

LOS TRIBUNALES DE CUENTAS EN EL CONTROL DE LOS GASTOS PUBLICOS*

336.126.4/5

Por RUBEN C. A. CARDON

Sumario: I. Introducción.—II. El control de los gastos públicos.—III. Principales características del sistema.—IV. Legislación provincial en la materia.—V. Conclusiones.

I. Introducción

LA Contabilidad Pública, denominada asimismo Contabilidad de la Hacienda Pública o Contabilidad del Estado, ha sido objeto de consideraciones diversas tendientes a su definición.

Siguiendo a Bayetto, diremos que «es la disciplina que se ocupa de la economía de la "hacienda pública", cuyas operaciones estudia en conjunto y en detalle a los efectos de formular y perfeccionar, por vía racional y experimental, y con miras al

* Trabajo presentado por el autor al Primer Congreso Nacional de Entidades Fiscalizadoras realizado en la ciudad de Salta (Argentina), por intermedio del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Salta, que integra como miembro del mismo.

mejor cumplimiento de su fin, la doctrina administrativa de la misma» (1).

Siendo la contabilidad pública una rama o especialización de la Contabilidad General, tiende como ésta, a través del conocimiento teórico de la hacienda y la formulación de una doctrina económico-administrativa de la misma, a su posterior aplicación práctica, facilitando la organización y administración de la hacienda pública y la aplicación sistemática de los principios y preceptos de contralor inherentes a esta disciplina, a toda la actividad administrativa de aquel carácter.

Estrechos vínculos son los que mantienen con muchas otras disciplinas, particularmente con aquellas que en alguna forma se refieren a la sociedad política; así con el Derecho Constitucional, el Derecho Administrativo, el Derecho Civil, la Economía Política, la Política, las Fianzas, las Matemáticas, la Estadística. Pero la relación que de ello surge, a más de incompleta, de ninguna manera significa negar a aquélla un campo particular y exclusivo casi, de investigación y aplicación.

«Considérese, por ejemplo —como dice Besta— el presupuesto general del Estado, problema a cuya dilucidación concurren diversas ciencias; el Derecho Constitucional pondrá a salvo la sagrada facultad de los gobernados para consentir las entradas y señalar los límites a los gastos públicos; el Derecho Administrativo tratará de los funcionarios a que está confiada la ejecución del presupuesto; la ciencia de la Finanzas estudiará las varias fuentes de las entradas y las normas según las cuales se deben repartir los gastos públicos; pero solamente la Contabilidad Pública podrá analizar a fondo el presupuesto considerado como el instrumento más solemne de *contralor financiero*, estudiarlo en toda su estructura, así como en la forma en que obran sus variados mecanismos, los que por su íntimo nexo con las registraciones y los otros medios de contralor financiero, no pueden ser apreciados adecuadamente por otra disciplina que como la nuestra no se proponga investigar cómo aquéllos y éstos proceden» (2).

(1) BAYETTO, JUAN: *Temas de Contabilidad Pública*, fascículo I, Buenos Aires, 1949, página 5.

(2) BESTA, F.: *La Ragioneria*, vol. I, Milán, 1909; citado por ALBERTO ARÉVALO en *Contabilidad Pública*, Buenos Aires, 1959, p. 12.

Haciendo abstracción en consecuencia de las materias respecto a las cuales puede pedir o prestar colaboración a otras disciplinas, entran expresamente en el terreno reservado a la exclusiva y particular investigación y aplicación de la contabilidad pública, las siguientes cuestiones, que tienden a delimitar su objeto:

a) La valuación de las necesidades a satisfacer por el Estado durante un período de tiempo determinado y las erogaciones que ellas involucran, como así la estimación de los recursos que permitirán su atención;

b) La dinámica en el proceso de los ingresos y de los gastos, analizando la fijación, recaudación y centralización de los primeros, y el compromiso, el reconocimiento, la liquidación y el pago de los últimos, formulando al propio tiempo las cuentas que permitirán su juzgamiento;

c) La realización de todos los actos de conservación y disposición de todos los bienes susceptibles de posesión estatal, es decir, la administración del patrimonio estatal;

d) La formulación de la teoría del control de la gestión financiero-patrimonial de los entes públicos, proveyendo de los medios necesarios para su aplicación, controlando las operaciones de gestión ejecutiva y cuanto atañe a la forma de asegurar y hacer efectiva la responsabilidad de quienes intervienen en esa gestión.

De lo dicho se desprende que la contabilidad pública se divide en preventiva, ejecutiva y crítica, siendo esta última, si no la finalidad suprema de la materia como exageradamente se ha pretendido, indudablemente sí de trascendental importancia, dado que es precisamente por la cual, y por la comparación de las normas de procedimiento en vigor con la realidad —que se pone de manifiesto en la fiscalización concomitante de las operaciones o en el posterior análisis de las cuentas— se establece la legalidad y mérito de la gestión ejecutiva, trata en el momento oportuno de evitar desviaciones, demuestra los errores consumados y las infracciones cometidas, y aconseja los cambios de rumbo en materia administrativa y financiera.

No hemos de ocuparnos, fuera de lo ya expresado, de las dos

primeras divisiones, por resultar excesivo dentro de los escasos límites de este trabajo y no hacer a la finalidad del mismo, que tiende a circunscribirse a la tercera y, aún dentro de ella, específicamente al contralor que se ejerce por los organismos genéricamente denominados Tribunales de Cuentas.

II. El control de los gastos públicos

Como expresa Arévalo, «Inseparable de la administración ejecutiva de la hacienda pública e integrando dicha labor se desenvuelve el contralor de esa gestión» (3).

Tiene éste su origen en la propia organización institucional del Estado, según la que, el parlamento como representante de la voluntad soberana del pueblo y ejerciendo las funciones propias de órgano volitivo obra a modo de mandante del Poder Ejecutivo, quien resulta así un ejecutor de la voluntad previamente expresada por aquél y con cargo de rendirle cuenta y cuenta documentada de su cometido.

La extrema complejidad de la hacienda pública, motivada en sus especiales características y en su creciente y diversificada actividad, implica necesariamente la supervisión de su quehacer económico-administrativo, tendiente a impedir los actos perjudiciales de los encargados de la administración, y si se hubiesen producido, a descubrirlos con facilidad, rapidez y seguridad, determinando al propio tiempo las responsabilidades consiguientes.

Resulta por ello esencial, para el normal desenvolvimiento de la administración de la hacienda pública, una organización sistematizada y prolija de las medidas de contralor, en procura de asegurar no solamente el cumplimiento de los preceptos constitucionales y legales que la rigen, sino también, la exacta aplicación de los principios científicos y técnicos que deben orientar toda buena administración, en la totalidad de sus aspectos económicos, financieros y patrimoniales.

La necesidad imperiosa de organizar los medios conducentes a la más acertada fiscalización de los actos de la administra-

(3) ARÉVALO, ALBERTO: *Contabilidad Pública*, Buenos Aires, 1959, p. 47.

ción de la hacienda pública, se ha manifestado en todos los tiempos y en las partes en que ha existido el ente denominado Estado, aun en sus formas embrionarias.

«Los actos más importantes de los gobiernos —decía Cavour— son aquellos que se relacionan con el tesoro público, y, por lo tanto, deben ofrecer a los contribuyentes, que sacrifican parte de su riqueza en beneficio del Estado, la seguridad de que los dineros se recauden legalmente y se inviertan en sus verdaderos destinos» (4).

Iniciadas las etapas del contralor financiero en la formación técnica del presupuesto y en su discusión y sanción; se integra y complementa en las disposiciones de la legislación financiera y contable, en los regímenes de contrataciones y suministros, en la formación de los inventarios, en las leyes orgánicas y normas generales de administración; continúa y se intensifica por así decir en la ejecución de aquél, en la fiscalización concomitante de todo el proceso administrativo consiguiente; y concluye en el análisis posterior de la documentación que respalda este proceso, confrontando el hecho con el derecho, lo que es con lo que debiera ser, lo que se hizo con lo que debiera haberse hecho.

Es indudable que tales medidas de contralor adquieren mayor significación en los estados de gobierno constitucional representativo, en donde el gobierno es un mandatario del pueblo, al que debe rendir cuenta de sus actos. El pueblo, que es dueño y mandante de la hacienda, le dicta normas al poder administrador por medio de sus representantes a las que aquél deberá sujetarse estrictamente en su gestión económica-financiera.

De ahí que el control financiero ha de ser como lógica consecuencia más ordenado, más exigente y más responsable.

Es por ello precisamente, que en los estados modernos existe un doble interés en la fiscalización de los actos de la administración financiera y patrimonial de la hacienda pública. De un lado, es el propio poder administrador, que quiere asegurar la corrección de sus agentes en el manejo del cuantioso patrimonio estatal; de otro, el pueblo, o sea el titular de la hacienda, que directa o indirectamente le interesa fiscalizar la gestión de su mandatario y determinar su responsabilidad.

(4) CAVOUR: *Informe sobre el Proyecto de Ley Italiana* del 23 de agosto de 1853, citado por JUAN BAYETTO en *Apuntes de Contabilidad Pública*, fasc. I, p. 14.

De este doble interés y atendiendo a los órganos jurisdiccionales a quienes compete el contralor, surge la primera clasificación de los medios de contralor, que es a nuestro juicio la más importante, a saber: *contralor interno*, cuando está organizado por la administración en su propio beneficio, se concreta dentro de la misma rama ejecutiva y quien lo ejerce participa de dicha gestión o depende de los propios gestores, perteneciendo a su estructura; *contralor externo*, cuando está a cargo y es ejercido por un órgano separado de la administración activa y extraño a ella.

El primero lo llevan a cabo comúnmente llamadas Contadurías Generales, organismos dependientes del órgano controlado, y ejecutado con la misión específica de orientar su labor al par que darle aviso por anticipado de sus errores y desviaciones.

El segundo es ejecutado por los denominados Tribunales de Cuentas, órganos independientes del Poder Administrador, encargados de juzgar los actos realizados por quienes tienen a su cargo la administración propiamente dicha y determinar las responsabilidades consiguientes.

El control externo —dice Granoni— corresponde originariamente al pueblo, el cual puede realizarse directamente cuando el mismo vigila e investiga la administración financiera y patrimonial del Estado.

Es ésta la forma más primitiva y rudimentaria del contralor, y aunque no es dable asignarle una importancia superior a la que tiene, creemos que lejos de desecharse debiera estimularse, siempre que su actuación estuviera complementada con la intervención de otros órganos (5).

Esta forma de «contralor popular» ha sido trasladada a los representantes del pueblo en la generalidad de los países modernos, con lo que ha venido así a tomar la forma de contralor parlamentario o legislativo, al asignarse al parlamento la potestad de aprobar o desechar la cuenta general del ejercicio, vale decir, la rendición de cuentas que le formula el poder administrador, desde el momento que, realizándose la gestión administrativa, económica y financiera, a cargo y en representación

(5) GRANONI, RAÚL A.: *El control de los gastos públicos por los Tribunales de Cuentas*, Buenos Aires, 1946, p. 15.

del pueblo, es a él a quien se deberá rendir cuenta de la forma en que se efectuó.

La necesidad del contralor en el Estado moderno no viene a ser modificada por ello, excepto en cuanto sea para hacerla más exigente. Es así que bien puede decirse que en todo gobierno que se precie de su responsabilidad y en todo país que se precie de su libertad, el contralor es su norma y lo define. Es indiscutible, en consecuencia, que debe tenderse cada vez en mayor grado al perfeccionamiento y eficiencia de los órganos que lo realizan y al cumplimiento cada vez más acabado de sus postulados esenciales.

Sostiene Ruza, que la fiscalización parlamentaria es esencial en el sistema representativo de gobierno, en el cual, los que ejercen la soberanía popular, tienen el deber de controlar la inversión de los fondos públicos, siendo correlativo al derecho de autorizar los gastos, la facultad de conocer su inversión (6).

Emmanuele Besson, laureado por la Facultad de Derecho de París y destinatario calificado del premio Santour, que la Academia de Ciencias Políticas y Morales creó para el mejor trabajo sobre «Control de los gastos en Francia y en el extranjero», dice así: «Cualquiera que sea la organización de los poderes públicos, en una monarquía absoluta como bajo un régimen representativo, la gestión de la fortuna del Estado y, más particularmente, el empleo de los recursos anuales que el impuesto deduce sobre la riqueza de la nación, deben ser colocados bajo la vigilancia de un control atento, bajo la garantía de una contabilidad metódicamente ordenada. Toda gestión llama a un control, todo mandato desemboca en una rendición de cuentas. Este es un principio general, que gobierna con un rigor igual la conducta de las fortunas privadas y la administración de los dineros del Estado» (7).

Este ha sido precisamente el criterio adoptado en nuestro régimen constitucional, como lo explica su gran inspirador: «El poder de crear, de manejar y de invertir el Tesoro Público, es el resumen de todos los poderes, la función más ardua de la sobe-

(6) RUZA, ALEJANDRO: *Curso de Finanzas*, tomo IV, p. 321.

(7) BESSON, EMMANUELE: *Le controle des budgets en France et à l'étranger*, pp. 1 y 2, citado por VICENTE RIPA ALBERDI en el *Presupuesto y su control*, Buenos Aires, 1957, página 10.

ranía nacional. En la formación del Tesoro puede ser saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la seguridad nacional; en la elección y cantidad de los gastos puede ser dilapidada la riqueza pública, embrutecido, oprimido, degradado el país.»

«¿Cómo evitar que el Gobierno incurra en tales excesos al ejercer la soberanía del país delegado para crear el Tesoro y aplicarlo? ¿Hay garantías aplicables al remedio de esos abusos? ¿Cómo conseguir que los principios económicos y rentísticos de la Constitución prevalezcan en las leyes y en los actos del Gobierno, encargado de hacer cumplir la Constitución?»

«La Inglaterra ha encontrado ese secreto a costa de muchos siglos de experiencias dolorosas, y lo ha enseñado al mundo parlamentario; consiste en dividir el poder rentístico en dos poderes accesorios e independientes, a saber: el poder de crear los recursos y votar los gastos públicos, y el poder de recaudar, administrar y emplear esos recursos en los gastos designados. Al Poder Legislativo, órgano más íntimo del país, es delegado el ejercicio de la primera atribución, y al Ejecutivo el de la segunda por ser el Tesoro el principal medio de acción y de ejecución» (8).

Por eso es que se atribuye a los parlamentos la fijación del presupuesto anual de gastos de la administración y complementariamente, la aprobación de la cuenta de inversión. Esta atribución del parlamento, que resulta así ser originaria, se manifiesta en esencia por el examen de las cuentas generales de la administración facilitado en la práctica y hecho posible podríamos aún agregar, y tal cual las leyes pertinentes lo proveen adecuadamente, por las conclusiones de los otros órganos de contralor administrativo, interno y externo.

Pero, como fácilmente se desprende de ello, este control no puede ser especializado y técnico, primordialmente por la falta de capacidad adecuada de aquellos órganos para tal función. Además no puede ejercerse tampoco en forma preventiva y menos aún concomitante sobre la gestión del órgano administrativo, con relación a todos sus actos de ejecución del presupuesto de

(8) ALBERDI, JUAN BAUTISTA: *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina*, Buenos Aires, 1921, p. 210.

gastos y de recaudación de los ingresos, por una imposibilidad material, porque ello entorpecería la labor del Ejecutivo y porque conduciría a una lamentable confusión y conflicto de poderes, apartando al parlamento de su verdadera función.

Es así como, no pudiéndolo hacer en forma directa, se ha procurado arbitrar otros medios para vigilar su cumplimiento, siendo éstos la delegación de tales funciones en un órgano especializado completamente independiente de todos los poderes del Estado, en el que se centralizan las funciones propias del contralor de los ingresos y la inversión de las rentas públicas, que actúa en este sentido como delegado del parlamento y a quien debe informar sobre el resultado de tal fiscalización.

La integración de estos organismos es a veces en forma unipersonal —sistema sajón— puesto en práctica principalmente en Inglaterra y Estados Unidos, donde funcionan con el nombre de «Comptroller and Auditor General» y «Comptroller General», y en algunos países de América Latina en que el contralor se reorganizó bajo su influencia, denominados generalmente «Contralorías Generales», tales en Chile, Bolivia, Colombia, Venezuela y Puerto Rico y entre nosotros en la provincia de Río Negro.

Otras, en forma colegiada —sistema latino principalmente— donde reciben el nombre de «Tribunales o Cortes de Cuentas», adoptado entre otros por Francia, España, Italia, Bélgica, Alemania, Holanda, Portugal, Dinamarca, Egipto, Líbano, Israel, Canadá, Perú, Méjico, Cuba (antes del régimen de Castro), Brasil, Uruguay y Paraguay.

Es este último el sistema que rige en la República Argentina y, dentro de ella, en las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, Santiago del Estero, Tucumán, La Rioja, Mendoza, Salta, Jujuy, Chaco, Formosa, Misiones, La Pampa, Chubut, Santa Cruz, Neuquén y San Luis.

III. Principales características del sistema

Las ideas dominantes en el sistema tienden a concederle una existencia independiente de los poderes del Estado, particularmente del Ejecutivo, y establecer un mayor contacto con el Parlamento por medio de oportunas informaciones sobre la mar-

cha de la gestión administrativa, mientras ella se produce y al considerar la ejecución presupuestaria y la total gestión financiero-patrimonial de la hacienda.

La primera, cuya confrontación con las disposiciones constitucionales y legales que la sustentan haremos más adelante, tiende a rodear a tales organismos de las necesarias garantías en el proceso de fiscalización que realizan, que permitan un juicio exento de presiones e inquietudes que lo desvirtuarían totalmente.

Ello se consigue, entre otros medios, independizando del poder administrador tanto el nombramiento de sus miembros, como el desempeño de su gestión.

En cuanto al nombramiento de sus miembros, confiándolo directamente a otro poder: caso típico el de Bélgica en que son designados por la Cámara de Representantes. O bien estableciendo la intervención del Parlamento, tanto en esta etapa cuanto en su remoción; así en Inglaterra el Interventor y Auditor General (Comptroller and Auditor General) es nombrado por la Corona y no puede ser removido sino por el Rey a indicación de las dos Cámaras. Y en general la legislaciones que prevén el acuerdo del Senado en la designación de aquellos funcionarios y el juicio político o por jurados especiales para su destitución.

Ciertas legislaciones han procurado, al parecer muy especialmente, remarcar esta independencia, en términos que varían en grado o intensidad, pero que dan a entender con toda claridad el propósito perseguido. Así, el artículo 118 de la ley reglamentaria de la Corte de Cuentas de Alemania establece que ésta «es una autoridad suprema del Reich, independiente del Gobierno y exclusivamente sometida a la Ley». Según el artículo 120 de la Constitución Española, el Tribunal de Cuentas dependerá directamente de las Cortes (*). La ley orgánica de la Contraloría General de la República de Chile dispone que «es independiente de todos los Ministerios, autoridades y oficinas del Estado». La Ley Orgánica de la Hacienda Nacional de Venezuela erige a la Contraloría General como un «organismo administrati-

(*) La reciente Ley Orgánica del Estado del 10 de enero de 1967 establece que «Al Tribunal de Cuentas del Reino corresponde, con plena independencia...». (N. del A.)

vo autónomo». El artículo 266 de la Constitución de Cuba dispone que el Tribunal de Cuentas «sólo depende de la ley». La Constitución Brasileña lo erige como un organismo de «posición autónoma» según uno de sus comentaristas.

En cuanto al desempeño de su gestión, ésta se desenvuelve generalmente dentro del marco de la inamovilidad, a modo semejante de la que se establece para los miembros del Poder Judicial. En algunas legislaciones, la permanencia en el cargo de los integrantes del Tribunal es por un período fijo, establecido expresamente; en otras lo es mientras dure su buena conducta y capacidad, sin limitación de tiempo.

La segunda procura colocar al parlamento en condiciones adecuadas de poder conocer de cerca la gestión de la hacienda a cargo del administrador, lo que se logra eficazmente mediante el órgano de contralor delegado que le da cuenta en cada oportunidad de las transgresiones a la ley en que el administrador hubiera incurrido, y le informa del estudio en general que efectúa de la cuenta que rinde al cabo de cada ejercicio financiero, para que aquél en definitiva pueda aprobar o desaprobado esos actos.

Otro aspecto de singular trascendencia, y que tocaremos también muy someramente, es el relativo al alcance de la fiscalización, pues la amplitud o la limitación al campo donde este organismo actúe dará la pauta por sí sola de la importancia de su misión en la fiscalización de las operaciones de la hacienda.

En contralor para ser eficaz debe ser amplio; no puede restringirse de ningún modo, ni a ningún tipo de operaciones o actos mientras éstos afecten al Tesoro Público, ni a los organismos que lo administren cualquiera sea su organización, pues cualquier excepción resultaría arbitraria.

Refiriéndose a nuestra legislación nacional, ha dicho Bielsa que «no hay fuero ni jurisdicción, ni excepción que se oponga ante la atribución de contralor y examen y juicio de cuentas» del órgano jurisdiccional (9); conceptos éstos que fueron posteriormente precisados y ampliados al expresar que «el contralor

(9) BIELSA, RAFAEL: *Régimen Jurídico de la Contabilidad Pública*, Buenos Aires, 1955, p. 43.

financiero jurisdiccional que se ejerce por el Tribunal de Cuentas, sea éste nacional o provincial, debe comprender también a las entidades administrativas descentralizadas, debiendo ejercerse sobre las entidades autárquicas territoriales e institucionales» (10).

La doctrina es unánime en este sentido y lo es también la legislación, que da una amplitud sin limitaciones al contralor de legalidad sobre los actos de gestión ejecutiva de la hacienda —salvo casos excepcionales de validez discutibles—.

La institución del Tribunal de Cuentas, constituido así sobre la base de estos principios o caracteres predominantes, constituye en la doctrina y en la práctica, el modo más eficaz de lograr un efectivo y eficiente, al par que amplio control de los gastos públicos.

IV. Legislación provincial en la materia

La primera disposición orgánica sobre la materia en la Provincia de Salta ha estado contenida en la Ley de Contabilidad número 975 (original número 1043) sancionada el 30 de septiembre de 1916.

Las funciones de contralor estaban confiadas por ella a la Contaduría General de la Provincia, organismo éste que según el artículo 15 tenía como «de su especial incumbencia: 1) Intervenir en todo cuanto se relacione con la creación de obligaciones, percepción de las rentas fiscales y con su inversión».

Le competía además el examen y liquidación de todas las cuentas de la administración para comprobar su legitimidad y exactitud, como así si los gastos eran debidamente autorizados por la ley de presupuesto y suficientemente documentados; observar los libramientos de pago que importaren obligaciones no legalmente comprobadas y determinadas por dicha ley; conocer e informar en toda propuesta, contrato, enajenación, adquisición o transacción que se verificare.

Es decir, se daba a la Contaduría General las atribuciones y deberes inherentes al órgano de control interno de la hacienda pública.

(10) BIELSA, RAFAEL: *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, 1955, tomo II, p. 466.

Pero no era este exclusivamente su papel, sino que también se le encargaba el control externo al disponerse simultáneamente atribuciones propias de los tribunales de cuentas. Así por el inciso 5.º del artículo 15 debería «exigir la rendición de cuentas de las reparticiones, agentes, empleados o particulares que por leyes de creación o por comisiones especiales y transitorias administren o perciban de cualquier forma, intereses y dinero del Estado».

El artículo 16 le facultaba a su vez a observar especialmente «las cuentas de cualquier funcionario, particular o asociación que perciba fondos del Tesoro para invertirlos en los objetos que se relacionan y que no fueren presentadas debidamente comprobadas». Y el artículo 120 le permitía también «en el caso de morosidad en la rendición de cuentas» exigir y compeler de oficio a su presentación, mediante el requerimiento conminatorio y la suspensión de empleo y privación de sueldo con aprobación del Poder Ejecutivo, e imposición de multa de 50 dólares $\frac{2}{n}$ a 500 dólares $\frac{2}{n}$.

Los artículos 106 y a 113 de la ley se refieren específicamente al trámite de las rendiciones de cuentas y la competencia de la Contaduría General, deduciéndose de ello lo limitado de la función de contralor que se le daba, pues los reparos que pudieran formular a tales rendiciones, no le facultaba a efectuar cargos, sino tan sólo a comunicarlos al Ministerio de Hacienda para que el mismo dictare la resolución que corresponda.

En cuanto a la designación del Contador General participaba de ciertos caracteres que tendían a asegurar su independencia del Poder Administrador y la eficacia de aquella misión de contralor. Así, según el artículo 30, su nombramiento «será hecho por el Poder Ejecutivo con acuerdo de la H. Cámara de Diputados», siendo inamovible mientras dure en el buen desempeño de sus funciones y requiriéndose para su remoción el acuerdo de la misma Cámara.

Con fecha 20 de julio de 1948 se promulga la Ley número 941, por cuyo artículo 124 se deroga aquélla y toda otra disposición que se oponga a lo en ella prescripto.

Esta nueva norma en materia de contabilidad pública produce un notable vuelco con relación a la contenida en la ley derogada

y significa un gran paso adelante, pues los treinta y dos años transcurridos desde la sanción de aquélla habianse traducido en no pocos adelantos de la ciencia contable, particularmente referida a la hacienda pública, como así nuevos procedimientos y nuevos criterios de interpretación daban un mayor sentido y una importancia cada vez más creciente a la intervención de los órganos de fiscalización en el manejo de la cosa pública.

Aparte de las importantes variantes introducidas en materia de estructura presupuestaria y régimen del ejercicio financiero, de la claridad y concisión de las disposiciones dadas con relación a la gestión del ejercicio, contabilidad general, clausura del ejercicio y cuenta de inversión, la nueva ley trae innovaciones fundamentales en la organización y funcionamiento de la Contaduría General de la Provincia y en especial con relación a su jurisdicción y competencia.

Este organismo pasa así a constituir un cuerpo colegiado, integrado por tres Contadores Mayores, uno de los cuales será su Presidente; pero la ley retrocede con respecto a la anterior en cuanto a las características que rodean la designación de estos funcionarios y su permanencia en el cargo.

En la Ley número 975 la designación del Contador General participaba de ciertos caracteres que tendían a asegurar su independencia del Poder Ejecutivo y la eficacia y continuidad de su misión de contralor, al requerir como dejamos dicho el acuerdo de la Cámara de Diputados tanto para su designación como para su remoción y al establecer la inamovilidad en el cargo.

La Ley número 941/48 no contenía ninguna disposición en este sentido, disponiendo solamente que la designación de los Contadores Mayores se haría por el Poder Ejecutivo.

La Ley Provincial contiene básicamente las mismas previsiones que la Ley Nacional de Contabilidad número 12.961, de 1947. Lo mismo sucede con la posterior Ley Provincial—modificatoria de aquélla—número 705, de 1957, que sigue también los lineamientos de la Ley Nacional número 23.354, de 1956, que modificó la Ley número 12.961, de 1947. Vale decir, en resumen, que las normas legales vigentes en la provincia de Salta en materia de contabilidad pública, son similares en forma y sustancia a las que rigen en el orden nacional.

Aparte de la discusión de índole constitucional relativa a la designación de funcionarios de la administración por el Poder Ejecutivo con acuerdo de una u otra Cámara Legislativa —generalmente ya aceptada o al menos acatada por la doctrina— la variante hacía perder a la institución un ingrediente de suma importancia dentro de los necesarios para que el órgano de contralor de los gastos públicos mantenga su independencia del controlado.

La Contaduría General estaba organizada por lo demás para cumplir funciones no sólo de control interno, sino también de control externo delegado, participando de especiales características que la asimilaban en este sentido a los Tribunales de Cuentas, y extendiendo dicho contralor a toda la administración general del Estado, tanto centralizada como descentralizada.

El capítulo V legislaba sobre la naturaleza del «responsable» el alcance de su «responsabilidad» y la obligación de «rendir cuenta». El capítulo VI lo hacía sobre el «juicio de cuentas» y el «juicio de responsabilidad».

Esta última venía a ser una figura nueva, no contenida en ninguna disposición legal anterior, que tiende a extender la responsabilidad de los agentes de la administración más allá de la derivada del examen de la cuenta y que pueda no derivar de ella, emergente de cualquier perjuicio pecuniario al fisco.

La reforma constitucional acaecida en el año 1949 introdujo en su artículo 30 una institución nueva, al establecer que «Los poderes públicos y las reparticiones públicas autárquicas deberán someter anualmente sus cuentas al examen y aprobación de un "Tribunal de Cuentas", formado por tres miembros: dos contadores o doctores en ciencias económicas y un abogado designados por el Poder Ejecutivo, con acuerdo del Senado, los que solo podrán ser removidos por las causas y en la forma establecida para los jueces inferiores».

Esta Disposición establecía asimismo que toda inversión de fondos aprobada por el Tribunal de Cuentas responsabilizará personalmente a sus autores, como así que una ley orgánica reglamentaría su funcionamiento. El artículo 181 por su parte extendía las atribuciones de contralor financiero de aquel organismo a los municipios.

«Como una conquista importante —decía en ese entonces del convencional J. Armando Caro— se crea un Tribunal que estará integrado por funcionarios técnicos, inamovibles, para que tome a su cargo el contralor financiero de toda la administración pública» (11), lo que resume lo trascendente que se consideraba esa medida.

Pero esta prescripción constitucional no llegó a concretarse en la práctica, pues en el breve lapso de su vigencia no se dictó la ley orgánica que debía reglamentar su funcionamiento, con lo que continuó el sistema contenido en la Ley número 941/48.

Con fecha 22 de noviembre de 1957 la Intervención Federal en la Provincia dicta el Decreto-Ley número 705 por el que se modifica substancialmente algunos aspectos de la ley precitada y en lo que nos interesa particularmente «creando el Tribunal de Cuentas que tendrá a su cargo el contralor externo de la hacienda pública» y «reestructurando la Contaduría General de la Provincia, a quien queda reservado el control administrativo interno, como órgano dependiente del Poder Ejecutivo». Se ha corregido así el problema tan debatido y criticado unánimemente por la doctrina que presentaba la ley anterior al mantener en un solo organismo las funciones de contralor interno y externo delegado, creándose el Tribunal de Cuentas como organismo autónomo e independiente de todos los poderes del Estado, integrado por tres miembros nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado, inamovibles mientras dure su buena conducta y capacidad y estando sujeta su remoción al procedimiento establecido para los magistrados del Poder Judicial.

Quedó asegurada al propio tiempo la absoluta independencia de este órgano, además de por las causales señaladas, por la incompatibilidad para el ejercicio de la profesión de sus miembros y de toda otra actividad rentada excepto la docencia, por su remuneración equiparada a la de los jueces de Primera Instancia (*) y por la prohibición de su desempeño por personas inhibidas en estado de quiebra o concursadas civilmente.

Sus atribuciones específicas están contenidas en el artículo 81, según el que le corresponderá: ejercer el control externo de la

(11) *Diario de Sesiones de la Asamblea Constituyente de 1949*, p. 75.

(*) Hoy a los camaristas por Ley número 4.514, de 1972. (N. del A.)

marcha general de la administración provincial —entre las que se encuentran las entidades descentralizadas— y las haciendas paraestatales; la fiscalización y vigilancia de todas las operaciones financiero-patrimoniales del Estado; el examen y juicio de las cuentas de los responsables; la declaración de responsabilidad y formulación de cargo cuando corresponda; informar la cuenta general del ejercicio; fiscalizar las empresas del Estado.

Agrégase a ello por el artículo 82 el análisis de todos los actos administrativos que se refieren a la hacienda pública y la facultad de observarlos cuando contraríen o violen disposiciones legales o reglamentarias; el mantener delegaciones en la Contaduría General y en cada contaduría central para seguir el desarrollo y registro de las operaciones financiero-patrimoniales de su jurisdicción; el requerir con carácter conminatorio la rendición de cuentas; y el traer a juicio de responsabilidad a cualquier estipendiario de la provincia.

O sea, que el Tribunal de Cuentas así constituido ejerce a través de la organización que su Ley Orgánica ha previsto y el ejercicio pleno de sus atribuciones que el cuerpo ejerce sin retaceos y sin interferencias extrañas de ninguna naturaleza, un amplio contralor de legalidad sobre todos los actos que afecten a la hacienda pública —que es la esfera en que ha sido circunscrita su competencia— mediante la observación de todos los actos que contraríen o violen disposiciones legales o reglamentarias, cuyo efecto es la paralización y suspensión del trámite del acto en todo o en la parte observada, siendo necesario un acto expreso de insistencia reservada en forma exclusiva a los poderes del Estado dentro de sus respectivas jurisdicciones, para proseguir el trámite de aquél, circunstancia ésta que deja expedita la vía de la comunicación a la Legislatura con sus naturales implicancias de naturaleza política.

El propio Tribunal de Cuentas que está sometido para los actos de administración relacionados con la ejecución de su presupuesto de gastos, al contralor de un funcionario designado por el Senado, tienen también aquella facultad de insistencia.

El ejercicio de aquel contralor está complementado con las otras medidas que la ley autoriza y que han sido sumariamente

transcriptas, entre las que se debe destacar el establecimiento de delegaciones o fiscalías permanentes o transitorias en los organismos tanto centralizados como descentralizados de la administración, en las empresas del Estado y en las haciendas paraestatales, por medio de las que y a través de su intervención y vigilancia se sigue el desarrollo de su gestión, se practican arqueos y verificaciones y se produce la información necesaria para que pueda actuar el Tribunal efectuando el análisis pertinente; observando el proceso que no se ajuste a las normas legales de aplicación y sometiendo bajo su jurisdicción a sus administradores.

V. Conclusiones

En este sentido cabe destacar que el contralor se ejerce en todo el ámbito de la administración provincial, tanto centralizada como descentralizada, con la única excepción del Banco Provincial de Salta, donde existe un problema de interpretación de una disposición contenida en su Carta Orgánica, que tiende erróneamente a nuestro juicio a retacear una fiscalización imprescindible en el manejo de los bienes del Estado, cualquiera sea la jurisdicción a que estén afectados (*).

Es nuestra opinión, que las normas y procedimientos de contralor establecidos en las disposiciones legales y reglamentarias vigentes y ejecutados por los órganos pertinentes—particularmente por su ubicación institucional por el Tribunal de Cuentas—resultan un eficaz elemento para refrendar el digno comportamiento de los servidores públicos, contribuyendo al propio tiempo a crear y mantener un ambiente de corrección en los actos de la administración y de acatamiento a aquellas otras normas que sustentan y sirven de estructura y basamento al estado moderno.

Se ha dicho y con razón referido a cierta etapa del contralor, que la finalidad fundamental que éste persigue no es tanto descubrir irregularidades, como contribuir a la formación y mantenimiento de ese clima de corrección y acatamiento—siendo nuestro pensamiento que tal criterio puede bien ser extensivo a todas

(*) Ello está actualmente superado con el dictado del Decreto número 12.858, del 16 de marzo de 1938, que corroboró nuestra opinión. (N. del A.)

las formas y etapas del contralor—lo que resulta fácil advertir ante la experiencia demostrativa de la sujeción creciente de los órganos administrativos a las normas de control establecidas, entre ellas, la presentación de arqueos de fondos y valores, las comunicaciones referentes al movimiento de bienes patrimoniales, la presentación de rendiciones de cuentas, el suministro de informaciones, la colaboración en las actuaciones sumariales, la observación de las instrucciones impartidas relativas a diversos aspectos de su gestión vinculadas a la gestión haciendal, en la solicitud constante de asesoramiento a que se somete cuestiones que habrían de derivar en actos administrativos, en suma, en la sujeción y aceptación de observaciones y a la formulación de medidas que tienden a ampliar cada vez más el ámbito del contralor y hacerlo más estricto y más efectivo.

Carecería de lógica pretender argumentar que la sola existencia de los órganos de contralor harían desaparecer el error, la irregularidad o la incorrección; pero es indudable que el conocimiento por parte del agente de la vigilancia que en las diversas etapas de su gestión se ejerce por aquél, le hacen actuar con mayor diligencia, con mayor celo, con mayor eficacia, con mayor idoneidad y con mayor rectitud.

Como la actuación del organismo de fiscalización, por otra parte, no es sólo de presencia, sino de vigilancia activa, actuando en la esfera previa, concomitante y posterior, a la gestión de todos los actos que afectan a la hacienda pública, no queda prácticamente momento alguno en la dinámica del ingreso y del gasto público sin fiscalizar, de donde su accionar se torna pleno y altamente eficaz.

La autonomía del Tribunal de Cuentas, finalmente, su ubicación separada de la administración activa, su absoluta independencia de todos los poderes del Estado, su sujeción única a la ley, la inamovilidad de sus miembros, son además atributos que aseguran una libertad de expresión y de juicio de ponderable valor, que hacen de esta institución una necesidad impostergable en los estados modernos para asegurar una regular administración del Tesoro Público, constituyendo así, como se ha dicho con significativas palabras, «la más preciosa garantía del régimen constitucional contemporáneo».

