

EL CONTROL CONCOMITANTE EN LA HACIENDA PUBLICA
DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

POR

CR. RUBEN MARIO DE LUCA
CONTADOR FISCAL DELEGADO
CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA

LA PLATA, MAYO DE 1984.-

CAPITULO I - LAS CONTADURIAS GENERALES

1.- Origen y evolución

A partir del momento en que los primeros colonizadores, en nombre y representación del Rey de España, se asentaron en territorios rioplatenses, comenzó un proceso de ordenamiento general que abarcaba -además de los aspectos vinculados con el gobierno, la seguridad y la justicia- a las acciones relacionadas con la economía y las finanzas, actividades condensadas en lo que por entonces se denominaba la Real Hacienda de Indias.-

Naturalmente, el incipiente desarrollo de la metrópolis, exigía una estructura administrativa sencilla que se apoyaba en la legislación y la jurisprudencia que regía en España, ordenada mediante una recopilación conocida por el nombre de Leyes de Indias.-

Por imperio de ese original ordenamiento, nacieron las primeras Contadurías Mayores de Cuentas y las Cajas Reales, Organismos que -bajo la conducción de los llamados Contadores y Tesoreros reales- constituyen la primera expresión de las actuales Contadurías Generales y Tesorerías Generales, así concebidas desde las primeras estructuras funcionales de los gobiernos patrios.-

Hacia fines del siglo XVI aparecen los primeros Tribunales de Cuentas, estructurados como órganos dependientes de los Virreinos de Nueva España, Perú y Nueva Granada, aunque coexistían -en esa organización funcional- los llamados Contadores Reales dependientes del Rey de España, quien estaba representado en las colonias por el Consejo de Indias.-

En lo que concierne al aspecto normativo y con relación a la gestión de los distintos órganos de administración que existían en la época colonial, aparece como uno de los primeros antecedentes la Ordenanza dictada por el Rey Felipe III en agosto de 1605, cuyas disposiciones se incluyen en las Leyes de Indias; precisamente, en el libro octavo se consignaban las normas referidas a "Las Contadurías de Cuentas y sus Ministros, los Contadores de Cuentas y los Ordenadores, los Tribunales de Hacienda Real, los Oficiales Reales y Contadores de Tributos, los Tenientes y Guarda Mayores, las Cajas Reales, los libros Reales y la administración general de la Real Hacienda" (1).-

Un breve análisis de ese conjunto de normas, demuestra con claridad la existencia y reglamentación de las principales funciones que se cumplen en la actual Administración Pública, ya///

-0-0-0-0-

(1) "Sesquicentenario de la Contaduría General y Tesorería General de la Provincia de Buenos Aires".- La Plata, 1971.-

///que los entonces Contadores de Cuentas, Tribunales de Hacienda Real, Contadores de Tributos y Guarda Mayores de las Cajas Reales, identifican sin duda a los actuales Contadores Generales, Tribunales de Cuentas, Directores Generales de Rentas y Tesoreros Generales respectivamente, mostrando -incluso- un incipiente grado de especialización técnica al diferenciar funciones de registro contable (Contadores de Cuentas) con aquellas referidas a la administración tributaria (Contadores de Tributos).-

Asimismo, es admirable observar la minuciosidad de dicha reglamentación, pues no sólo trataba aspectos vinculados a las facultades, obligaciones y responsabilidades de los mencionados funcionarios de la Real Hacienda, sino que definía las clases y características de los libros que debían llevarse, estableciendo una verdadera metedización de la contabilidad pública en una demostración plena del orden administrativo que imperaba en la época y la importancia que se daba a la contabilidad y a las rendiciones de cuentas; esas pautas regían a la organización en su conjunto, pues debían detallarse todas las operaciones con el fin de permitir el posterior análisis y control de las mismas por parte de Su Majestad.-

Si bien las principales disposiciones reglamentarias que contenían las Leyes de Indias perseguían un claro objetivo contable, se advierte también la existencia de normas que aseguraban el ejercicio del control, ya que proveían la realización de "arques y visitas", perfecta alusión a lo que hoy se denomina genéricamente como auditoría contable y, en particular, a los procedimientos usualmente aplicados en esa materia (compulsas, verificaciones, arques, relevamientos físicos, inspecciones, etc.-).-

Aparecen entonces dos funciones sustanciales cuyo ejercicio correspondía a las llamadas Contadurías de Cuentas, es decir, las relacionadas con el registro de operaciones en los libros reales (funciones de registro) y las vinculadas a la fiscalización mediante "visitas y arques" (funciones de control), ambas ejercidas con criterio centralizador y en grado de dependencia directa con el máximo nivel jerárquico de la Hacienda Real (Consejo de Indias).-

Al organizarse el Virreinato del Río de la Plata, se estableció un ordenamiento administrativo sensiblemente diferente al que imperaba en los restantes Virreinos, ya que la aplicación de un conjunto de normas conocidas con el nombre de Real Ordenanza de Intendentes, dió lugar a una división territorial que podría considerarse como la primera expresión de federalismo, pues los Gobernadores Intendentes se constituían en autoridad competente en el ámbito jurisdic//



///cional que respectivamente tenían asignado, y sus poderes e facultades se extendían a todos los aspectos relacionados con el ejercicio del gobierno, vale decir, atendían todo lo inherente a la justicia, la seguridad y la administración.-

El mencionado régimen de Intendencias previó la actuación de Ministros Contadores y Ministros Tercereros en cada jurisdicción, actuando en carácter de titulares de dos Organismos semejantes a las antiguas "Contadurías Reales de Cuentas" y "Cajas Reales", las que caracterizaban a la primera organización de la Hacienda Real en los restantes Virreinos.-

Sin embargo, se advierte una peculiaridad organizativa en el nuevo régimen y la misma consiste en la constitución de tales "Contadurías de Cuentas" a nivel jurisdiccional, es decir, en cada Intendencia donde se las denominaba "Contadurías Mayores"; paralelamente se instauraba un Organismo similar, aunque de nivel superior, que abarcaba a todas las dependencias del Virreinato y que era reconocida con el nombre de "Contaduría General del Ejército y la Real Hacienda de todo el Virreinato", con lo que se establecía un grado de subordinación de aquellas hacia ésta.- El mismo sistema se aplicaba en el caso de las Tesorerías, constituyéndose las Tesorerías Mayores de cada Intendencia y la Tesorería General del Virreinato.-

De ello se infiere que las funciones de registro contable que estaban a cargo de la Contaduría General se ejercían en forma sintética, siendo analíticas o con mayor grado de detalle las que se cumplían a nivel de Contaduría Mayor; igualmente, las funciones de control se verificaban en ambos niveles aunque con diferente alcance desde el punto de vista jurisdiccional, ya que aquellas fiscalizaban la actividad que desarrollaban las Contadurías Mayores y éstas dirigían el control hacia las Contadurías y Tesorerías de provincias (subdivisión territorial y jurisdiccional de las Intendencias) y hacia las denominadas "ferreñas" (receptorías y delegaciones de Tesorería de menor importancia y/o periféricas).-

Con esa organización funcional, aparecen nuevas funciones cuyo ejercicio era competencia de la Contaduría General ya que, debido al grado de supervisión y coordinación que implícitamente le reconocía el nuevo ordenamiento respecto a las Contadurías Mayores; dichas funciones consistían en el otorgamiento de las facultades de interpretar normas, de dictar instrucciones y de asesorar a los niveles inferiores de su dependencia.-



///

Queda entonces reseñado el proceso evolutivo que caracterizó el funcionamiento de la Contaduría General y de las Contadurías Mayores en la época colonial desde la creación de los primeros Virreinos hasta la organización del Virreinato del Río de la Plata, y que representa el antecedente más inmediato de la organización de la Administración Pública en los gobiernos patrios hasta desembocar en la actual organización y funcionamiento de la misma.-

2.- Organización de la Hacienda Pública a partir de 1810.-

Resulta válido interpretar que, el ajustado funcionamiento que mostraban las estructuras administrativo-contables en la época colonial, el profundo conocimiento del conjunto de normas que se aplicaron durante tan prolongado período por parte de los funcionarios, y la natural predisposición del ser humano de reaccionar al cambio brusco e inmediato del ordenamiento que le regía, hayan sido las causas por las cuales la organización de la Hacienda pública no efeciera cambios sustanciales luego de los acontecimientos de mayo.-

Pese a ello, la Junta Grande adoptó -en enero de 1811- una decisión que, pese a no tener trascendencia en cuanto al aspecto organizativo, representó la virtual independencia del país desde el punto de vista administrativo; dicha medida consistía en aprobar lo resuelto poco antes por Juan José Castelli, conforme a lo cual se suprimía el triplicado del "libro de cuentas y razón de cajas reales", es decir, los registros contables y la rendición de cuentas que se remitía a España a los fines del control de las actividades económico-financieras y administrativo-contables que se desarrollaban en las colonias.-

Si bien, hasta 1820, la estructura orgánica de la Hacienda pública se mantuvo siguiendo las pautas generales que se habían establecido en la época colonial, se dispuso -en 1812- la supresión transitoria de la Contaduría General y la transferencia de sus funciones y facultades al Tribunal de Cuentas, Organismo que tomó a su cargo las principales funciones de administración, absorbiendo -incluso- las acciones vinculadas al registro contable de operaciones y al ejercicio del control.-

Esa modificación estructural se complementaba con una norma reglamentaria que -de alguna manera- hacía perder jerarquía a los Organos de administración fusionados al Tribunal de Cuentas, ya que por dicha reglamentación se establecía que "el Secretario de Hacienda no podrá enterpear, modificar e trabar los pagos e libramientos decreta///

///tades per el Director Supremo, los que deberán cumplirse con fidelidad por la Tesorería Principal del Estado, quedando rigurosamente prohibida otra vía de pago" (1).-

Es obvio que la disposición transcripta revela dos características verdaderamente representativas del convulsionado panorama político que se observaba en la época, las que se transmitían al ordenamiento administrativo, a saber: discrecionalidad absoluta de la autoridad política y limitación al ejercicio del control, todo ello con un grado de autoritarismo tal que servía para definir una excesiva centralización ejecutiva en materia financiera.-

3.- Reforma del ordenamiento administrativo y financiero en la Provincia de Buenos Aires.-

Con la derrota sufrida por el Gral. Rondeau, Director Supremo, en la batalla de Cepeda y la consiguiente renuncia de éste al mencionado cargo, producida el 11 de febrero de 1820, se produce en la Provincia de Buenos Aires una sustancial transformación política, respaldada por distintos pactos y acuerdos que significaron -a la postre- "la piedra fundamental de la organización federal argentina" (2).-

En tal sentido, el destacado constitucionalista Agustín de Vedia asegura que "con la elección de las autoridades políticas, luego de los actos de febrero de 1820, había nacido la propia Provincia de Buenos Aires que, si bien presentaba una inconfundible personalidad social y determinada organización administrativa, carecía de organización política, con legislatura y gobernador, que otras provincias tenían" (3).-

Al asumir el Gral. Martín Rodríguez la gobernación provincial, el 28 de septiembre de 1820, contando con la colaboración del Ministro de Hacienda D. Bernardino Rivadavia, se inicia un profundo proceso de transformación de la Hacienda pública con implicancias sumamente positivas para las finanzas de la provincia y la economía del país.-

Corresponde tener presente que, la subdivisión de la campaña bonaerense en tres departamentos, la eliminación de múltiples cuerpos privilegiados y dotados de diversas prerrogativas según el sector o grupo de intereses que representaban, y la creación de impor///

—o—o—o—o—o—o—o—o—o—

(1) obra citada.-

(2) "Constitución de la Prov. de Buenos Aires; supervisión, reseña histórica y comentario", J.C. Pereira Pinto, N. Danielián y Rubén E. Grego, Ed. Abeledo Perrot, 1982.-

(3) "Derechos Constitucional y Administrativo", Buenos Aires, Ed. Macchi, 1963.-

///tantes Instituciones financieras y de regulación económica -entre las que figura el Banco de la Provincia de Buenos Aires, primera entidad de ese género que se constituyó en el país-, permitieron consolidar la situación económico-financiera del primer Estado argentino.-

Sin embargo, esa consolidación se alcanza en plenitud merced a la reestructuración operada en la Hacienda Pública a través del Decreto de fecha 28 de agosto de 1821, por el que se crean tres "únicas oficinas" encargadas de la administración, conservación y recaudación de las rentas públicas.-

Dichas oficinas eran la Contaduría General de la Provincia, la Tesorería General de la Provincia y la Receptoría General de Impuestos, las que aún subsisten con la única modificación de la denominación de la última que, en la actualidad, funciona como Dirección Provincial de Rentas.-

En cuanto a la reforma aludida, cabe hacer notar que su esencia está representada por la centralización y metedización de las funciones más relevantes de la Administración pública, es decir, el registro y control de operaciones, el movimiento de fondos y la recaudación tributaria.-

Paralelamente, por un decreto posterior, se dispuso la abolición de las antiguas Contadurías Mayores que actuaban a nivel jurisdiccional, conservando las principales características operativas que se les habían asignado en la época del Virreinato; de esa manera quedó cortada definitivamente el cordón umbilical que unía a la Hacienda pública nascente con el régimen administrativo impuesto por las leyes de Indias y por las normas que le servían de complemento.-



CAPITULO II - LA CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

1.- Organización y funciones al momento de su creación.-

Por el mismo decreto que establecía su creación, se determinaban las funciones que les estaban asignadas a la Contaduría General en el nuevo ordenamiento administrativo, aunque la definición de las mismas sólo se hacía en forma genérica, pues tenía la responsabilidad de "liquidar todas las acciones activas y pasivas, intervenir en todas las recetas y pagos del Tesoro, y arreglar y metodizar el establecimiento y cobranza de los impuestos directos e indirectos" (1).-

Obrviamente, las funciones relativas a la guarda y custodia de los caudales públicos y la efectivización de los cobros y pagos con cargo al Tesoro se cumplían por intermedio de la Tesorería General, mientras las acciones referidas a la percepción de impuestos constituía competencia exclusiva de la Receptoría General de Impuestos.-

Conforme a esa organización primaria, la Contaduría General tenía a su cargo el registro contable de las operaciones, el control del movimiento del Tesoro y la provisión de normas de procedimiento en materia tributaria.-

Asimismo, mediante decreto fechado el 8 de mayo de 1822, el Gobierno bonaerense estableció un régimen de rendiciones de cuentas, asignándose a la Contaduría General de la Provincia la facultad de requerir su presentación y el juzgamiento inicial de responsabilidades en el caso de los administradores de caudales públicos; idénticas atribuciones se concedió a la Receptoría General de Impuestos cuando se trataba de contribuyentes y recaudadores.-

Como complemento de tales medidas y dentro de la sistematización organizativa instaurada por dicho decreto, se instituyó el Tribunal de Cuentas que era presidido por el Ministro Secretario de Hacienda e integrado por el Contador General y el Tesorero General.-

La razón de tal creación estaba dada por la necesidad de crear un órgano de alzada para resolver en definitiva los juicios de responsabilidad que se originaban en el análisis de cuentas que realizaba la Contaduría General, siendo de destacar que dicho Organismo había sido una importante institución colonial y sus orígenes se remontan al año 1767 (Tribunal Mayor de Cuentas), habiendo sido disuelto por el Gobierno de Martín Rodríguez mediante el citado decreto del 28 de agosto de 1821; el mismo gobierno, pocos meses después volvió a instaurarlo con semejantes funciones a las que ejercía en el siglo anterior.-



(1) Obra citada.-

///

En lo que concierne a la organización funcional de la Contaduría General, corresponde señalar que -a través de los primeros decretos de implementación del nuevo ordenamiento de la Hacienda Pública- se determinaban los cargos asignados al citado Organismo para el cumplimiento de su misión específica, observándose la existencia de Contadores Liquidadores y Oficiales Escribientes como colaboradores directos del Contador General; sin embargo, no se especificaban -en la respectiva norma reglamentaria u orgánica- las principales características de las tareas que debían ejecutar dichos funcionarios, ni las responsabilidades que de ellas derivaban.-

2.- Facultades y funciones de origen constitucional.-

Desde el año 1821, año de creación de la Contaduría General de la Provincia, hasta la sanción de la primera Constitución Provincial, se sucedieron numerosos gobiernos y otras tantas reformas administrativas, las que no alcanzaron a introducir modificaciones esenciales en el funcionamiento del Organismo ni a la organización de la Hacienda pública en general.-

En la primera Constitución de la Provincia de Buenos Aires, sancionada en 1854, se incluían normas que impertaban una verdadera reestructuración administrativa, toda vez que a través de ellas se otorgaba jerarquía de orden constitucional a tres Organismos fundamentales de la Hacienda Pública provincial: la Contaduría General, la Tesorería General y el Tribunal de Cuentas; en mérito a ello, las funciones que dichos Organismos cumplan desde entonces se apoyan en preceptos de naturaleza constitucional y las respectivas competencias de los mismos alcanzan a los tres Poderes del Estado.-

Como complemento de dichas normas constitucionales, se dictó a fines de 1857 el reglamento de la Contaduría General; éste viene a representar la primera organización formal y funcional del Organismo y por ese medio se definen cinco Reparticiones a cargo de otros tantos Contadores Mayores, quienes se constituyen así en los colaboradores inmediatos del Contador General.-

Sobre ese particular, es importante señalar que esa organización primaria subsiste en la actualidad aunque modificada en su mecánica operativa, ya que los Contadores Mayores -en número de cinco- se desempeñan como cuerpo consultor y con referencia a todas las materias que hacen al desenvolvimiento de la Hacienda Pública y al máximo nivel de autoridad dentro del Organismo, por lo que resulta:///

—o—o—o—o—o—o—o—o—o—o—

///obvio destacar el alto grado de capacidad, especialidad técnica y experiencia que se requiere para acceder a tales cargos.-

En lo que concierne a la designación del Contador y Sub Contador General de la Provincia, la Constitución provincial vigente (aprobada el 29/XI/34) ha mantenido la mecánica tradicional, estableciendo esa ley fundamental que dichos funcionarios son designados por el Poder Ejecutivo en función de las ternas alternativas emanadas del H. Senado, y la duración de los mandatos ha quedado fijada en cuatro años, con posibilidad de ser reelegidos; la misma mecánica de designación y permanencia en el cargo rige para el caso del Tesorero y del Sub Tesorero General de la Provincia.-

Distinta es la metodología impuesta por la Constitución provincial para la designación de los miembros del H. Tribunal de Cuentas, pues -en este caso- tanto el Presidente (abogado) como los cuatro Vocales (contadores públicos) que lo integran son nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del H. Senado, consagrándose la inmovilidad de tales funcionarios en tanto no exista causal para la remoción o enjuiciamiento, o no se produzca la muerte, incapacidad o renuncia de dichos funcionarios.-

3.- La reestructuración del Organismo bajo el régimen de la Ley de Contabilidad.-

Desde el punto de vista formal, recién quedó obligada el Poder Ejecutivo provincial a reglamentar el funcionamiento de la Contaduría General en 1873, cuando fue sancionada la segunda Constitución de la Provincia; en ella se establecía -en forma expresa- la obligación de "... organizar la Contaduría General ... de manera que pueda controlar eficientemente las operaciones administrativas en la percepción e inversión de caudales públicos".- (1)

Sin embargo, dicha organización funcional recién se concretó 17 años después, cuando -en enero de 1890- se sancionó la Ley n° 2337, conocida como Ley de Contabilidad.-

A través de ese ordenamiento legal, se contemplaba la instauración de un régimen administrativo-contable uniforme que debía ser aplicado por la Hacienda pública provincial en su conjunto; además se fijaban normas relativas a la detención del personal del Organismo, al grado de supervisión técnica de éste respecto a las Contadurías menores que dependían de los tres Poderes del Estado, y -en general- a la sistematización de todas las funciones que constituyen su competencia///

—o—o—o—o—o—o—o—o—o—

(1) obra citada.-

///específica (registro contable de operaciones, formación de estados contables, intervención de ingresos y egresos del Tesoro, recepción y análisis de rendiciones de cuentas, etc.), además de establecer las atribuciones y responsabilidades del Organismo.-

Se infiere de tales disposiciones que, en ese primer ordenamiento formal y específico en materia administrativo-contable, la Contaduría General tenía a su exclusivo cargo el ejercicio de las funciones de registro y control sobre todas las operaciones que se ejecutaban en la Hacienda pública provincial, fijándose su marco de actuación sin limitaciones, es decir, con alcance a los tres Poderes.-

El espíritu evidenciado por la primera Ley de Contabilidad, se complementaba con el dictado del Decreto de fecha 26 de enero de 1905, pues a través de esta reglamentación se especificaron los aspectos relacionados con el ejercicio de las mencionadas funciones de control por parte de la Contaduría General, particularmente en lo que concierne a la realización de inspecciones, arquesos y compulsas de libros contables en las llamadas Habilitaciones, nombre que se daba por entonces a las oficinas que -en sus respectivas jurisdicciones- cumplían tareas de administración, tales como compras, pagos, registro contable de operaciones, rendiciones de cuentas, etc.-

Aparece así el primer sistema de fiscalización regido por una ley de contabilidad, el que presentaba las características más salientes del control interno que se aplica en la actualidad en la Hacienda pública provincial, siendo de destacar que la aplicación de tales procedimientos constituye sólo una de las facetas del sistema de control que se encuentra vigente en el ámbito de la Contaduría General de la Provincia.-

En 1943, se procedió a la reforma de la Ley de Contabilidad mediante el dictado de la Ley n° 5017, la que no introdujo modificaciones sustanciales al régimen administrativo-contable impuesto por la Ley n° 2337, ya que sólo incorpora funciones y atribuciones resultantes de los avances registrados en la técnica contable y requeridas por la mayor convergadura que había alcanzado la Hacienda pública provincial.- En tal sentido, el nuevo ordenamiento legal establecía una mayor minuciosidad en la definición de las atribuciones de la Contaduría General en materia de fiscalización, supeditando las acciones de índole eminentemente contable que se desarrollaban en los Organismos y Reparticiones sujetos a fiscalización, a las normas técnicas que dictara la Cen///



Contaduría General de la Provincia.-

Una mayor evolución, en cuanto al ejercicio de las funciones de control por parte del Organismo, se advierte en la tercera Ley de Contabilidad, promulgada en octubre de 1948 bajo el n° 5351.- Por su intermedio se instrumentaba un sistema de control ejercido por la Contaduría General sobre la Administración General, es decir, involucrando a las dependencias centralizadas de los tres Poderes del Estado y a las entidades autárquicas o descentralizadas.- La principal característica que mostraba ese nuevo sistema de control estaba representada por la mecánica de ejecución, ya que la fiscalización se realizaba -a partir de entonces- en forma simultánea a la gestión fiscalizada (control concomitante) y a través de la acción que desarrollaban las Delegaciones de la Contaduría General instaladas en todas las Reparticiones autárquicas, definiéndose con cierta precisión las funciones y atribuciones que se asignaban a los Contadores Fiscales Delegados, titulares de dichas Delegaciones.-

Con la vigencia de esa normativa, el control que realiza la Contaduría General de la Provincia se caracteriza por su concomitancia o simultaneidad con respecto a la gestión sujeta a fiscalización, a diferencia del sistema tradicionalmente consagrado por los antecedentes legislativos y Constitucionales que le precedieron, conforme a los cuales se aplicaban metodologías de control interno concebidas como una verdadera proyección del control escritural que se ejercía mediante realización de inspecciones (control a posteriori), además del resultado obtenido con el análisis de cuantías y de estados contables remitidos por las Reparticiones responsables del manejo de fondos públicos.

El sistema de control instituido por la Ley n° 5351, no sufrió variantes considerables con las sucesivas modificaciones de la Ley de Contabilidad dispuestas por el decreto-ley n° 20846 de 1957 y por la Ley n° 6265 dictada en 1960; no obstante, la primera de ellas extendió la obligación de constituir Delegaciones Fiscales en todas las Direcciones de Administración, u oficinas que hicieran sus veces, y en aquellos Organismos que -por su importancia- determinaran la necesidad de acentuar el control.- La Ley de Contabilidad n° 6265, a su vez, introdujo como novedad la organización formal de las Direcciones de Administración a nivel ministerial y de entidades autárquicas, lo que representó un verdadero avance en el ordenamiento de la Hacienda pública y una notoria descentralización ejecutiva.-



///

Con dichas disposiciones legales queda consolidado el sistema de control concomitante que ejerce la Contaduría General de la Provincia por intermedio de sus Delegaciones Fiscales y en base a procedimientos fijados por vía reglamentaria y por normas internas del propio Organismo, las que definían el alcance del control y las técnicas de auditoría que correspondía aplicarse para cada caso y materia.-

En cambio, al dictarse en 1969 la Ley de Contabilidad n° 7569, se emitieron normas expresas relativas al sistema de control concomitante que aplicaba la Contaduría General en concordancia con el anterior ordenamiento legal, situación que se repitió en 1972 con la Ley de Contabilidad n° 7764 que actualmente se encuentra vigente.-

En ambas leyes desaparecen referencias concretas respecto a la obligatoriedad de constituir Delegaciones Fiscales en las Direcciones de Administración que funcionaban en las respectivas órbitas de los tres Poderes del Estado, y no se determinan las funciones, deberes y atribuciones de los Contadores Fiscales Delegados, como tampoco quedan regladas las relaciones de éstos con los Organismos fiscalizados por la Contaduría General de la Provincia.-

Pese a ello, el sistema de control instaurado en su oportunidad por la Ley de Contabilidad n° 5351 se mantuvo inalterable en la práctica, aplicándose los procedimientos de control que tradicionalmente caracterizaron el accionar del Organismo, sin perjuicio de otros procedimientos -típicos del sistema de control ulterior o "a posteriori"- que paralelamente se venían aplicando como una proyección del control escritural que resulta del ejercicio de las funciones de registro que la legislación específica asigna al Organismo.-

4.- El control de la Contaduría General de la Provincia bajo el régimen de la ley orgánica n° 8827.-

a) Durante el gobierno de facto.-

Según quedó expresado, la omisión normativa de la legislación vigente desde 1972 no afectó significativamente la organización del sistema ni el funcionamiento del Organismo, pues -en la práctica- se mantuvo inalterable la metodología tradicional, combinándose los procedimientos de control concomitante o simultáneo y los de control "a posteriori" o ulterior, con el alcance jurisdiccional señalado por el régimen anterior.-

Tampoco sufrieron variantes de naturaleza funcional u orgánico, las Delegaciones Fiscales habilitadas en las Reparticiones sujetas a fiscalización pese al silencio de la legislación ////



///que rige la actividad administrativo-contable de la Hacienda pública.-

En razón de tales circunstancias, a nadie preocupé que en el año 1977 se sancionara la Ley n° 8827, primera carta orgánica de la Contaduría General de la Provincia, máxime teniendo en cuenta que ese cuerpo legal venía a cubrir importantes lagunas legislativas y a salvar -en parte- la antedicha omisión normativa.-

De allí entonces que la mayor liberalidad que se advertía en la mencionada ley orgánica respecto al sistema de control que debía aplicar la Contaduría General, como así a las facultades inherentes a la habilitación de Delegaciones Fiscales en la órbita de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, no fué interpretada con criterio restrictivo sino como un otorgamiento de mayor flexibilidad al titular del Organismo para extender el control hacia áreas no cubiertas por el control concomitante (posibilidad de habilitar nuevas Delegaciones) e bien para aumentar la eficiencia operativa mediante la combinación de diferentes metodologías, es decir, complementando el sistema de control concomitante con la aplicación de procedimientos típicos del sistema de control a posteriori, con aplicación -incluso- de los modernos sistemas de procesamiento electrónico de datos.-

Las variantes normativas que daban lugar a tales apreciaciones estaban referidas a la sustitución de la obligatoriedad de constituir Delegaciones Fiscales en dependencias (Direcciones de Administración u oficinas que hagan sus veces) de los tres Poderes del Estado, según exigía la Ley n° 5351, por la facultad -o discrecionalidad- que se reconocía al Contador General a partir de la vigencia de la Ley n° 8827 para habilitar dichos órganos de control concomitante; en función de esa reforma, las pautas establecidas por la Ley de Contabilidad 5351 que obligaban a la aplicación práctica del control concomitante daban paso a una metodología indefinida, pues -por el art. 3° de la Ley n° 8827- la Contaduría General de la Provincia tiene competencia para "orientar el control de la gestión de todo funcionario público, empleado, persona o entidad que por cualquier carácter tome intervención en la administración y/o gestión de bienes, valores e fondos públicos de la provincia e de los que en alguna forma responda la misma ...".-

En cuanto a la forma de cumplir las funciones de control a que alude el precitado art. 3° de la Ley orgánica, se establece también en forma indefinida en tanto se admite la aplicación de procedimientos habituales en materia de auditoría, lo cual represen///



///en los casos de la Policía provincial y del Servicio Penitenciario cuyas Delegaciones fueren disueltas, lo que implicó -en su momento- la tácita renuncia de la Contaduría General al ejercicio de las funciones de control que le correspondía respecto a dichos Organismos de Seguridad.-

El proceso de desjerarquización de las Delegaciones Fiscales comenzó con una sensible reducción de las dotaciones de personal, toda vez que las Delegaciones subsistentes contaban -a partir de la reforma impuesta por la Ley n° 8827- con planteles insuficientes desde el punto de vista cuantitativo como cualitativo; dichos planteles básicos quedaron limitados a un profesional universitario (Contador Público) y a no más de dos empleados administrativos, todos ellos sin jerarquía funcional, siendo aún menores las dotaciones de las unidades orgánicas que no tenían categoría de Delegaciones y que se habilitaron en las restantes entidades autárquicas.-

También se restringieron las atribuciones y facultades de las Delegaciones Fiscales, pues se dejó de lado la intervención previa de la documentación de pago y de las actuaciones referidas a contrataciones, la confección de estados mensuales de ejecución presupuestaria, la interpretación del reglamento vía dictámenes, la observación primaria de los actos de administración apartados de la Ley e del reglamento, la realización de arcos en términos regulares y los controles patrimoniales periódicos; la actuación de los Contadores Fiscales Delegados quedó limitada a la intervención de documentación (pagos y contrataciones) en términos no regulares y aplicando métodos selectivos no ajustados a pautas preestablecidas para la elección de la muestra sino criterios subjetivos aplicados por los titulares de las Delegaciones.-

En un principio, la tarea de las Delegaciones se ordenaba en función de los planes de auditoría que elaboraban mensualmente los titulares de dichas unidades de organización, los que eran aprobados por el nivel directivo supervisor; esa acción se complementaba con la actuación de equipos de auditores, integrados por profesionales universitarios (Contadores Públicos), que efectuaban análisis de los sistemas y procedimientos administrativos en vigencia, así como la organización de los sectores operativos del área de administración contable de cada jurisdicción, todo ello con el fin de extraer conclusiones respecto a la eficiencia, eficacia y seguridad de los procesos administrativo-contables, la existencia de controles internos que eviten riesgos de ilícitos e irregularidades, y aplicación efectiva de las normas legales y ///

///

Asimismo, se vuelve a reconocer jerarquía de Director a los titulares de las Delegaciones Fiscales, ya que la habían perdido como consecuencia del programa de racionalización administrativa y la reforma escalafonaria dispuesta en 1977 (Ley n°8721 quedando -a partir de entonces- encuadrados en el agrupamiento fijado para el personal profesional en la máxima categoría (nivel I) aunque con nivel salarial inferior a Sub Director; se completa ese proceso de jerarquización con la elevación a nivel de Dirección de tres áreas importantes para el cumplimiento de las funciones de registro y control que competen al Organismo: Contabilidad Presupuestaria, Sumarios Administrativos de Responsabilidad y Registro de Proveedores.

Con respecto a la asignación de mayores recursos humanos a los distintos sectores operativos, cobra verdadera significación esa decisión debido a las implicancias que la misma tiene para la futura organización y funcionamiento de las Delegaciones Fiscales, permitiendo revertir el grado de deterioro observado en el Organismo, ya que -en el periodo comprendido entre mayo de 1979 y marzo de 1983 el plantel básico se redujo hasta llegar al 53% del habitual

En función de tales pautas, ha quedado definido un organigrama que -en materia de fiscalización- se caracteriza por la división funcional y aplicación práctica de los sistemas de control concomitante y a posteriori; de acuerdo a ello, el primero se ejerce por intermedio de dieciocho Delegaciones habilitadas en todos los Ministerios y Entidades autárquicas o descentralizadas, con supervisión técnica y la coordinación operativa de una Dirección específica, mientras que el segundo se cumple a través de la Dirección de Auditoría y Control que tendrá a su cargo la programación, supervisión y evaluación de la tarea que realicen los distintos equipos de auditores profesionales (Contador Público), para ser ejecutados en todo el ámbito de la Administración provincial.-

La realización de las tareas propias de las Delegaciones Fiscales y la que corresponda a los equipos de auditores, responderá -sin duda- a una acción mancomunada de los respectivos niveles de supervisión, siguiendo las metodologías y procedimientos que determinen las normas internas del Organismo para cada tipo de acción fiscalizadora, de manera que no se planteen en la práctica superposiciones funcionales u operativas ni aparezcan "zonas grises" o "tierra de nadie" por falta de asignación de competencias sectoriales o por incorrecta definición de las misiones y funciones de cada área.-

-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-

CAPITULO III - EL EJERCICIO DEL CONTROL EN LA HACIENDA PUBLICA
DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.-

1.- Formas de control y órganos de aplicación

La fiscalización de los actos u operaciones susceptibles de provocar modificaciones al patrimonio estatal, se ha estructurado -en la Administración pública bonaerense- en base a la acción que desarrollan dos Organismos de origen Constitucional: la Contaduría General de la Provincia y el H. Tribunal de Cuentas, dentro del marco referencial que proporcionan las actividades administrativo-contables y económico-financieras, mientras que el control de legalidad -con enfoque eminentemente jurídico- queda reservado a la Fiscalía de Estado, Organismo que también posee raíz Constitucional.-

Esta interacción de los mencionados Organismos de la Constitución se cumple en una misma esfera de control, tanto en lo relacionado con los actos, hechos u operaciones fiscalizadas (objeto del control) como al ámbito jurisdiccional donde se ejerce dicha función (sujeto controlado), siendo diferentes las metodologías y procedimientos que en cada caso se aplican, especialmente cuando se trata del control contable de la Hacienda pública.-

Dichas variantes metodológicas radican en el momento y oportunidad en que se ejercen las funciones fiscalizadoras, pues la Contaduría General tiene a su cargo -básicamente- la realización de un control "concomitante", vale decir, simultáneo con la gestión que corresponde al sujeto fiscalizado, e sea el funcionario o agente estatal que tiene la responsabilidad de administrar la cosa pública; por su parte, el H. Tribunal de Cuentas efectúa control "a posteriori", es decir, cuando ha sido ejecutado el acto u operación que constituye el objeto del control, aplicando los procedimientos adecuados para el análisis de cuentas mediante la revisión de la documentación de pago incluida en las rendiciones de cuentas a que está obligado todo responsable del manejo de fondos públicos.

Sin perjuicio de lo expuesto y a modo de complemento del referido sistema de control, las Direcciones de Administración cumplan -en el ámbito jurisdiccional al que pertenecen- funciones de control interno, aplicando técnicas diversas de auditoría que poseen las características típicas tanto del control "a posteriori" como del control "concomitante", según el origen de la información básica y el modo de reunirlos; de tal manera, la reali///

///sación de inspecciones, arques, compulsas e el análisis de documentación relacionada con contrataciones, pagos, rendiciones de cuentas, etc. supone la primera forma de control, mientras que la intervención e informe previo a la ejecución e aprobación de ciertos actos de administración (adjudicaciones, contratos, liquidaciones, ordenes de pago, altas e bajas patrimoniales, etc.) constituye la esencia misma del control concomitante.-

Sin perjuicio de las diferencias existentes entre el control que practican el H. Tribunal de Cuentas y la Contaduría General de la Provincia (oportunidad y metodología), las características distintivas entre esa fiscalización y la que ejercen las Direcciones de Administración en sus respectivas jurisdicciones, están dadas por el ámbito de aplicación e de competencia, por la regularidad de su ejercicio y por el sustento legal que respalda el cumplimiento de la respectiva función, siendo semejante el marco de referencia de naturaleza normativa (leyes de contabilidad y de obras públicas).-

El sistema de control mencionado, se complementa con la acción que desarrolla el Ministerio de Economía por intermedio de la Dirección Provincial de Presupuesto y la Gobernación a través de la Dirección General de Personal, Organismos que aplican metodologías y procedimientos especiales para ejercer una supervisión general sobre el resto de la Hacienda pública respecto a las materias que constituyan sus competencias específicas, en el primer caso en relación a las modificaciones presupuestarias que se producen durante el ejercicio (análisis global y sectorial de la ejecución presupuestaria y sus modificaciones) y en el segundo caso respecto a la operatoria que exige el área de personal y la supervisión general del sistema (régimen escalafenarios); en ambos casos se ejerce control concomitante pues, dichos Organismos, toman intervención previa y autorizan las tramitaciones vinculadas a las modificaciones presupuestarias e a la composición de los planteles básicos y estructuras orgánico-funcionales de todas las jurisdicciones, actuando como órganos impulsores en toda reforma normativa relacionada con sus respectivas competencias, todo ello sin perjuicio de la intervención que corresponde a los Organismos de la Constitución.-

Dadas las características del sistema de control que impera en la Hacienda pública provincial, podría aseverarse que toda la acción fiscalizadora está dirigida a preservar la comisión de ilícitos, evasiones, emisiones e irregularidades en todo//

///acto de administración referido al gasto público (erogaciones corrientes y de capital, gastos en personal, obras públicas, etc.); en cambio, el control interno que se realiza en materia de recaudación tributaria y no tributaria carece de significación y sólo se limita al control escritural que surge del registro contable derivado de la ejecución presupuestaria del rubro recursos.-

Debe tenerse en cuenta que la fiscalización que ejerce el Organismo recaudador (Dirección Provincial de Rentas), tiene como objetivo evitar la evasión tributaria y su acción está dirigida al contribuyente, de manera que el sistema de control interno que rige -en general- dentro del ámbito de la Hacienda Pública provincial tiene un "talón de Aquiles" que está representado por la irrelevante sistematización del control interno en materia de recursos, y ello debe adjudicarse a la inacción de los Organismos fiscalizadores que coexisten y actúan dentro del sistema y al silencio que guardan las normas específicas referidas al controlar las que no alcanzan a definir metodologías y/o procedimientos aplicables a tan importante sector del presupuesto general, aspectos que -indudablemente- deben corregirse a corto plazo para mejorar la eficiencia de la Administración pública bonaerense.-

2.- Sistema de control interno de la Administración Pública Nacional

Desde el punto de vista orgánico-funcional, el sistema de controlar que rige en el orden nacional posee diferencias apreciables con el que se aplica en la Administración bonaerense, ya que el órgano competente en la materia es el Tribunal de Cuentas de la Nación y la Contaduría General desarrolla funciones eminentemente contables, no obstante estar facultada para ejercer el control interno mediante la aplicación de técnicas usuales en materia de auditoría

Un breve análisis de las normas que regulan el accionar de los mencionados Organismos, permitirá visualizar las diferencias que existen entre los sistemas de control que se aplican a nivel nacional y en el ámbito provincial.-

a) Tribunal de Cuentas de la Nación

El Reglamento General de Cuentas y de Procedimientos de control legal y contable, aprobado por Resolución n° 1658 del 16/6/77, constituye el conjunto de normas en que se apoya la acción del Tribunal de Cuentas de la Nación y tiende a regular el cumplimiento de las funciones de control que entran en su competencia específica.-

En cuanto a la metodología que aplica dicha///

///de Reglamento que se refieren concretamente a la mecánica que debe aplicarse para la elección de la muestra, en función del universo y del objetivo específico de la fiscalización; en función de ese esquema queda aventada la influencia de factores subjetivos en la aplicación del sistema de muestreo y la consiguiente distorsión de los resultados de la acción de control.-

En el plano organizativo se distinguen las áreas de bienes y servicios no personales, creaciones de capital, y creación y gastos en personal, delimitación que sólo interesa a los fines del ordenamiento de las acciones fiscalizadoras, ya que el responsable del control tiene suficiente libertad de acción para el cumplimiento de su misión específica.-

Asimismo, los Jefe de las Representaciones del Tribunal de Cuentas tienen la responsabilidad de verificar el correcto funcionamiento de los sistemas de control interno que rigen en los Organismos fiscalizados, debiendo realizar -con cierta periodicidad- arqueos integrales o parciales de fondos, valores y documentación pendiente de rendición, como así también recuento físico de bienes, para lo cual se encuentran previstas las respectivas normas de procedimiento.-

Las normas comentadas, reguladoras de las acciones de control a cargo del Tribunal de Cuentas de la Nación, se complementan con las disposiciones del Reglamento General de dicho Organismo aprobadas por Resolución n° 3754 de fecha 6/11/75.-

Mediante dicho cuerpo reglamentario se fija la organización funcional del Tribunal de Cuentas con expresa determinación de la competencia y funcionalidad de cada sector, incluyen de normas relativas a los aspectos laborales (licencias, destinos, horarios de trabajo, etc.) y disciplinarios de carácter interno.-

Por Resolución n° 1072 del 7/5/82, se aprobaron modificaciones parciales de dicho Reglamento General a fin de reorganizar la competencia de cada sector en función de una política de desconcentración de funciones dispuesta para evitar tareas duplicadas y/o superposición de funciones en los distintos niveles de actuación.-

El retorno al régimen constitucional no produjo -hasta el momento- modificaciones funcionales y/o estructurales en el Organismo, manteniéndose la operataria normal de los últimos años.-



///b) Contaduría General de la Nación

A diferencia del sistema que rige en la Provincia de Buenos Aires en cuanto a la organización, facultades y competencia del Organismo, así como los requisitos de carácter constitucional que deben observarse para la designación y renovación del Contador y Sub Contador General, en el orden nacional la Contaduría General se sustenta en la Ley de Contabilidad n° 14467 y depende -jerárquica y funcionalmente- de la actual Secretaría de Estado de Hacienda.-

Los aspectos funcionales de dicho Organismo están determinados por la precitada Ley de Contabilidad y, en relación a las funciones de carácter específico, se ha establecido que le corresponde:

- Registrar sintéticamente las operaciones económico-financieras de la Administración nacional, llevando la contabilidad central de la ejecución presupuestaria, del movimiento de fondos y valores, de la gestión patrimonial y de los responsables.-
- Ejercer el control interno de la Hacienda pública.-
- Asesorar al Poder Ejecutivo en materia de su competencia.-
- Preparar la cuenta general del ejercicio.-
- Intervenir las entradas y salidas del Tesoro, y arquear sus existencias.-
- Intervenir en la emisión y distribución de los valores fiscales.-
- Regir el archivo general de la Administración nacional.-

Surge de lo expuesto que las funciones asignadas a la Contaduría General de la Nación constituyen, en su mayoría, acciones de naturaleza escritural (registro contable de operaciones y elaboración de estados contables), pues las que representan el ejercicio de actividades fiscalizadoras aparecen seriamente restringidas por vía procesal.-

En tal sentido, cabe señalar que la asignación de funciones de auditoría externa -ejercidas de modo integral o por procedimientos selectivos- se refieren exclusivamente a la comprobación de las técnicas contables aplicadas, es decir, a la correcta registración de operaciones en la contabilidad de los servicios administrativos de las diferentes jurisdicciones, pues señala la norma reglamentaria (Decreto n° 5506/58) que ese control no faculta a la formulación de juicios de mérito acerca de la documen///

///constituirse en las más relevantes de todas las facultades que dicha Ley le otorga.-

Con respecto a los procedimientos de control previstos en cada uno de los sistemas comparados, se observa cierta concordancia en su aplicación práctica aunque difiere en // cuanto a la regularidad operacional y oportunidad de su concreción cuando se refiere al control concomitante, y a las técnicas y procedimientos seguidos en lo relacionado con el control "a posteriori".-

En el primer caso, la intervención previa de la Contaduría General de la Provincia precede en todos los actos referidos a contrataciones y pagos, mientras las Representaciones de Tribunal de Cuentas de la Nación toman esa intervención pero en casos debidamente especificados en la Ley de Contabilidad y Reglamento respectivo; en lo atinente al control ulterior, en el orden provincial se ha optado preferentemente por el sistema de inspecciones periódicas que incluye la realización de arquezos de fondos y valores, escrupulosa de registros contables y documentación, relevamiento físico de bienes, todo ello sin regularidad; en cambio, en el sector público nacional, el Tribunal de Cuentas aplica preferentemente el sistema de muestras selectivas tomadas en función de la documentación incluida en las rendiciones de cuentas a que están obligados los responsables de la gestión administrativa de cada jurisdicción.-

No obstante lo expuesto, la principal diferencia que se advierte en ambos sistemas de control está representada por la funcionalidad de los Organos de aplicación, toda vez que la principal característica del régimen nacional está dada por la unificación de las funciones de control y el estudio de las cuentas, y en la Administración provincial existe desdoblamiento de las funciones de registro y control, respecto al estudio y juzgamiento de las cuentas, las que están a cargo de la Contaduría General de la Provincia y el Tribunal de Cuentas respectivamente.-

4.- Consecuencias del control interno

Resulta natural considerar que, para lograr efectividad en el ejercicio del control, los Organos de aplicación deben disponer de atribuciones e facultades suficientes para reprimir las irregularidades que pudieran constatarse o para evitar la concreción de actos no ajustados a las normas legales y/o reglamentarias vigentes.-

En la provincia de Buenos Aires, la Ley de//



///Contabilidad ha contemplado esa situación estableciendo diversos procedimientos a fin de que, el H. Tribunal de Cuentas y la Contaduría General de la Provincia, puedan ejercer -con plena autoridad- las funciones que le son propias según la Constitución y la legislación específica.-

A tales fines, el Contador General posee la facultad de observar los actos administrativos dictados en contravención a las normas legales y reglamentarias vigentes, cuando los mismos corresponden a la competencia específica del Organismo; en tales casos, tal decisión importa la paralización inmediata del trámite y la suspensión de los efectos que pudiere causar el acto observado hasta su adecuación formal o sustancial con las disposiciones contrariadas.- En caso de mediar insistencia del Poder Ejecutivo mediante Decreto debidamente fundado- la Contaduría General debe dar curso al trámite observado y efectuar comunicación -con remisión de los antecedentes respectivos- a la H. Legislatura y al H. Tribunal de Cuentas, salvando así su responsabilidad.-

Si bien las normas positivas no lo establecen en forma expresa, se interpreta que igual proceder corresponde en caso de que el apartamiento o la inobservancia a la ley o reglamentación se produce en la órbita del Poder Judicial o en ambas Cámaras de la H. Legislatura, ya que la Constitución provincial ha instrumentado el funcionamiento de los Organismos de control de naturaleza constitucional para asegurar el control mutuo entre los tres Poderes del Estado.-

Otro mecanismo de naturaleza represiva instrumentado por la Ley de Contabilidad está representado por el sumario administrativo de responsabilidad, denominado juicio de responsabilidad por anteriores leyes de ese tipo, en el que toman intervención obligada y significativa los Organismos de la Constitución que actúan dentro del sistema de control interno, es decir el H. Tribunal de Cuentas y la Contaduría General de la Provincia.-

De acuerdo al procedimiento instrumentado por dicha legislación, la Contaduría General está facultada para disponer la instrucción sumarial cuando reciba denuncias, tome conocimiento o exista presunción de haberse ocasionado un perjuicio fiscal como consecuencia de actos de administración no ajustados a los preceptos legales o reglamentarios, independientemente de que el acto observado sea de naturaleza lícita o ilícita.-

El efecto que produce dicho sumario ad////



///ministrativo es siempre de carácter pecuniario, pues el agente o funcionario responsable de la irregularidad debe reembolsar al Estado el monto del perjuicio determinado procesalmente, lo que está a cargo del Contador General en función de las conclusiones extraídas por el Instructor, debiendo ser luego ratificada por el H. Tribunal de Cuentas para que tenga calidad de cosa juzgada en la instancia administrativa.-

Sobre este último particular, cabe señalar que el Tribunal de Cuentas constituye la instancia única y sus fallos son inapelables en la esfera administrativa cuando se refieren a cuestiones suscitadas en el marco de las normas que regulan el desenvolvimiento de la Hacienda pública y relaciona con el quehacer administrativo-contable y económico-financiero, aunque sus fallos sólo tienen fuerza ejecutoria cuando se relacionan a las responsabilidades emergentes del ejercicio de la función pública o gestión administradora, ya que -en el caso de los sumarios- en virtud de la inobservancia de la resolución final condenatoria por parte del inculpado solamente procede su ejecutoriedad por la vía judicial a través del juicio que corresponde promover por intermedio del Fiscal de Estado.-

En materia de aprobación de las cuentas, el H. Tribunal de Cuentas puede requerir informes aclaratorios, antecedentes y cualquier otro tipo de elementos probatorios relacionados con las cuentas sub análisis, pudiendo mantener en suspenso la aprobación del respectivo Ejercicio en lo concerniente a la Jurisdicción y/u Organismo fiscalizado.-

Con respecto a la Administración nacional, la Contaduría General no posee la facultad de observación con el alcance comentado precedentemente, pues -según el art. 75 de la Ley de // Contabilidad- cuando le corresponde intervenir en actos administrativos presuntamente violatorios de disposiciones legales o reglamentarias, está obligada a comunicar tal circunstancia al Tribunal de Cuentas, debiendo suspender el trámite respectivo hasta tanto se pronuncie dicho Organismo, lo que implica una verdadera subordinación de la Contaduría General hacia el mencionado Organismo colegiado.-

En materia de juicios de responsabilidad, la Ley de Contabilidad nacional dedica un capítulo íntegro a la determinación de responsabilidades cuando éstas derivan de actos, hechos u omisiones susceptibles de causar perjuicios fiscales.-

Al igual que en el orden provincial, se ///

—o—

///interpreta que existe perjuicio fiscal cuando se produce un daño jurídico que actúa en desmedro del patrimonio estatal, ya sea por generación de gastos o inversiones innecesarias, por pérdidas materiales, por falta de percepción de ingresos pecuniarios, o -en general- por cualquier hecho o acto que produzca una disminución del activo o un acrecentamiento del pasivo no compensado debidamente.-

En tales casos, la determinación de las responsabilidades emergentes se logra a través de un juicio administrativo que ordena el Tribunal de Cuentas y sustancia el propio Organismo que ha sufrido elperjuicio por intermedio de Instructores Sumaristas designados "ad hoc"; no obstante, la Ley de Contabilidad nacional prevé -en su art. 119- que el Tribunal de Cuentas puede tomar intervención directa en la instrucción cuando la importancia del asunto o las singulares características del caso así lo aconsejen, situaciones que justifican la designación de oficio del respectivo sumariante.-

De lo expuesto surge, como conclusión clara y terminante, que los sistemas que rigen en la nación y en la provincia en materia de prevención y represión de irregularidades administrativas difieren sensiblemente entre sí, particularmente en razón de los órganos de aplicación y las competencias específicas de los mismos.-

En el primer caso, la determinación de responsabilidades compete -única y exclusivamente- al Tribunal de Cuentas, pues actúa como órgano impulsor, como instructor en forma directa o indirecta y como juzgador de carácter jurisdiccional, de manera que las decisiones finales que adopta -absolutorias o condenatorias- sólo son revisables por los Juzgados de Primera Instancia en lo Contencioso administrativo de la Capital Federal, siempre que medie impugnación judicial por parte del prevenido.-

En cambio, en la Provincia de Buenos Aires, existe división de competencia en materia procesal pues, la Contaduría General de la Provincia actúa como órgano impulsor, instructor y resolutorio en primera instancia, correspondiéndole al H. Tribunal de Cuentas aprobar o rechazar dicha resolución, o revisarla en la instancia administrativa cuando se interponen recursos de apelación; en el sistema provincial, la calidad de cosa juzgada que se reconoce al fallo del Tribunal en su ámbito jurisdiccional (inapelabilidad) no obsta al planteamiento de la cuestión en sede judicial, correspondiendo recurrir a la Suprema Corte de Justicia en demanda contencioso administrativa a los afectados por la resolución final.-

CAPITULO IV - EL CONTROL CONCOMITANTE DE LA CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA.-

1.- Sustente legal

Tal como se ha señalado en el capítulo II ap. el control concomitante en la Hacienda pública bonaerense se instituyó en 1948 con la sanción de la Ley de Contabilidad n° 5351.-

A través de dicho cuerpo legal, se estableció -con carácter obligatorio y permanente- la actuación de los Contadores Fiscales como titulares de las Delegaciones que debía constituir la Contaduría General en cada una de las entidades descentralizadas, con el fin específico de controlar la legalidad de los actos que en ese ámbito se ejecutaban.-

En el año 1957, al dictarse el Decreto-Ley n° 20846 (modificatorio de la Ley de Contabilidad), se determinaron con mayor precisión los aspectos que hacían al funcionamiento, organización, jurisdicción y competencia de la Contaduría General en materia de fiscalización, quedando establecida la obligatoriedad de constituir Delegaciones Fiscales no sólo en las entidades autárquicas, como rezaba el anterior régimen legal, sino también en todas las Direcciones de Administración u oficinas que hagan sus veces a nivel ministerial y en aquellos Organismos que -por su importancia operativa desde el punto de vista económico-financiero- justifiquen o hagan necesario una intensificación del control.-

Con tal propósito, el art. 124 del aludido ordenamiento legal definía el marco de referencia a que debían ajustarse los Contadores Fiscales Delegados, fijándole las siguientes funciones mínimas:

- a) Verificar el desarrollo de todas las operaciones económico-financieras y patrimoniales;
- b) Vigilar la organización, regularidad y exactitud de las operaciones contables y sus registros escriturales;
- c) Certificar mensualmente los saldos de las partidas del presupuesto y el estado de las mismas en sus diferentes fases, procediendo de igual forma respecto a los cargos por responsables;
- d) Practicar arquesos mensuales de fondos y semestrales de valores;
- e) Intervenir previamente los compromisos, liquidaciones y ordenes de pago, como así también los ingresos.-

Las tareas enunciadas precedentemente cubren la mayoría de los procesos que se aplican en la gestión administrativo-contable y económico-financiera, ejecutándose el control de acuerdo a las normas legales y reglamentarias, además de los procedimientos///

///tos internos, instrucciones operativas e interpretaciones normativas que se han ido dictando en la Contaduría General respecto al modo de actuar en materia de técnica contable y control interno, las que -en general- se mantienen vigentes pese al silencio que guarda la Ley de Contabilidad n° 7764, actualmente vigente, y la Ley orgánica de la Contaduría General n° 8827.-

Constituye una tradición el desenvolvimiento de las Delegaciones Fiscales en base a normas legales que han perdido vigencia (Leyes de Contabilidad anteriores a la reforma de 1969) y que consagraban la aplicación del control concomitante, no obstante definir la Ley orgánica n° 8827 con criterio genérico el rol que corresponde a la Contaduría General en materia de fiscalización, ya que -en su artículo 2°- prescribe que "es el Organismo de asesoramiento, control interno, registro e información de la gestión económico-financiera de la Hacienda pública provincial ...", en tanto que el art. 3° de dicho cuerpo legal establece que "... orientará, especialmente, el control de la gestión de todo funcionario público, emplendo, persona o entidad que por cualquier carácter tome intervención en la administración y/o gestión de bienes, valores o fondos públicos de la Provincia o de los que en alguna forma respondan la misma".-

Ese funcionamiento tradicional y no específicamente reglado es producto de la indefinición de la Ley orgánica en cuanto al sistema de control que debe aplicar la Contaduría General en el cumplimiento de sus misiones y funciones, pudiendo optarse alternativamente por el control concomitante, a posteriori o ambos en forma combinada; idéntico grado de liberalidad se observa en relación a la habilitación de las Delegaciones Fiscales, ya que se incluye entre las atribuciones del Contador General la facultad de constituir las, no ya como una obligación sino como una decisión de tipo discrecional.-

No obstante la autolimitación al ejercicio de control interno que se impuso la Contaduría General por vía de la Resolución n° 193/79, corresponde señalar que la legislación que sustenta el accionar del Organismo en materia de fiscalización tiene suficiente amplitud y elasticidad, pese a la indefinición de naturaleza orgánica y funcional como también metodológico, dando sustento legal apropiado para que la Contaduría General cumpla con el cometido ///



///que le fija la Constitución provincial.-

Es de esperar que, por vía reglamentaria y en función de lo establecido genéricamente por la Ley orgánica n° 8827, se cubra esa laguna normativa, a cuyo efecto resulta indispensable que se establezca la organicidad, la competencia, la funcionalidad, las responsabilidades y las obligaciones a que deben someterse las Delegaciones Fiscales y la interacción de éstas con los distintos sectores internos y niveles de supervisión que actúan en el Organismo, todo ello con un orden metodológico y sistemático que permita alcanzar el máximo nivel de eficiencia y capacidad operativa.-

2.- Organización funcional

De acuerdo al análisis global realizado en los capítulos que anteceden, respecto a la organización y funcionamiento de la Contaduría General de la Provincia y en función de la legislación vigente, podría afirmarse que corresponde al Organismo el ejercicio de tres funciones fundamentales, a saber:

- a) Ejercer el control interno de la Hacienda pública provincial;
- b) Concentrar las operaciones de registro contable de todo el accionar que corresponde a los órganos centralizados y descentralizados del sector público bonaerense;
- c) Prestar debido asesoramiento técnico a los Organismos ejecutores en materias que hacen a su competencia específica, constituyéndose en interprete de las normas respectivas.-

Conforme a la evolución observada desde la creación del Organismo, en virtud de las sucesivas reformas legislativas, la Contaduría General ha ido desarrollando una organización interna apropiada para el cumplimiento de dichas funciones, implementando órganos internos de alta especialización técnica y órganos que actúan físicamente en las dependencias directamente fiscalizadas.-

En ambos casos, aunque con distinto grado de desarrollo, se cumplen las tres funciones fundamentales siguiendo las Políticas fijadas al máximo nivel jerárquico y en función de la legislación vigente para cada materia.-

Es así como, a nivel central, aparecen en un orden jerárquico de supervisión más elevado los Contadores Mayores que actúan como cuerpo colegiado y prestan asesoramiento directo al Contador General de la Provincia, especialmente en cuanto al análisis de la legislación positiva y su permanente revisión, al ///

3.- Funcionalidad de las Delegaciones Fiscales

El origen de los órganos de fiscalización creados -obligatoriamente- por imperio de la Ley de Contabilidad n° 5351, sancionada en octubre de 1948, respondía a la necesidad de complementar el precepto Constitucional referido a la intervención del Contador General de la Provincia en todos los pagos efectuados con cargo al Tesoro provincial, toda vez que al reconocerse -por vía legal- la autarquía financiera de algunos Organismos oficiales se produjeron las primeras descentralizaciones operativas, las que estaban tipificadas por la propia administración de los fondos o recursos genuinos de tales entes y la consiguiente independencia de éstos respecto a la Tesorería General de la Provincia.-

Esa descentralización no significaba, empero, modificación alguna respecto al carácter de dichos fondos genuinos pues mantenían la condición de fondos públicos y -por ende- estaban sujetos al control de los Organismos de la Constitución y, particularmente, de la Contaduría General de la Provincia.-

Para preservar el aludido mandato y obligación que imponía la Constitución provincial era necesario entonces instituir un mecanismo de control sobre ese peculiar movimiento financiero, creándose las Delegaciones Fiscales como una extensión de la acción que correspondía a la Contaduría General.-

Mas tarde, en 1957, al aprobarse la reforma de la Ley de Contabilidad n° 5351 por vía del Decreto-Ley n° 20846 se extendió la obligatoriedad de constituir Delegaciones Fiscales a todas las Direcciones de Administración u oficinas que hagan sus veces, lo que permitió contar con tales órganos de control en todos los Ministerios y entes autárquicos o descentralizados, consolidándose así el sistema de control concomitante que aún permanece vigente pese a las cambiantes alternativas que se fueron planteando en el terreno político y al diferente sustento legal del sistema.-

En la actualidad, a despecho de la deficiente especificación que hace la legislación positiva (Ley de Contabilidad n° 7764 y Ley orgánica de la Contaduría General n° 8827) respecto a la metodología y procedimientos aplicables, la funcionalidad de las Delegaciones Fiscales responde al conjunto de normas originarias y a las disposiciones e instrucciones internas dictadas con anterioridad a mayo de 1979, en un típico accionar consuetudinario debido - fundamentalmente - a quienes ejercieron desde entonces///

///la titularidad de dichas unidades orgánicas de control, pues la falta de precisas normas de procedimiento obligaba a la actuación de los funcionarios en función de sus propias iniciativas.-

Esa liberalidad funcional encuentra, sin embargo, respaldo en la carta orgánica de la Contaduría General (Ley 882) pues en ella se define con cierta amplitud las funciones de control que compete al Organismo, ya que -en su artículo 2º- prescribe que "es el órgano de asesoramiento, control interno, registro e información de la gestión económico-financiera de la Hacienda pública provincial ...", mientras el artículo 3º de dicho cuerpo legal establece que "...orientará, especialmente, el control de la gestión de todo funcionario público, empleado, persona o entidad que por cualquier carácter tome intervención en la administración y/o gestión de bienes, valores o fondos públicos de la Provincia o de los que en alguna forma responda la misma".-

Resulta fácil observar que la citada ley orgánica no determina con precisión cual es el sistema de control que debe emplear la Contaduría General a los fines del cumplimiento de sus misiones y funciones, evidenciando su carácter liberal cuando incluye -entre las atribuciones del titular del Organismo- la facultad de "constituir Delegaciones en los Organismos administrativos de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, de manera que lo que antes era obligatorio pasa a ser una discrecionalidad.-

Sin perjuicio de lo expuesto, un breve análisis de las funciones que cumplen las Delegaciones Fiscales actualmente habilitadas, permitirá comprender el rol importante que desempeñan dichas unidades de organización en el sistema de control a cargo de la Contaduría General de la Provincia.-

a) Funciones fiscalizadoras

Desde que se instituyeron en 1948, las Delegaciones Fiscales de la Contaduría General de la Provincia han desarrollado -básica y prioritariamente- funciones de control interno en la Jurisdicción o entidad donde tienen asiento y sus acciones responden a los métodos y procedimientos que caracterizan al control concomitante, es decir, a la intervención previa de documentación respaldatoria de actos de administración cumplidos en los distintos procesos administrativo-contables y/o económico-financieros, la certificación de estados contables y -en general- en las actuaciones en las que resulte necesario verificar el cumplimiento de las normas legales ///

/// y reglamentarias que regulan el proceso respectivo.-

Como consecuencia de esa interacción, simultánea con la gestión administradora del principal responsable, el titular de la Delegación Fiscal devuelve sin intervenir la documentación que no se ajusta a las normas vigentes, evitando la consumación de un acto administrativo o de administración irregular, sea o no de carácter ilícito o doloso; esa devolución, con las observaciones del caso, supone la obligación de adecuar lo actuado a las exigencias legales o reglamentarias pertinentes por parte de la autoridad competente en la tramitación, representado -sin duda- un verdadero resguardo para el titular o los responsables administrativos de la entidad fiscalizada, dándose mayores garantías a su gestión.-

Esa actitud de los Contadores Fiscales Delegados constituye, en esencia, el ejercicio en primera instancia de la facultad que le concede al Contador General de la Provincia la Constitución y las leyes complementarias, para observar los actos administrativos dictados en oposición o transgresión a las normas legales o reglamentarias, independientemente de la jerarquía funcional que tenga la autoridad que dictó el acto observado y aún cuando se trate de los titulares de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial.-

El efecto que causa el ejercicio de la facultad de observación por parte del Contador General puede ser inmediato o mediato según la actitud que adopte el funcionario que dictó el acto administrativo observado; en el primer caso, la simple observación emanada del Contador General provoca la paralización inmediata del trámite hasta tanto se adecue la actuación respectiva a las exigencias de la Ley o del Reglamento, salvo que el titular del Poder Ejecutivo -mediante Decreto debidamente fundado- dicte acto de insistencia, en cuyo caso se produce el efecto mediato que se comentara, ya que el Contador General deja a salvo su responsabilidad y la del Organismo a su cargo, autorizando la ejecución del acto observado y dando cuenta -con remisión de los antecedentes respectivos- a la H. Legislatura y al H. Tribunal de Cuentas, Organismos que disponen de los resortes previstos por la Constitución provincial para juzgar la conducta del Poder Administrador.-

Sin perjuicio del control concomitante que ejercen las Delegaciones Fiscales, dentro de sus posibilidades y en función de los recursos humanos disponibles, se cumplen también ac-

///ciones típicas del "control a posteriori", ya que es común realizar compulsas de libros y documentación cuando se certifican los estados mensuales de ejecución presupuestaria o los correspondientes al cierre de ejercicio, arqueos de caja, relevamiento físico de bienes o inventarios en almacenes y controles diversos aplicando normas generalmente aceptadas en materia de auditoría; sin embargo, en virtud de la reciente reestructuración orgánico-funcional, la funcionalidad de las Delegaciones Fiscales quedará circunscripta -en relación al ejercicio del control interno- a las actividades propias del control concomitante, ya que la realización de auditorías en todo el ámbito de la Administración provincial será competencia exclusiva de un órgano específico de la Contaduría General (Dirección General de Auditoría y Control), por medio de equipos de profesionales especialmente adiestrados.-

La acción de las Delegaciones Fiscales en materia de control interno, permite detectar oportunamente deficiencias organizativas que afecta el autocontrol de las unidades operativas en la aplicación de los distintos procedimientos administrativo-contables y económico-financieros y las irregularidades susceptibles de producir perjuicios fiscales; en el primer caso, el sistema proporciona los elementos de juicio necesarios para introducir las correcciones y ajustes pertinentes, constituyéndose en el punto de partida de un proceso de revisión normativa u orgánica que evite evasiones o elusiones a los preceptos legales, y -en el segundo caso- la información generada a nivel de Delegaciones pone en marcha el proceso represivo que contempla la legislación vigente para combatir y castigar las irregularidades, sean o no de carácter doloso, que se verifican en la Hacienda pública y ello se logra al ejercitar la Contaduría General las atribuciones que le concede la Ley de Contabilidad para impulsar el sumario administrativo de responsabilidad.-

b) Funciones de asesoramiento

Si bien las disposiciones de las distintas Leyes de Contabilidad, referidas específicamente a la institucionalización, organización, competencia y funcionamiento de las Delegaciones Fiscales, no previeron el cumplimiento de las funciones de asesoramiento a ese nivel, es evidente que al desarrollarse las acciones fiscalizadoras y detectarse deficiencias operativas, ya sea por errores de hecho o de derecho, surge la inmediata necesidad de brindar asesoramiento técnico a los niveles de ejecución y a los prin///

-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-

/// Principales responsables del Organismo fiscalizado.-

En función de esa premisa, los Contadores Delegados transmiten a los responsables de los sectores operativos en materia administrativo-contable los criterios interpretativos que emanan de la Contaduría General, de Asesoría General de Gobierno, de la Fiscalía de Estado y del H. Tribunal de Cuentas, orientándolos en la aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias a fin de otorgar mayor seguridad y celeridad a los trámites respectivos.-

En razón de ello, pese a que las normas que definen los aspectos funcionales y organizativos de las Delegaciones Fiscales no fijan responsabilidades ni acciones referidas a la capacitación técnica del personal afectado a tareas de naturaleza operativa en todas las materias que constituyen el ámbito de contralor, en determinadas circunstancias -especialmente cuando se constituyen unidades administrativas de cierta complejidad en la periferia (interior es necesario desarrollar funciones didácticas; de allí que, por iniciativa de algunos Contadores Delegados y con la anuencia de los niveles superiores de supervisión del Organismo, se hayan desarrollado reuniones grupales con los responsables administrativos de dichas unidades de organización a los efectos de impartir debido asesoramiento técnico.-

También se cumplen funciones de asesoramiento a nivel de las Delegaciones cuando se debe expedir su titular en actuaciones administrativas, a modo de dictámen; no obstante, este tipo de acciones ha sufrido sensibles variantes según la normativa que sustenta el funcionamiento de las Delegaciones Fiscales o por la política fijada en el máximo nivel de la Contaduría General, traducida a través de las disposiciones internas de naturaleza operativa; de tal manera, se ha pasado de una acción totalmente descentralizada en materia de interpretación normativa y de casos, manteniendo el nivel central del Organismo el ejercicio de la función interpretativa cuando la cuestión estaba referida a temas sin precedentes que requerían la fijación de un criterio uniforme (jurisprudencia contable) e cuando la importancia de los valores en juego exigía la opinión del titular del Organismo, a situaciones absolutamente centralizadas en las cuales la interpretación normativa constituía competencia exclusiva de un sector técnico especializado (Dirección de Dictámenes), con participación del cuerpo de Contadores Mayores y opinión final del Contador General de la Provincia.-

-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-

///

No cabe duda alguna que ambas políticas tienen fundamentos sólidos para respaldar su implementación práctica, pero no es menos cierto que la celeridad de los trámites -principal factor determinante del sistema descentralizante- como la uniformidad de criterio -basamento en que se apoya el criterio de la centralización interpretativa-, pueden coexistir en un sistema organizativo y funcional que determine con precisión las respectivas competencias de las Delegaciones Fiscales y de los sectores técnicos especializados del Organismo, es decir, autorizando la producción de dictámenes en aquel nivel cuando se trate de casos rutinarios sobre los cuales la Contaduría General haya sentado precedentes, y -en cambio- manteniendo la atribución de pronunciarse al máximo nivel jerárquico en actuaciones que no reúnan dichas condiciones.-

La reciente reestructuración orgánico-funcional y la fijación de competencias que ello implica, ha recogido esta última posición y contribuirá -sin duda- a una mejor operatividad del sistema, jerarquizando la gestión a cargo de las Delegaciones.-

4.- Niveles de mayor o menor complejidad

La actuación del Contador Fiscal Delegado y la importancia operativa de las Delegaciones Fiscales a su cargo, así como el volumen de los recursos humanos que a las mismas corresponden, tanto en calidad como en cantidad, depende -fundamentalmente- de las características que ofrece el Organismo fiscalizado, toda vez que la combinación de distintos factores que hacen a la complejidad, organización funcional, envergadura institucional, y naturaleza jurídica del mismo, inciden en gran medida respecto al ejercicio de las funciones fiscalizadoras de las Delegaciones Fiscales, especialmente en cuanto a las acciones típicas del control concomitante.-

Un breve análisis de dichos factores permitirá interpretar acabadamente la actividad que se cumple a nivel de Delegación Fiscal según las situaciones que plantean los mencionados factores y los Organismos sujetos a fiscalización.-

a) Complejidad operativa

Existen Ministerios e Entidades autárquicas cuya gestión específica se apoya en una infraestructura física, un plantel humano y recursos materiales dotados de cierta rigidez, de manera que la mayor o menor exigencia de los servicios que prestan a la comunidad no inciden en forma directa y proporcional sobre los //

/// insumos que demanda el objetivo institucional; otros -en cambio- presentan una variedad notable en materia de objetivos, debiendo a veces enfrentar el problema de la emergencia social, la que -obviamente- no puede preverse en tiempo y en espacio.-

Todo ello, sumado a las urgencias que aparecen durante la acción jurisdiccional -muchas veces derivadas de la imprevisión-, hace que los recursos humanos, materiales y financieros disponibles posean adecuada elasticidad para prestar servicios oportunos y eficientes.-

Es entonces natural, considerar que la Delegación Fiscal debe amoldarse a la complejidad del Organismo fiscalizado, de manera tal que imprima mayor celeridad a sus intervenciones previas en actuaciones que propician la satisfacción de necesidades, especialmente cuando la acción jurisdiccional está dirigida al interés comunitario, pues -de lo contrario- se transformaría en un factor burocrático que obstaculiza la gestión de los órganos ejecutores

Sin embargo, la actividad a cargo de los Contadores Delegados debe tener el necesario equilibrio para que no se pierda de vista la propia razón de ser de la unidad orgánica a su cargo y el objetivo que tiene asignado en la organización integral, pudiendo ocurrir que en homenaje a la celeridad se resienta el control que debe ejercer en su ámbito de actuación.-

b) Organización funcional

Básicamente, existen dos sistemas que regulan los aspectos vinculados a la organización funcional de la Hacienda pública, y ambos se distinguen por una mayor o menor centralización operativa, lo que supone -en un caso- una excesiva concentración del poder de decisión en los máximos niveles jerárquicos del Organismo o -en el restante- una cierta delegación de atribuciones en los niveles inferiores o medios de la organización.-

Esas situaciones pueden presentarse especialmente, en cuyo caso la descentralización operativa -aún cuando se mantenga la centralización normativa- da lugar a una estructura orgánico-funcional zonificada, conforme a la cual aparecen unidades de organización dotadas de poder de decisión jurisdiccional dentro del área territorial respectiva.-

Es obvio que las variantes organizativas auidas pueden llegar a complicar el quehacer administrativo-contable del Organismo fiscalizado, toda vez que una mayor descentraliza///

///ción operativa trae aparejada la intervención de un sinnúmero de dependencias periféricas, la incorporación de nuevos niveles de supervisión y/o coordinación y un mayor flujo de informaciones y decisiones en el proceso administrativo-contable, todo lo cual confluye en las Direcciones de Administración y Personal que son las áreas operativas que deben procesar las informaciones y decisiones para obtener el producto final que interesa al usuario o administrado, pues en esas áreas la descentralización operativa es de escasa significación debido a las limitaciones legales que rigen para la delegación de atribuciones o facultades en materia de movimiento de fondos, liquidaciones, registro contable, presupuesto y rendición de cuentas.-

Como consecuencia de lo expuesto, la acción fiscalizadora a cargo de las Delegaciones Fiscales varía según el esquema operativo que ofrezca el ente controlado, provocando -según el caso- un mayor o menor cúmulo de tareas con la consiguiente incidencia que ello provoca en la agilidad de los trámites que requieran su intervención previa.-

c) Envergadura institucional

La mayor o menor dimensión del Organismo fiscalizado incide, proporcionalmente, en la actividad administrativo-contable que se desarrolla en el mismo, pues las diferencias dimensionales se reflejan y tiene relación directa con la cantidad de edificio, el número de agentes y funcionarios, la planta automotriz, el total de insumos requeridos, el mobiliario y equipamiento afectado, etc.-

Se desprende entonces que, a mayor envergadura institucional los circuitos informativos y el proceso decisorio en materia administrativo-contable y económico-financiera son mas amplios y complejos, resultando una acción fiscalizadora más exigente.

Va de suyo que la incidencia que provoca este factor en la funcionalidad de las Delegaciones Fiscales se corresponde y correlaciona con los ya analizados, de manera que los fundamentos volcados en los puntos que anteceden tienen absoluta vigencia en esta consideración.-

d) Naturaleza Jurídica

Distintas variantes se presentan, en cuanto a la actividad que compete a las Delegaciones Fiscales, según el carácter jurídico del Organismo sujeto a fiscalización.-

En el ámbito bonaerense, los distintos Ministerios y los Poderes Legislativos y Judicial, además de los Organismos de la Constitución, integran la llamada Administración Central y///

-o-

///ejecutan el Presupuesto en función de normas legales y reglamentarias de aplicación uniforme, que rigen aspectos relacionados con la provisión de insumos básicos, la ejecución de obras públicas y la dotación de recursos humanos; esa legislación positiva, representada por las leyes de contabilidad, de obras públicas y el estatuto para el personal, determinan los procesos administrativo-contables y económico-financieros necesarios para el desarrollo de la acción de gobierno que a cada Organismo le corresponde.-

Por el contrario, los Organismos descentralizados (entidades autárquicas, Empresas del Estado, etc.) tienen a su cargo la explotación de servicios o el cumplimiento de objetivos institucionales bajo un régimen especial determinado por la respectiva Ley orgánica, la que permite a la entidad administrar sus propios recursos (autarquía).-

En función de ese régimen especial, ese tipo de entidades divide su operatoria contable y financiera según el origen de los recursos, distinguiéndose una contabilidad de explotación y una contabilidad presupuestaria; por la primera, se reflejan las operaciones orientadas al cumplimiento de objetivo fundamental del organismo, registrando la percepción de recursos (cobro de primas de seguro, percepción de aportes y contribuciones previsionales, etc.) y el pago de prestaciones (siniestros, en el caso de seguros, o jubilaciones, en el caso de previsión social).- En cambio, en la contabilidad de presupuesto, el registro de operaciones se relaciona con las erogaciones de capital o corrientes, destinadas al mantenimiento de la infraestructura básica, con los gastos en personal y con el desarrollo de la obra pública, y los recursos financieros que concurren a su atención provienen de rentas generales según la previsión contenida en el respectivo presupuesto general.-

Debido a tales características de los entes descentralizados, la acción a cargo de las Delegaciones Fiscales se complica porque debe tener en cuenta y aplicar permanentemente una legislación especial, además de la que uniformemente rige a la Administración General; no obstante, la actividad del órgano de control aparece -generalmente- atenuada porque estos entes poseen una menor envergadura institucional y la organización funcional -concentrada habitualmente en una sede central- se rige por las decisiones que adopta la máxima autoridad.-

Luego de analizar los factores que inciden en la funcionalidad de las Delegaciones Fiscales, se concluye que las características operativas de las mismas dependen -en cuanto a///

-o-

///su complejidad técnica- de la variada incidencia de los factores señalados dentro del Organismo fiscalizado, por lo que puede afirmarse sin ninguna duda que no existen dos Delegaciones Fiscales que tengan iguales características; de allí entonces que el Contador Fiscal Delegado, al estar sujeto a rotaciones periódicas, tenga que enfrentar diferentes exigencias técnicas y cambiantes condiciones laborales, por lo que debe poseer un especial sentido de adaptación y una permanente actualización respecto a las normas sustanciales y a la legislación específica que corresponde y aplica el Organismo que debe controlar.-

-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-

CAPITULO V - CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

De acuerdo al desarrollo que ha tenido el presente trabajo, que ha considerado en grado de análisis crítico la evolución de las Instituciones y los sistemas de control aplicados en la Hacienda pública bonaerense a la luz de la legislación positiva y sustancial, las conclusiones que pueden extraerse conducen -inevitablemente- a la comparación de los sistemas que normalmente se aplican en ese ámbito, es decir, el control concomitante y el control "a posteriori".-

Es evidente que el primero asegura una visión total y permanente de la gestión que se cumple en los distintos niveles jerárquicos de la Administración pública, permitiendo retrotraer las decisiones y sus efectos cuando se advierten incumplimientos o infracciones a las normas legales y/o reglamentarias o cuando existen presunciones manifiestas de actos dolosos e irregularidades administrativas, lo que hace mas segura la actuación de los funcionarios ejecutores y del nivel político respectivo al evitar el "Hecho consumado" que -habitualmente- conduce al perjuicio fiscal y al sumario administrativo de responsabilidad, pagándose muy caro los errores de hecho o de derecho.-

Pero también es cierto, que el control "a posteriori" o ulterior ofrece la posibilidad de permitir un accionar más libre a los órganos de ejecución, con la consiguiente agilidad que ello supone para la tramitación de actuaciones, siendo -además- de implementación menos costosa que el control concomitante pues requiere menor provisión de infraestructura física y de recursos humanos y materiales.-

Desde el punto de vista técnico-operativo, el control "a posteriori" depende en grado sumo de la elección de la muestra, tanto desde el punto de vista cualitativo (tipo y valor de los documentos, registros o actuaciones verificadas) como del cuantitativo (relación muestra-universe), problema que no se plantea en el sistema de control concomitante, pues al intervenir en la totalidad de los compromisos definitivos y pagos incorpora un factor psicológico adicional que actúa impensadamente en la mente del funcionario ejecutor, activando los frenos inhibitorios de quien tiene propensión a actuar irregularmente.-

Por otra parte, el control concomitante ofrece al funcionario asesoramiento técnico permanente y oportuno,///

-o-

///lo que resulta imposible con el sistema de control "a posteriori" ello es así porque la interpretación de la realidad espacial y temporal es distinta en uno u otro caso, ya que quien ejerce el control concomitante analiza las actuaciones administrativas con total y oportuno conocimiento de los motivos que impulsan al ejecutor a adoptar una determinada decisión e a dictar cierto acto administrativo, mientras que -quien ejerce el control a posteriori- lo hace con sentido objetivo y desprovisto del marco de referencia justificatorio del acto o actuación sub análisis.-

No obstante ello, debe convenirse que la eficiencia de todo sistema depende principalmente de las personas que lo aplican y de los criterios que guían o regulan su acción fiscalizadora, de forma tal que la conveniencia de su adopción es fruto, no sólo de los factores diferenciales que muestran ambos sistemas, sino también de las posibilidades que ofrece la respectiva organización, esto es, la disponibilidad de una infraestructura adecuada y de suficientes recursos humanos calificados, debidamente supervisados y orientados por los niveles superiores de la organización.-

La propuesta final que podría formularse en relación a la aplicabilidad e implementación de un sistema de control se corresponde con el análisis de los factores y elementos que caracterizan a cada sistema de control en la respectiva organización, de manera que la adopción de uno de ellos guarde relación con las necesidades operativas de la respectiva Hacienda pública, teniendo en cuenta que la aplicación del control concomitante trae aparejada:

- I.- La necesidad de montar unidades funcionales dotadas de personal profesional y técnico suficiente en cantidad y calidad, ambiente físico apropiado y equipamiento técnico moderno, en todos los ministerios, entidades autárquicas y organismos que por su importancia o complejidad administrativo-contable o económico-financiera justifiquen la habilitación de una Dirección de Administración.-
- II.- La obligatoriedad de diseñar procedimientos administrativos uniformes y compatibles para cada jurisdicción, de elaborar programas de auditoría adecuados a las características de cada Organismo fiscalizado, de propiciar normas legales y reglamentarias de aplicación generalizada, de interpretar las normas con criterio uniforme, de conformar una jurisprudencia contable debidamente sistematizada, de instaurar un centro de documentación y difusión de las técnicas contables, procedimientos ///

//////administrativos y de la normativa vigente, de utilizar a plena las posibilidades que brindan los sistemas electrónicos de procesamiento de datos y de archivo de documentación para la confección de series estadísticas adecuadas para la realización de auditorías contables, y de formar centros de capacitación técnica destinados al personal profesional y auxiliar afectado al sistema.-

III.- La concientización de todos los integrantes del órgano de aplicación del sistema de control concomitante, de que el intercambio permanente y ordenado de información y experiencias a través de reuniones periódicas en las que participen todos los niveles jerárquicos de la organización, contribuirá -sin duda- al perfeccionamiento del sistema y de sus componentes, con el consiguiente acrecentamiento del índice de eficiencia general; la participación de profesionales universitarios de otras disciplinas puede significar un aporte inestimable en el ejercicio de las funciones de control concomitante por la diversidad de acciones que se ejecutan en el ámbito de la Administración pública y las implicancias que las mismas tienen a los fines del control, por lo que la constitución de equipos interdisciplinarios dentro del sistema podría influir positivamente en tanto funcionen adecuadamente los niveles de coordinación y de supervisión.-

IV.- La conveniencia de crear una verdadera carrera técnico-profesional, conforme a la cual quienes se desempeñen como Contadores Fiscales Delegados y sus superiores jerárquicos (Supervisores, y Contadores Mayores) accedan a tales cargos luego de superar las etapas respectivas en los órganos de ejecución de la Administración Pública, de manera que se establezca una verdadera formación teórica y práctica en lo técnico, con sentido de la generalidad en los primeros estratos para llegar a lo específico en los niveles superiores de la organización; el sucesivo y gradual tránsito por los distintos niveles de dicha carrera, dará al fiscalizador una cierta seguridad y respaldo personal, y plena autoridad profesional para el ejercicio de sus funciones

El propósito del presente trabajo de mostrar la organización y funcionamiento de la Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires en lo relacionado con el cumplimiento de una de sus misiones más trascendentes estará cumplido, en tanto quienes////

///tengan posibilidades de actuar en el campo de la fiscalización e el sector público puedan extraer elementos de juicio valaderos para aplicar en la práctica, asimilando lo positivo y desechando lo negativo o aquello que no se ajuste a las necesidades operativas de la organización a que pertenece, todo ello para un mejor desarrollo y funcionamiento de la Hacienda pública cualquiera fuere su jurisdicción.-



ANTECEDENTES DEL AUTOR

I.- ESTUDIOS CURSADOS

- 1.- Contador Público Nacional; Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, año 1965.-
- 2.- Becario por la Prov. de Buenos Aires al Curso Internacional de Capacitación en administración pública; Centro Interamericano de Capacitación en Administración Pública (Proyecto 214 de la Organización de Estados Americanos), Buenos Aires, 1967.-
- 3.- Becario por la Prov. de Buenos Aires al Primer Curso Nacional de Compras y Suministros; Consejo Federal de Inversiones, Córdoba 1971.-
- 4.- II Seminario de Racionalización Administrativa; IRAM, Paraná 1979.-
- 5.- II Congreso nacional de Contadurías Generales (Presidente de la Comisión de Auditoría); Mendoza, 1979.-
- 6.- Curso de auditoría por computación; Centro de Estudios Superiores de Organización (CESDO), La Plata 1980.-
- 7.- Jornadas de administración para la salud (Panelista del área de Finanzas); Sociedad de Administradores Hospitalarios, Mar del Plata 1980.-
- 8.- Curso de auditoría por computación; Nardelli y Asociados, Buenos Aires, 1981.-

II.- ACTIVIDAD DESARROLLADA

- 1.- Inspector contable (auditor) de la Dirección de Administración del Ministerio de Salud Pública Prov. Buenos Aires, años 1965/66.-
- 2.- Secretario Administrativo Zona Sanitaria Capital del Ministerio de Bienestar Social Prov. Buenos Aires, 1967/1968.-
- 3.- Jefe del Servicio de Inspecciones y Auditoría del Ministerio de Bienestar Social Prov. Buenos Aires, 1969/1973.-
- 4.- Miembro titular de la Comisión Interministerial de Compras y Suministros en representación del Ministerio de Bienestar Social Prov. Buenos Aires; 1969/1971.-
- 5.- Contador General y Director de Administración (interino) de la H. Cámara de Diputados de la Prov. de Buenos Aires, 1973/1974.-
- 6.- Contador Fiscal adscripto a la Secretaría General de la Contaduría General de la Provincia, 1975.-
- 7.- Jefe de Sumarios Administrativos de Responsabilidad de la Contaduría General de la Provincia, 1976/1977.-
- 8.- Vocal del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de La Plata, 1970/1972.-
- 9.- Auditor interno del Tribunal de Cuentas de la Asociación del Fútbol Argentino (AFA), 1974/1980.-
- 10.- Contador Fiscal Delegado de la Contaduría General de la Provincia ante la Dirección Provincial de Vialidad; 1977/1979.-
- 11.- Director de Auditoría y Control (interino) de la Contaduría General de la Provincia; 1980/1981.-
- 12.- Contador Fiscal Delegado de la Contaduría General ante el Ministerio de Educación y Cultura; 1981/1983.-

- //////13.- Miembro del Tribunal de Etica del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Prov. Buenos Aires; 1983/1984.-
- 14.- Contador Fiscal Delegado de la Contaduría General de la Provincia ante el Ministerio de Economía, Caja de Previsión para el personal de la Policía y ante el Instituto de Previsión Social de la Prov. Buenos Aires; 1984.-

III.- TRABAJOS REALIZADOS

- 1.- "Sociedades Comerciales", trabajo de seminario presentado a la Cátedra de Práctica Profesional I de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata; 1965.-
- 2.- "Regionalización Sanitaria en la Prov. de Buenos Aires" (enfoque administrativo-contable), en colaboración con el Gr. Luis Guillermo Larrivay, tesis de grado para el Curso Internacional de Capacitación en Administración Pública, C.I.C.A.P. 1967.-
- 3.- "Programa de capacitación administrativo-contable de Administradores hospitalarios", Ministerio de Bienestar Social Prov. Buenos Aires, 1971.-
- 4.- "Programa de capacitación administrativo-contable de Directores y Administradores de Institutos de Menores", Ministerio de Bienestar Social, 1972.-
- 5.- "Plan general de auditoría de la Contaduría General de la Provincia para el trienio 1980/1982", La Plata 1980.-
- 6.- "El control concomitante en la Hacienda Pública de la Provincia de Buenos Aires"; La Plata 1984.-

-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-