa, suspensión del funcionario) y, llegado el caso, a formular la cuenta de oficio a costa del agente remiso, estableciendo los ingresos y egresos.
- 2. Inconsistencia registral o documental de la cuenta:** Además de corresponder sanciones y considerarse la cuenta no integrada (no rendida), las partidas no comprobadas serán a cargo del cuentadante.
- 3. Procedimientos irregulares por comparación con el texto legal:** Según se provoque o no daño corresponderá establecer las erogaciones o pérdidas a cargo del cuentadante y consecuentemente exigir la restitución de fondos

correspondiente, o la simple aplicación de sanción pecuniaria cuando los procedimientos irregulares no causan daño alguno.

La Suprema Corte de Mendoza ha determinado la existencia de la responsabilidad contable como tipo especial de responsabilidad, diferente de las responsabilidades de carácter civil, disciplinario, político, etc. y algo que entendemos de gran trascendencia jurídica, que es la independencia de juicio entre los distintos tipos de responsabilidad que recaen sobre una misma persona por un mismo hecho.

Así, ha establecido: *“...el juicio del tribunal sigue siendo básicamente un juicio de responsabilidad contable y no política, civil, disciplinaria o penal. Exigir como terminados y definidos el proceso disciplinario interno o el proceso penal, para formular un cargo contable es a mi juicio una exageración. Se trata de consagrar el principio de la independencia de juzgamiento de la responsabilidad y se trata en definitiva de una resolución de tipo contable, donde se le imputa o se lo libera de un cargo y donde se visualiza si las cuentas se han llevado con corrección. No se incursiona en ninguno de los otros ámbitos de responsabilidad. Ergo, la documentación necesaria es la estrictamente contable y la decisión no puede quedar supeditada a otros procesos, pues así romperíamos el principio de independencia de responsabilidad”*<sup>12</sup>.

## 9. Conclusiones

La rica experiencia de la Provincia de Mendoza, cuyo Tribunal de cuentas lleva ya setenta años controlando financieramente al Estado provincial y municipalidades, junto a la aquilatada experiencia de todas las Provincias Argentinas en la materia y el extraordinario desarrollo de los institutos de control en la Europa Continental, nos lleva a concluir que resulta altamente conveniente contar con órganos de control dotados de una independencia tal que pueda equiparárselos a los órganos del Poder Judicial. Creemos que ello se logra aplicando a los entes de control financiero, cualquiera sea su denominación, las garantías constitucionales destinadas a preservar la independencia judicial<sup>13</sup>. Es que no puede postularse como posibilidad real y concreta que quien controla no tenga en su favor los resguardos e inmunidades que aseguren su más absoluta independencia. El control “dependiente” deja de ser control y cae en el riesgo de



constituirse en un sistema de denuncia y persecución política o, lo que es aun peor, en un método de ocultamiento y validación de los desvíos de quienes administran los fondos públicos.

Como corolario de lo expuesto estoy convencido que el control debe ser jurisdiccional, esto es, debe contar con la atribución constitucional y legal de aprobar o desaprobar las cuentas y, llegado el caso, imponer las consecuencias que devienen de la responsabilidad contable de los funcionarios del Estado.

Asimismo un sistema de control debe fundarse en la transparencia del manejo de fondos públicos, toda administración secreta o reservada conspira contra el ejercicio del control por ello debe estar extremadamente limitada por el Legislador, toda partida de gastos cuyo destino no pueda conocerse públicamente y, en todo caso, nunca esa desinformación puede afectar al órgano de control público. Es un desafío social que el Congreso debe resolver adecuadamente, el dar transparencia a la administración de los denominados gastos reservados, puesto que su ocultamiento sólo provoca descreimiento en el sistema político.

Por último, entiendo imprescindible que la organización judicial se piense a si misma como garante de la información requerida por los órganos de control. Del mismo modo los órganos judiciales tienen en los entes de control la fuente eficaz de información que requieren para el cumplimiento de sus investigaciones, principalmente, en el marco de la aplicación de las leyes penales y para las Cámaras del Poder Legislativo, dicha fuente puede ser insustituible para el diseño de las políticas públicas y la realización de la función de control político que les es propia.

---

#### Notas:

<sup>1</sup> **Una necesaria aclaración:** Los procesos de concesión y tercerización de servicios públicos exigen que sobre ellos se desarrolle un tipo específico de control que se ha dado en denominar “control de funcionamiento”, expandido a la fecha por la creación de numerosos entes que lo ejercen con características propias. La diferencia entre ambas categorías de control (el control financiero y el control de funcionamiento) suele ser teórica y, aun en el marco de la pura teoría es difícil en algunos casos establecer parámetros ciertos de distinción. Lo que es sencillo de discernir

en los extremos suele ser confuso en el núcleo. Por ejemplo: El control que realizan los órganos predispuestos al efecto sobre las empresas privatizadas de servicios en materias como la calidad de sus prestaciones, cumplimiento de horarios, atención de denuncias de usuarios, etc., es claramente un control de funcionamiento que excede el control financiero; el control que realiza el Tribunal de Cuentas sobre los registros y documentos acreditativos de las erogaciones ejecutadas por un ente es claramente control financiero sin abarcar otro aspecto de su funcionamiento. Pero ambos controles se entrecruzan a veces, como cuando el Tribunal realiza una auditoría para determinar si existen pérdidas en la recaudación tributaria debidas a la omisión de promover acciones de apremio fiscal, o debe determinarse si las inversiones de una empresa de servicios obedecen al plan impuesto por los contratos de concesión.

<sup>2</sup> “Las reformas introducidas por el sistema constitucional comparado, como la Ley Fundamental de Bonn (art. 20 ap. 3º), la Constitución Italiana de 1948 (art. 97) y la Const. Española (arts. 9.2 y 103.1), expresan que la actuación de la Administración Pública hoy no solo se sujeta a la ley sino también al derecho. Lo mismo ocurre con la reforma constitucional argentina y las modernas constituciones provinciales que, como la de Córdoba, subordinan la Administración al “orden jurídico” (art. 174). Su efecto práctico es que se otorga significativa importancia a los principios generales del derecho, los cuales junto a la ley pasan a constituir el marco de juridicidad que sirve como fuente de la actividad administrativa. Actuar dentro del orden jurídico para satisfacer el interés público, no es lo mismo que aplicar automática o ciegamente el contenido de la norma por cuanto debe tenerse presente el ordenamiento entero en el cual se inserta y adquiere su verdadero sentido”.

“En lugar de requisitos de legitimidad del acto administrativo debemos hablar de requisitos de juridicidad y consecuentemente de control de juridicidad.” Domingo Juan Sesin, El Control Público, Nº 94.

<sup>3</sup> Suprema Corte de Justicia de Mendoza, en pleno – 08/03/00 – Expte. Nº 60.191 – País, Pedro Enrique c/ H. Tribunal de Cuentas de la Provincia s/ Acción Procesal Administrativa.

<sup>4</sup> Suprema Corte de Justicia de Mendoza., Sala I, 4/8/2003 – Expte. Nº 76.453 – TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE MENDOZA s/ Medida Autosatisfactiva, Revista del Foro de Cuyo Nº 58, pág. 89.

<sup>5</sup> Art. 182 Const. de Mendoza.

<sup>6</sup> Puede accederse a los sumarios de ambas sentencias en la página de jurisprudencia de la Suprema Corte de Mendoza ([jurmendoza.gov.ar](http://jurmendoza.gov.ar)), por aplicación de las carátulas “Vila c/ Mendoza” y “Banco de Mendoza c/ Mendoza”.

<sup>7</sup> El ámbito obedece al siguiente cuadro, preparado siguiendo criterios fijados por la doctrina comparada (Fuentes Vega Realidad y Racionalidad en el Control):

#### Cuadro anexo

##### Sector Público y Sector Privado

Los poderes públicos de la Provincia. Órganos extrapoder. Municipalidades Organismos Descentralizados	Entidades Públicas Estatales
Entidades establecidas bajo forma privada que administran fondos públicos estatales. Entidades establecidas bajo forma privada cuyo patrimonio es constituido mediante aportes del Estado Provincial o de Municipalidades. Entidades organizadas por el derecho público provincial como personas públicas no estatales. Entidades de economía mixta.	Zona de Confluencia
Sociedades comerciales y civiles Asociaciones y fundaciones Economías familiares	Entidades Privadas

<sup>8</sup> Dromi, Presupuesto y Cuenta de Inversión, Ed. Ciudad Argentina, 1997, pág. 163.

<sup>9</sup> Suprema Corte de Mendoza, in re De la Colina c/ Tribunal de Cuentas.

<sup>10</sup> *ARTÍCULO 46° Ley N° 3799 DE CONTABILIDAD*: Antes del 30 de abril de cada año para los Municipios y Administración Central y antes del 31 de marzo de cada año para la Dirección General de Rentas, Organismos Descentralizados, Cuentas Especiales y Otras Entidades, se formulará la Cuenta General del Ejercicio que deberá contener como mínimo los siguientes estados demostrativos:

- 1) De la ejecución del presupuesto con relación a los créditos, indicando por cada uno: a) Monto original, b) Modificaciones introducidas durante el ejercicio, c) Monto definitivo al cierre del ejercicio, d) Compromisos contraídos, e) Saldo no utilizado, f) Devengado, g) Liquidados y h) Residuos pasivos.
- 2) De la ejecución del presupuesto con relación al cálculo de recursos, indicando por cada rubro: a) Monto calculado, b) Modificaciones introducidas durante el ejercicio, c) Monto

definitivo al Cierre del Ejercicio, d) Monto recaudado, e) Diferencia entre el monto definitivo y lo recaudado.

- 3) De la aplicación de los recursos al destino para el que fueron instituidos, detallando el monto de las afectaciones especiales con respecto a cada cuenta de ingresos.
- 4) De las autorizaciones por aplicación del artículo 17.
- 5) Del movimiento de las cuentas a que se refiere el artículo 9°
- 6) Del resultado financiero del ejercicio, por comparación entre los montos de las prestaciones devengadas y las sumas percibidas
- 7) Del movimiento de fondos y valores operado durante el ejercicio en el cual se incluirá lo pagado por presupuesto.
- 8) De la evolución de los residuos pasivos correspondientes al ejercicio anterior.
- 9) De la situación del tesoro, indicando los valores activos pasivos y el saldo.
- 10) De la deuda pública, clasificada en consolidada y flotante, al comienzo y cierre del ejercicio.
- 11) De la situación de los bienes del estado, indicando las existencias al iniciarse el ejercicio.  
Las variaciones producidas durante el mismo como resultado de la ejecución del presupuesto o por otros conceptos y las existencias al cierre. (texto según ley 6372, art. 53. Inc. J).

<sup>11</sup> Toda persona que maneje (administre) caudales públicos viene obligada a rendir cuentas al Tribunal. Pues bien, tanto si no se cumple esta obligación como si es cumplida indebidamente por no resultar conforme la realidad de la cuenta con la justificación documental o con las normas jurídicas que regulan el manejo de los fondos públicos, se incurre en responsabilidad contable y esa responsabilidad es la que exige el Tribunal de Cuentas. Santiago Fuentes Vega – Realidad y Racionalidad en el Control del Sector Público.

<sup>12</sup> Suprema Corte de Justicia Mendoza., Sala II, 2/02/2001, en juicio “Silvano c/ H. T. de Cuentas, A. P. A.” Revista del Foro de Cuyo 48

<sup>13</sup> El Tratado de la Comunidad Europea al regular el Tribunal de Cuentas Comunitario (arts. 246 a 248) establece esta equiparación de modo tal que los integrantes del órgano de control son identificados en sus inmunidades con los integrantes de los Tribunales de Justicia conforme los privilegios que a estos confieren las naciones que integran la Comunidad