

CAPÍTULO TERCERO

CONTROL FINANCIERO EXTERNO: LAS CONTRALORÍAS, LOS TRIBUNALES DE CUENTAS Y LA CONTADURÍA MAYOR DE HACIENDA EN MÉXICO

Advertencia. Aunque, algunos autores consideren que el estudio de las contralorías se debería realizar en la parte correspondiente al control de los órganos legislativos sobre la administración, hemos considerado incluirlo aquí debido a que existen contralorías, como la chilena que en la práctica se han convertido en órganos con un alto grado de autonomía, incluso respecto de los órganos del Congreso. Con esta salvedad, y a reserva que en el capítulo dedicado al control parlamentario se hagan reenvíos a este capítulo, comenzaremos el estudio de nuestro tema.

I. CONTROL FINANCIERO Y SISTEMAS DE CONTROL

1. *Idea general sobre el control financiero*

El control financiero persigue varias finalidades: *a)* lograr la conformidad de la gestión con las normas jurídicas aplicables; *b)* buscar la conformidad de la actividad de la administración con los principios de la buena gestión, y *e)* lograr la racionalidad de la política financiera.^t

2. *Sistemas de control*

En una explicación bastante esquemática podríamos decir que básicamente existen dos sistemas para la realización del control fiscal. El primero de ellos es el francés o jurisdiccional. El segundo es el llamado inglés o legislativo.^P

⁵³³ Cfr. Fernández-Victorio y Servando Camps, *El control externo de la actividad financiera de la administración pública*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1977, pp. 17 Y 18.

⁵³⁴ Cfr. Camargo, Pedro, *El control fiscal en los Estados Americanos y en México*, México, UNAM, 1969, pp. 14 Y 15.

A. *El sistema francés*

En este sistema el control es efectuado por un Tribunal, Corte o Cámara de Cuentas, que es un tribunal independiente que realiza funciones jurisdiccionales y, en ciertos casos, de carácter administrativo. Situando en los ministerios de Finanzas, de Hacienda o del Tesoro, el control interno, las cortes o tribunales de cuentas realizan un examen *a posteriori* a efecto de informar sobre los resultados del mismo al propio gobierno, pero principalmente a los órganos del Poder Legislativo (de hecho, en ciertos países se considera a los tribunales de cuentas como órganos auxiliares del Parlamento, v. gr. España). El sistema jurisdiccional se practica principalmente en Europa continental, aunque existen tribunales de cuentas en otros continentes.

B. *El sistema inglés*

Este sistema originado en Gran Bretaña deposita el control fiscal en el Parlamento, a través de órganos independientes (que se llama *Department Of Exchequer and Audit*). El citado departamento funciona bajo la dirección de un funcionario llamado *Comptroller and Auditor General*, designado por la Corona, pero que posee rango de funcionario parlamentario. El control *a posteriori* es realizado por una comisión del propio Parlamento.

Este sistema pasó a Estados Unidos con las obligadas adaptaciones del paso de un régimen parlamentario a uno de tipo presidencial. En Estados Unidos el control es efectuado por una oficina dependiente del Congreso llamada "General Accounting Office". El modelo norteamericano después fue "importado" por diversos países de Latinoamérica.

II. LAS CONTRALORÍAS

Las contralorías pueden ser consideradas como órganos especializados que poseen autonomía funcional y que constituyen, al lado de los tribunales de cuentas, órganos de control externo de las finanzas públicas. Este género de instituciones ha tenido un cierto éxito en el continente americano.

Las contralorías fueron creadas como órganos auxiliares del Poder Legislativo bajo el modelo americano del *Comptroller Of Treasury*. Sin

embargo, al paso de los años, algunas de ellas han conquistado una amplia autonomía respecto de cualquier tipo de órgano o autoridad. Este es, por ejemplo, el caso de la Contraloría chilena que se ha convertido en una institución muy importante en la administración pública de su país.

En México aun cuando se creó, desde 1982, una Secretaría de la Contraloría, la que, a pesar de su de nombre, no constituye un órgano auditor independiente como es el caso, por ejemplo de la Contraloría que existe en Chile, pues sólo es un órgano de control interno de la administración centralizada que ejerce funciones de regulación, control, vigilancia, inspección y evaluación de la actividad administrativa. También realiza actividades de tipo disciplinario en lo que concierne a la responsabilidad administrativa de los funcionarios públicos.

1. La Contraloría General de los Estados Unidos?

Trátase de uno de los instrumentos más poderosos del Congreso para controlar la administración pues a través de ella puede realizar investigaciones sobre la utilización de los fondos públicos y sobre la ejecución de los programas federales.

A. Aspecto histórico

a. El control antes de la creación del GAG: los auditores

Antes de 1921 el control de las cuentas públicas era una función reservada al Poder Ejecutivo: hasta antes de esa fecha, varios oficiales del Departamento del Tesoro se fueron sucediendo para controlar las cuentas de los departamentos administrativos y cumplir otras funciones de contabilidad.

En 1894, la *Dockery Act* creó seis *auditores del Tesoro*. Cada uno de ellos era responsable de la contabilidad de un departamento administrativo y sus decisiones podían ser revisadas, en apelación, ante el contralor del Tesoro quien resolvía de manera definitiva.⁵³⁵

El contralor tenía la tarea de prescribir las reglas de contabilidad del gobierno. A pesar de su carácter de agentes del Ejecutivo, el contralor y

535 El *General Accounting Office* que es designado con las iniciales GAO. Cfr. Skidmore, *op. cit. supra*, nota 475, p. 143.

536 Hasta 1921 el contralor de la Tesorería y los 6 auditores de los departamentos ministeriales estaban colocados bajo la autoridad jerárquica del presidente y de los miembros del gabinete.

los auditores tenían una amplia autonomía respecto de los departamentos. Sin embargo, su subordinación ante el secretario del Tesoro y el presidente minaba su autoridad.

b. Creación y evolución del GAG

1) *La creación del GAO*. Fue en virtud de una reforma al *Budget and Accouting Act* del de 10 junio de 1921 que se creó el GAG para reemplazar a los auditores del Tesoro. El contralor general heredó todas las funciones que correspondían a los auditores del Tesoro, incluyendo la auditoría contable de los departamentos, la facultad de prescribir reglas para el funcionamiento de los sistemas de contabilidad de los departamentos, la interpretación de las leyes sobre egresos, la aprobación de las cuentas, con el poder de rechazarlas, y la resolución de reclamaciones.

El GAG, en su primera etapa, tenía las funciones siguientes:

- Investigar y presentar informes al Congreso sobre todos los asuntos relativos a la percepción de ingresos, los egresos y la utilización de los fondos públicos;
- Juzgar *a priori* sobre la legalidad de los egresos;
- Resolver las reclamaciones presentadas por los administrados ante el gobierno, en las materias de su competencia;
- Emitir las reglas y procedimientos de contabilidad gubernamental.

Al principio el GAG sólo ejercía su función de control con base en los textos legislativos: únicamente controlaba los proyectos de egresos a fin de verificar la legalidad de las operaciones financieras. Sin embargo, el GAG no controlaba ni la eficacia ni la oportunidad de dichas operaciones. Únicamente sancionaba las faltas, las interpretaciones incorrectas y los actos de cohecho. Dichos actos u omisiones podían generar la responsabilidad de los funcionarios que participaban en la ejecución de las operaciones financieras.

El primer contralor (McCarl) ejerció sus poderes de una manera muy vigorosa, rechazando seguir las interpretaciones del procurador general (*General Attorney*), de modo que llegó a formular sus propias interpretaciones con un criterio tan estrecho que obstaculizó el trabajo de la administración. También instauró las "auditorías previas" de ciertos tipos de gastos y aplicó este sistema al conjunto de la administración, lo cual hizo más difícil la distinción entre la auditoría y el control previo de egresos.

2) *Evolución de la institución.* Al final de la Segunda Guerra Mundial, se manifestaron presiones para reestructurar el GAO, de modo tal que en 1945, la "Ley sobre el Control de las Empresas Públicas y Mixtas" estableció la obligación de las empresas de someter sus estados financieros al GAO, que a partir de esta fecha comenzó a proponer mejoras y cambios a la administración. Posteriormente, un decreto de reorganización legislativa de 1946 autorizó al contralor a examinar los egresos de los organismos públicos. También fue autorizado a reunir y transmitir al Congreso la información necesaria para el control de fondos públicos.

Las auditorías practicadas por el GAO se orientaron, a partir de entonces, hacia la búsqueda de la eficacia de las operaciones y a la verificación del funcionamiento de los órganos financieros del gobierno, particularmente en 10 relativo a los procedimientos. El examen de la precisión financiera, de la debida observancia de las reglas de contabilidad y la verificación de las piezas justificativas pasaron a un segundo plano. Este cambio de funciones se intensificó a partir de la guerra de Corea cuando el Congreso decidió investigar sobre las ganancias obtenidas por algunas industrias de defensa.¹

Hasta 1970, el Congreso únicamente contaba con la información que el Ejecutivo le proporcionaba para el ejercicio de su labor de control. Pero la Ley de Reorganización Legislativa emitida ese año reforzó las prerrogativas del Congreso en materia de acceso a la información, y obligó al Departamento del Tesoro y a la Oficina de Administración y del Presupuesto a cooperar con el GAO, con el fin de crear un sistema único de información y de tratamiento de los datos presupuestarios y financieros.

B. *Situación actual del GAG*

a. *Estatuto del contralor*

1) *Designación.* El contralor general es designado por el presidente, con la aprobación del Senado, por un periodo de 15 años no renovable. Con excepción del subcontralor (designado de la misma manera que el contralor), el contralor es libre de designar a sus colaboradores.

2) *Inmunidades.* Sólo el Congreso puede destituir al contralor con base en una denuncia debidamente fundada.⁵³⁸

⁵³⁷ Cfr. Toinet, Marie-France, *op. cit. supra*, nota 476, p. 123. Existe traducción al español editada por el FCE en 1995.

⁵³⁸ El *comptroller general*, que actúa por cuenta del Congreso es un funcionario inamovible

Desde su creación, el GAO fue declarado independiente de los departamentos administrativos (incluida la Tesorería). La legislación posterior le dio el carácter de agencia dependiente del Poder Legislativo aunque con un cierto margen de independencia, para vigilar la actividad de la administración.^{v?}

b. Atribuciones

Como lo hemos dicho antes, la ley de 1921 transfirió a la Contraloría algunas funciones contables que pertenecían al tesorero, posteriormente dichas atribuciones se fueron ampliando.

La contraloría fue autorizada para prescribir las formas, los sistemas y los procedimientos de recaudación de ingresos, así como las reglas de contabilidad de los departamentos y establecimientos públicos. Además, se le encargó el examen de las cuentas de los agentes del fisco y la solución de las reclamaciones formuladas contra el gobierno.

El GAO ejerce competencias discrecionales para la realización de las auditorías y para controlar (*a posteriori*) las operaciones financieras de la administración a petición de los parlamentarios (ya sea a título individual o de alguna de las comisiones), así como para evaluar y examinar la mayor parte de los programas de la administración federal y una parte de las actividades del Congreso y del Poder Judicial.

c. Funciones

1) *Control de los sistemas de contabilidad.* El contralor general esta encargado de verificar la precisión de las cuentas y su adecuación al sistema contable. Al mismo tiempo, es competente para prescribir los principios (pues aprueba los reglamentos de contabilidad pública) y controlar la aplicación de las reglas contables por parte de los agentes del Ejecutivo.

2) *Auditoría, consolidación de cuentas e interpretación de la ley.* La parte más importante de los poderes del contralor reside en su facultad de liquidar las cuentas públicas.

que escapa a la acción del presidente y del Senado, pues únicamente el Congreso puede, por una resolución común de las dos cámaras, pronunciar la destitución, por incapacidad, del jefe de la oficina, reserva hecha del procedimiento de *Impeachment*.

539 La ley lo define como "una agencia de la rama legislativa del Estado, apolítica y no partidista, creada por una ley del Congreso, para examinar la manera según la cual las agencias del gobierno cumplen sus responsabilidades financieras en lo relativo a los fondos públicos". Es decir, que auxilia al Congreso en la formulación de recomendaciones en torno a la economía y la eficacia en el uso de los egresos públicos.

a) *Auditoría*. Con algunas limitaciones impuestas por su estatuto, el GAG extiende su autoridad a todas las actividades, transacciones financieras y cuentas del gobierno federal. Quedan incluidos en este control los contratantes y los beneficiarios de la asistencia federal bajo la forma de empréstitos, subvenciones o contribuciones. Todos los oficiales del gobierno están obligados a someter a la aprobación del GAG sus estados contables. Además, la legislación exige un auditoría anual de ciertas agencias.

Las cuentas sometidas por los agentes contables deben ser examinadas en un plazo de tres años en caso de que exista alguna responsabilidad o egresos irregulares. Dentro de estos límites, el contralor puede determinar en forma discrecional la frecuencia, los procedimientos y todos los detalles de las auditorías contables.

Una ley de 1950 expresa la concepción del Congreso respecto de la auditoría: "La auditoría del gobierno es dirigida por el contralor general en tanto que agente del Congreso. Él fija la extensión de cada examen contable; él informa, por medio de un informe financiero, sobre el cumplimiento de los objetivos".

En el curso de los años, los procedimientos de auditoría han sido modernizados. Actualmente, el GAG tiene grupos de auditoría destacados en diversas agencias con la misión de examinar *in situ* sus operaciones en todo el país. Sin embargo, ciertos tipos de egresos son centralizados a efecto de proceder a su control.

De manera paralela, ha habido un ampliación de los objetivos de la auditoría: la tradicional "auditoría de facturas"V" operación laboriosa que sólo tenía un éxito limitado fue remplazada, desde 1950, por una auditoría "*comprehensiva*" cuyo objetivo rebasa el examen de las transacciones individuales y que está enfocada, preferentemente, a evaluar la solidez de los sistemas de contabilidad y de gestión de las agencias así como el conjunto de sus operaciones. También se analiza el costo y el rendimiento de los servicios públicos.^{54]}

b) *Consolidación de cuentas*. El contralor general tiene facultades para liquidar y rechazar las cuentas presentadas por las agencias del Ejecutivo. Esto le permite desarrollar sus propias interpretaciones de la legislación.

⁵⁴⁰ Que consista esencialmente en un análisis de los documentos de cada transacción, para asegurarse tanto la legalidad de los gastos como su soporte documental.

⁵⁴¹ Sin embargo, ciertos tipos de agencias y transacciones son aun objeto de auditorías detalladas.

e) *Interpretación de leyes*. Las decisiones pronunciadas sobre la legalidad de las transacciones constituyen la esencia de la función de liquidación de cuentas. Existen diferencias en el ejercicio de esta función, según el grado de claridad de los textos legales, de la amplitud y del nivel del control, de la importancia del posible desacuerdo entre el contralor y el departamento controlado, y finalmente según la naturaleza del asunto en cuestión.

Estas decisiones constituyen un "código administrativo" de gran amplitud y de gran complejidad⁵⁴² que contienen interpretaciones y aplicaciones de textos federales, tratados internacionales, leyes de los estados, legislación extranjera y reglamentaciones administrativas, que limita el poder discrecional de las autoridades y fija los procedimientos y la conducta que la administración debe observar.

En la práctica, la decisión del contralor substituye a aquella dictada por los administradores, aun en los casos en que éstos estén mejor colocados para apreciar la oportunidad de las decisiones.⁵⁴³

3) *Informes y servicios prestados al Congreso*. La ley de 1921 testimoniaba los objetivos del Congreso al momento de establecer el GAO: dotarse de una fuente de información confiable respecto de la utilización de los fondos públicos por parte de los agentes del Ejecutivo. El contralor general puede investigar sobre "todas las materias relativas a la recaudación, el gasto y el empleo de los fondos públicos".

La ley exige al GAO la presentación, ante el Congreso, de un informe anual de actividades que deberá comprender las observaciones y proposiciones de reforma legislativa "tendientes a una mayor eficiencia de la gestión financiera". Por otra parte, el GAO esta obligado a dar, periódicamente, informaciones sobre la adecuación del control financiero en los departamentos y sobre los gastos o contratos celebrados por la administración que sean "ilegales".

También puede realizar investigaciones y generar informes especiales o parciales, a petición del Congreso o de alguno de sus comités, del presidente o bien, de la Oficina del Presupuesto. *Motu proprio*, el contralor puede presentar informes de carácter secundario sobre los asuntos que afecten a un departamento en forma aislada. El contralor se limita a

⁵⁴² En la década 1960-1970 el contralor emitió un promedio anual de 6,000 decisiones e informes.

⁵⁴³ Cfr. Harris, J., *Congressional Control of Administration*, Washington, Brookings Institution, 1964, p. 145.

informar al Congreso y aunque sólo está facultado para "sugerir" o proponer ciertas medidas, en la práctica sus propuestas son seguidas en la mayor parte de casos.

El contralor general brinda otros servicios al Congreso: algunos funcionarios del GAO son asignados a los comités del Congreso para colaborar en las investigaciones sobre la gestión financiera. Además, el GAO examina los proyectos de ley sometidos al Congreso en las materias de su competencia.

2. Las "contralorías" en América Latina

Considerada por algunos como "el tipo ideal de institución de inspección" y definida como un "órgano autónomo, descentralizado, que tiene una naturaleza técnica, encargado del control, de la vigilancia y de la inspección de los ingresos, de egresos y de los bienes de la nación",⁵⁴⁴ esta institución de origen norteamericano fue adoptada por algunos países de América Latina para reestructurar su sistema de control de las finanzas públicas.

Fueron los expertos norteamericanos de una misión.¹ cuyo presidente era Edwin Kemmerer, quienes propusieron la creación "de un órgano único encargado de controlar el conjunto de las finanzas públicas: la Contraloría General de la República"⁵ de modo que se fueron creando contralorías generales en Colombia (1923), Chile (1927), Bolivia (1928), Ecuador, Perú (1930), y Venezuela (1938). Con una influencia menos clara, existen contralorías en Guatemala, Honduras, Costa Rica, Panamá y Nicaragua.

Para exponer este capítulo, examinaremos, en un primer punto, la contraloría más avanzada (la de Chile), así como la de Venezuela; después, se revisarán las otras contralorías. Estas instituciones poseen rasgos en común: se encuentran sometidas a una dirección unitaria y su personal no está integrado a la jerarquía administrativa. El contralor general goza de un estatuto que garantiza su independencia y está dotado de atribuciones que le permiten cumplir sus funciones satisfactoriamente.

⁵⁴⁴ Cfr. Camargo, P., *op. cit. supra*, nota 534, pp. 21 Y 35.

⁵⁴⁵ 1922-1923: la "Mission Kemmerer".

⁵⁴⁶ Cfr. Julien-Lafferriere, *La contról'erie générale en Amérique Latine*, tesis, Parls 11, 1974, p.19.

A. La Contra/oría chilena

a. Noticia sobre el origen y la evolución histórica de la Contraloría

Este órgano fue creado por el decreto del 26 marzo 1927.⁵⁴⁷ Una ley del 23 de noviembre de 1943 insertó las reglas esenciales de su funcionamiento en el artículo 21, párrafo 2°, de la Constitución de 1925.⁵⁴⁸

Posteriormente, una ley del 29 mayo de 1952⁵⁴⁹ definió los rasgos esenciales de la Contraloría. Más tarde, se promulgó un decreto que codificó la ley de 1952,⁵⁵⁰ al que se sumaron reformas posteriores.⁵⁵¹

Finalmente, la Constitución de septiembre de 1980, elaborada por el régimen autoritario del general Pinochet y aprobada por referéndum, respetó la Contraloría la cual fue incluida en los artículos 87 a 89 de dicho texto constitucional.

b. Estatuto del contralor

1) *Designación*. El contralor general es designado según un procedimiento inspirado de aquel que existe en Estados Unidos para la designación del *comptroller genera*⁵⁵² por el presidente de la República con la ratificación del Senado (pronunciada por mayoría de sus miembros presentes en sesión). La "Ley sobre la Organización de la Contraloría" exige únicamente el diploma de abogado para ser designado contralor.

2) *Fin de funciones*. Puede darse por diversos motivos: muerte, dimisión, retiro y destitución.

La destitución puede darse según dos procedimientos:

1° La destitución puede ser pronunciada por el presidente de la República "después de la resolución de la Corte Suprema dictada en la forma fijada para la destitución de los magistrados de la Corte Suprema y por los motivos que provocan la destitución de los jueces de la Corte Suprema".

547 Posteriormente fue objeto de reformas en los decretos-ley del 30 septiembre de 1927 y del 26 de junio de 1932 así como por el decreto del 30 abril de 1933.

548 "Un órgano autónomo que controla la recaudación y la utilización de los fondos del Estado, de las comunas y de los servicios públicos enlistados por la ley. Ella examina y juzga las cuentas de las personas responsables de los bienes. También se encarga de llevar la contabilidad de la nación y de cumplir otras funciones que le son atribuidas por la ley".

549 Relativa a "la organización y a las atribuciones de la Contraloría general".

550 Cfr. Silva Cimma, Enrique, *La Contraloría General de la Republique Chilienne*, París, RDP, marzo-abril, 1961, pp. 286-291.

551 De 7 julio de 1964, "Conteniendo texto refundido de la Ley Relativa a la Organización y las Atribuciones de la Contraloría General".

552 Cfr. Julien-Laferriere, F., *op. cit. supra*, nota 546, p. 23.

20 La "puesta en acusación" pronunciada por la Cámara de Diputados, a demanda de un mínimo de 10 diputados "en caso de falta grave a sus deberes" (artículos 39 y 42). El Senado es el órgano que conoce de las "acusaciones", y debe pronunciarse sobre la culpabilidad del acusado. Después de esto el acusado será juzgado por el Tribunal civil o penal competente para dictar la pena correspondiente y para decidir la posible responsabilidad civil.

3) *Independencia del contralor general en el ejercicio de sus funciones.* El artículo 21 de la Constitución califica a la Contraloría general como un organismo autónomo. El artículo 1º de la Ley sobre la Organización de la Contraloría, la define como un organismo independiente de todo ministerio y de todo servicio administrativo. Sin embargo, el artículo 9º de dicha ley dispone que aquélla está obligada "a presentar los informes escritos que le piden los jefes de los servicios administrativos".

c. Atribuciones

La Contraloría chilena, inicialmente instalada en los ámbitos financiero y contable, fue recibiendo progresivamente algunas atribuciones de control administrativo y de legalidad, que actualmente, aparecen como las más importantes. En síntesis podríamos resumirlas en las siguientes:

a) Contables y financieras. La Contraloría debe llevar el control de entradas y gastos del gobierno; llevar la contabilidad nacional; preparar el balance general y la cuenta de la inversión de los fondos públicos. Controla el crédito público y los bienes nacionales.

b) De inspección y de vigilancia de la aplicación del estatuto administrativo, y

e) Jurídicas, siendo una de las más importantes la aprobación (toma de razón) de los decretos supremos y la declaración de inconstitucionalidad de los mismos-⁵⁵⁴ y "de forma" de las leyes.

⁵⁵³ Cfr. Soto Kloss, Eduardo, "la toma de razón y el poder normativo de la Contraloría General de la República", *Revista de la Universidad de Chile*, 1977, p. 129. "Sin ser un tribunal, dice el derecho en un caso concreto —; bien no controvertido procesalmente-, Y sin tener potestad para anular un acto de la administración, sin embargo, puede llegar a impedir que un acto administrativo nazca a la vida jurídica".

⁵⁵⁴ Al menos ésta es la interpretación que realiza el presidente del antiguo Tribunal de Cuentas del Reino (España), Cfr. Fernández Victorio y Servando Camps, *op. cit. supra*, nota 533, pp. 69 Y 72.

B. *La Contraloría venezolana*

a. Generalidades

Esta institución fue creada por la ley del 15 julio de 1938.⁵⁵⁵ Las disposiciones aplicables a la Contraloría general fueron posteriormente incluidas en los artículos 234 a 239 del título VI de la Ley Orgánica de Finanzas del 16 de marzo de 1961.

Elevadas al rango constitucional desde 1947, dichas normas aplicables a la Contraloría, pasaron a formar parte del título VIII de la Constitución de 23 de enero de 1961.⁵⁵⁶

Según el artículo 236 de la Constitución de 23 de enero de 1971, la Contraloría general es un "órgano auxiliar del Congreso en su función de control de las finanzas públicas", encargado del control y de la vigilancia de los ingresos, de los egresos y de los bienes del Estado, así como de las operaciones que se relacionan con ellos. El 6 enero de 1975 fue publicada la nueva Ley de Organización de la Contraloría General que dio fin a un largo proceso legislativo.

b. Estatuto del contralor

1) *Designación*

El contralor general de Venezuela es elegido por el Congreso, reunido en sesión plenaria, en los 30 días siguientes a las elecciones legislativas. El contralor debe ser venezolano por nacimiento, tener una edad mínima de 30 años y no ser ministro de la Iglesia, según lo previsto en artículos 237 y 238 de la Constitución.

2) *Fin de funciones*

Ella puede resultar de la muerte, de la dimisión, del retiro, de la destitución y de la expiración del mandato.

La dimisión puede darse espontáneamente o por la aceptación de una función incompatible con aquella de contralor general.

La destitución es pronunciada por la Corte Suprema al final de un procedimiento de "puesta en acusación". La Corte Suprema sólo es competente para juzgar los casos de responsabilidad política; pero en el caso de delito de derecho común, ella debe transmitir el expediente a los tribunales judiciales (artículo 215 de la Constitución).

⁵⁵⁵ La Contraloría venezolana, reformada en 1947, 1953 Y 1960-1961, conservó su carácter de institución destinada al control de la gestión de las finanzas públicas por parte de la administración.

⁵⁵⁶ Cfr. Silva-Cinuna, Enrique, *El control público*, Caracas, EC, 1976, p. 173.

3) Independencia del contralor general en el ejercicio de sus funciones

El artículo 236 de la Constitución venezolana dispone que la Contraloría goza de la autonomía funcional en el ejercicio de sus atribuciones, en tanto que el artículo 239 del citado texto fundamental prevé que el contralor general presente un informe anual sobre la actividad de la Contraloría y sobre las cuentas presentadas al Congreso por los funcionarios y organismos que estén obligados a ello. La Contraloría también presenta "los informes que le son solicitados por el Congreso y por el gobierno" (artículo 239 de la Constitución).

4) Atribuciones

La Contraloría general realiza el control, la vigilancia y la inspección de los ingresos, egresos y bienes del Estado, así como de las operaciones relacionadas con ellos. Según el artículo 235 de la Constitución, dichas funciones podrán ser ampliadas, por la ley, para cubrir las actividades de los institutos autónomos y de las administraciones locales y municipales. Las atribuciones de la Contraloría general se ejercen en los dominios financiero y contable. Ella controla las operaciones administrativas que tienen incidencia financiera y además realiza un examen global de la contabilidad pública.

C. Las otras contralorías

Existen contralorías generales en otros Estados latinoamericanos. Básicamente se puede hablar de dos tipos de contralorías. En primer lugar, de aquél formado por órganos de control dependientes del Parlamento: es el caso de Colombia, Ecuador, Guatemala, Honduras, Costa Rica, Panamá y Nicaragua.

En un segundo grupo de países, se pueden incluir los órganos de vigilancia presupuestaria integrados en la estructura del Poder Ejecutivo: Perú (1930), Bolivia (1928), Uruguay y El Salvador, los que sin embargo, son simples órganos de control administrativo, cuyas decisiones pueden ser revisadas por los tribunales de cuentas.

a. Colombia

1) Generalidades- Después de la visita de la misión Kemmerer, se creó una Contraloría. W La Constitución de 1921, reformada en 1942, consi-

557 Ley número 47 de 1923, "Sobre la contabilidad oficial, conteniendo creación del Departamento Administrativo de Contraloría".

deraba a la Contraloría como una Oficina de Contabilidad y de Control Fiscal. Estamos ante una Contraloría que se caracteriza por depender directamente del Congreso.ⁱ"

2) *Estatuto del contralor*. a) *Designación*. En un principio, la designación del contralor correspondía al presidente de la República.⁵⁵⁸ Más tarde, su designación se convirtió en una de las atribuciones de la Cámara de Representantes. Actualmente, la designación del contralor general ha retornado al presidente de la República quien elige de entre una lista de tres candidatos elaborada por el Senado.

b) *La inamovilidad*. El mandato del contralor y su inamovilidad son similares a aquellos de los que gozan los jueces de la Corte Suprema (artículo 54 de la Constitución).

e) *Atribuciones*. La Contraloría ejerce el control sobre las operaciones gubernamentales, incluidas las de las agencias autónomas y de las sociedades de economía mixta (artículo 155 de la Constitución). Por otra parte, desde 1932, se prohibió a la Contraloría el ejercicio de tareas de gestión en la administración.^v

b. Panamá[!]

1) *Generalidades*. La Contraloría General de la República fue creada por la ley número 84, de 29 de diciembre de 1930, como un órgano independiente.

La Constitución de 1941 le confirió rango constitucional.^v El contralor, por su parte, vio ampliar la duración del periodo de sus funciones de 4 a 6 años. Sobre la base del artículo 155 fue aprobada la ley número 6 de 1 de febrero de 1941 para organizar la Contraloría.

La Constitución de 1946 integró a la Contraloría en su texto. En 1949, la Asamblea Nacional intentó remplazar la ley de 1941 con un proyecto

558 Cfr. Camargo, Pedro, *op. cit. supra*, nota 534. "Cabe observar que en Colombia se desnaturaliza la teoría del control fiscal al centralizarlo en un órgano directo de la Cámara de Representantes", p. 23.

559 Cfr. Martínez, Anibal, "La Contraloría de la República de Colombia", *La Contraloría General de la República* (1927-1977), Santiago, Universidad de Chile, 1977, pp. 243-250.

560 Decreto-ley núm. 911 de 1932. El acta legislativa núm. 1 de 1945 reafirmó esta prohibición, al mismo tiempo que elevó la Contraloría a rango constitucional.

561 Cfr. Contraloría General de la República de Panamá, "Breve síntesis del nacimiento y evolución de la Contraloría General en Panamá" en *"La contraloría..."*, ed. cit. *supra*, nota 559, pp. 263 y ss.

562 Artículo 155. "Se establecerá un departamento en el Poder Ejecutivo, independiente de los ministerios cuya función será la de controlar las operaciones del Tesoro público".

de "Ley Orgánica de la Contraloría Nacional", sin embargo, dicho proyecto enfrentó el veto del presidente de la República. La institución fue finalmente integrada en los artículos 239 y 240 de la Constitución del 11 de octubre de 1972.

2) *Estatuto del contralor.* a) *Designación.* El contralor general y el subcontralor son designados por el presidente de la República por un periodo de 6 años.

b) *Inmunidades.* Durante su mandato, estos funcionarios únicamente pueden ser suspendidos o destituidos por la Corte Suprema y por alguna de las causas de acusación previstas en la ley.⁵⁶³

3) *Atribuciones.* La Contraloría cumple las funciones siguientes: llevar las cuentas de la nación (incluida aquella de la deuda pública); vigilar, regular y controlar la legalidad de los actos de utilización de los fondos y bienes públicos.

c. Ecuador

1) *Generalidades.* Creada por la Ley Orgánica de Finanzas, del 14 de noviembre de 1927 como un "buró de contabilidad o de intervención fiscal", cuyo objetivo consistía en garantizar la ejecución del Presupuesto y de la Ley de Finanzas, era un órgano independiente de los ministerios, departamentos y otras oficinas del Poder Ejecutivo.^t

En 1974, la Contraloría fue objeto de una reorganización a partir de las enmiendas al texto de la Ley Orgánica de Finanzas. Finalmente, el artículo 113 de la Constitución[<] dio fundamento constitucional a la institución.

2) *Funciones.* Bajo la dirección de un contralor que permanece cuatro años en funciones.^t la Contraloría ejerce el control sobre los bienes de las entidades públicas y sobre las actividades de las personas privadas beneficiarias de subvenciones del Estado. Además, ella es un órgano consultor del gobierno en materia de control.

⁵⁶³ Para ser contralor o subcontralor es necesario ser ciudadano panameño por nacimiento, tener una edad mayor de 35 años, tener un título universitario y no haber sido condenado a prisión por delitos cometidos contra el Estado.

⁵⁶⁴ Cfr. "La Contraloría General de la Nación del Ecuador", *op. cit. supra*, nota 559, pp. 251-261.

⁵⁶⁵ Codificación de la Constitución Política de la República, del 1.10.1983. Donde se le define como "el organismo técnico y autónomo que controla la utilización de los recursos públicos, su reglamentación y su consolidación contable".

⁵⁶⁶ Artículo 116 de la Constitución.

d. Costa Rica

1) *Generalidades*. Las reglas de funcionamiento de la Contraloría se encuentran incluidas en los artículos 183 y 184 de la Constitución del 6 de noviembre de 1949.

Definida como una institución auxiliar de la Asamblea Legislativa para la supervisión de las finanzas públicas, la Contraloría general posee una total independencia funcional y administrativa para el cumplimiento de sus funciones (artículo 183 de la Constitución).

2) *Funciones*. La Contraloría tiene atribuciones para supervisar la ejecución y liquidación de los presupuestos ordinarios y extraordinarios de la República, examinar, aprobar o desaprobar los presupuestos de los municipios y de las instituciones autónomas así como la inspección de su ejecución, y para presentar ante la Asamblea Legislativa un informe anual de actividades encaminadas a examinar, controlar y liquidar las cuentas de las instituciones del Estado.

e. Nicaragua

1) *Generalidades*. La Contraloría General de la República está regulada en los artículos 154 a 157 de la Constitución del 19 noviembre 1986. Ella es definida como "el órgano director del sistema de control de la administración pública", que goza de autonomía funcional y técnica (artículos 154 y 156 de la Constitución).

2) *Estatuto del titular*. La Contraloría es dirigida por el contralor general de la República que goza de inmunidad y que presenta un informe anual a la Asamblea Nacional.

3) *Atribuciones*. Corresponde a la Contraloría el cumplimiento de las tareas siguientes:

a) Establecer el sistema de control que garantiza de manera previa la utilización correcta de los fondos;

b) Controlar la gestión del Presupuesto General de la República;

e) Controlar y evaluar la gestión administrativa y financiera de las entidades públicas subvencionadas por el Estado y de las empresas de participación Estatal (artículo 155 de la Constitución).

f Honduras

1) *Generalidades*. La Constitución del 11 enero 1982 prevé la existencia de una Contraloría de la República como organismo auxiliar del Poder Legislativo, provisto de independencia funcional y administrativa,

encargado de la verificación *a posteriori* de las finanzas públicas (artículo 222 de la Constitución)-"?

2) *Estatuto del contralor.* a) *Designación.* El contralor y el subcontralor son elegidos por el Congreso Nacional. Ambos funcionarios tienen las mismas incompatibilidades y gozan de las prerrogativas concedidas a los jueces de la Corte Suprema (artículo 223 de la Constitución).

Para ser contralor o subcontralor se deben reunir las condiciones siguientes: ser hondureño por nacimiento; tener una edad mínima de 25 años; estar en pleno goce de sus derechos políticos; y tener título de licenciado en las ciencias jurídicas, económicas, administrativas o contables.

b) *Inmunidades.* El contralor y el subcontralor son responsables ante el Congreso Nacional por actos ejecutados en el ejercicio de sus funciones. Sólo el Congreso puede revocarlos por la comisión de delitos o faltas graves (artículo 224 de la Constitución).

3) *Atribuciones.* La Contraloría realiza las actividades siguientes:

- Verificación de la gestión de los fondos y de los bienes públicos y control de las cuentas de los funcionarios encargados de su ejercicio.
- Inspección de la gestión financiera de los órganos de la administración pública, de las instituciones descentralizadas, de municipios, de los establecimientos gubernamentales y de las organizaciones que reciben subvenciones del Estado.
- Examen de la contabilidad del Estado y de las cuentas que presenta el Ejecutivo al Congreso y transmisión del informe correspondiente, y
- Control *a posteriori* de la gestión de los fondos públicos realizada por el Banco de Honduras.

4) *Informes.* La Contraloría debe entregar un informe anual ante el Congreso Nacional en un plazo de 40 días a partir del cierre del año económico. Además, puede presentar informes especiales al Congreso y al presidente de la República.

567 Esta institución se encuentra acompañada de un organismo de control, auxiliar del Poder Legislativo cuyo director y subdirector son designados por el Congreso Nacional por un periodo de cinco años: se trata de la Dirección de Probidad Administrativa, que, según la Constitución, goza de una gran independencia funcional y administrativa (artículos 232-234 de la Constitución).

g. Guatemala

1) *Generalidades*. La Contraloría General de Cuentas fue insertada en los artículos 232 a 236 de la Constitución que entró en vigor a partir del 1 de enero de 1986.⁵⁶⁸

2) *Estatuto del contralor*. El jefe de la Contraloría General de las Cuentas es designado por un periodo de cuatro años por el Congreso de la República por mayoría absoluta de diputados y goza de las mismas inmunidades que los jueces de la Corte de Apelación, no podrá ser reelecto, tampoco podrá ser destituido salvo en el caso de delito o negligencia. Él debe presentar informes semestrales al Congreso.

h. Bolivia

La Contraloría es calificada de "buró de contabilidad y control fiscal".⁵⁶⁹

1. *Estatuto*. El contralor general depende directamente del presidente de la República.

a) *Designación*. El titular del órgano es designado por el presidente de la República sobre una lista de tres candidatos presentada por el Senado.

b) *Inmunidades*. Este funcionario goza de las mismas inmunidades y garantías de inamovilidad y duración en sus funciones que los jueces de la Corte Suprema (artículo 154 de la Constitución).

e) *Atribuciones*. Además del control de la ejecución del presupuesto, la Contraloría ejerce el control fiscal sobre las operaciones de las entidades autónomas y de las empresas de economía mixta cuya gestión es sometida a una auditoría anual.

d) *Informes*. Cada año la Contraloría presenta memorias y estados financieros (artículo 155 de la Constitución).

i. El Salvador

En El Salvador existe un órgano que, a pesar de su nombre "Corte de Cuentas de la República", no es más que un "organismo independiente del Poder Ejecutivo" encargado del control de las finanzas públicas y de la ejecución del presupuesto.

⁵⁶⁸ Que la define como "una institución técnica descentralizada que tiene como función la verificación de los ingresos, de los egresos y la tutela de los intereses financieros de los organismos del Estado, de las municipalidades, de las entidades autónomas y de toda persona que perciba fondos del Estado".

⁵⁶⁹ Capítulo V, artículos 154 a 155 de la Constitución promulgada el 2 de febrero de 1967.

j. Perú

1) *Generalidades*. Es mediante un decreto supremo de septiembre de 1929 que fue creada la Contraloría peruana como un servicio integrado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Comercio.>"

El citado decreto fue reforzado por la ley del Congreso (número 6784) de febrero de 1930; después, la institución fue regulada en el artículo 10 de la Constitución Política, promulgada el 9 de abril de 1933. En 1943 la Contraloría fue reestructurada.⁵⁷¹

La ley número 14816 (1964) dio a la Contraloría el carácter de organismo especial encargado del control del "presupuesto de funcionamiento" de la República y de la gestión de las entidades que se encuentran encargadas de la percepción de ingresos y de la administración del patrimonio del Estado. Además, es la encargada de establecer y publicar La Cuenta General de la República.

2) *Funciones*. La Ley Orgánica del Presupuesto de Funcionamiento incorporó la Contraloría al Tribunal de Cuentas. Ella es el órgano encargado del control administrativo de las cuentas de los órganos del sector público.

El decreto número 18750, de enero de 1975, confirió al contralor la calidad de ministro de Estado y le otorgó poderes extraordinarios para reorganizar la Contraloría. Finalmente, en noviembre de 1971 fue publicado el decreto número 19039 conteniendo la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y su reglamento.

III. Los TRIBUNALES DE CUENTAS

Estos órganos de control surgieron en el derecho público de los países europeos, pero se han ido extendiendo hacia algunos países del antiguo bloque socialista y de América Latina.

l. *El Tribunal de Cuentas francés* ____

El Tribunal de Cuentas francés es quizá la jurisdicción contable más famosa y fue creado por Napoleón en 1807 (ley del 16 de septiembre, de

570 Cfr. Perú. Contraloría General de la República, "*La Contraloría General de la República peruana*", *op. cit. supra*, nota 559, p. 267.

571 El decreto núm. 7, de agosto de 1961, amplió la esfera de órganos sometidos a **control**: se incluyen las entidades autónomas de la administración, tales como universidades y gobiernos locales.

la que sólo quedan en vigor dos artículos.j." El Tribunal de Cuentas asiste al Parlamento y al gobierno en el control de la ejecución de las leyes de finanzas.

Funciones. El tribunal se encarga de velar por la regularidad de las cuentas públicas, aunque también realiza una evaluación de la gestión del presupuesto; puede fincar responsabilidades a las personas encargadas de administrar los recursos económicos propiedad del gobierno.t"

Aunque originalmente encargado de juzgar las cuentas y a los contadores, el tribunal fue adquiriendo, paulatinamente, otras atribuciones, de modo que también controla a los ordenadores y a los administradores. Posteriormente se le facultó para controlar la gestión de servicios y el empleo de los fondos públicos. A partir de 1946 controla los organismos de seguridad social. En fin, desde 1977, en que desapareció la Comisión de Verificación de Cuentas de las Empresas Públicas, el tribunal también controla las cuentas de las sociedades nacionales, así como aquellas de las personas de derecho privado que se benefician de subvenciones públicas.

Estatuto de los magistrados del tribunal. Los consejeros del Tribunal de Cuentas, al igual que otros altos funcionarios del Estado tales como los consejeros de Estado, los prefectos y los directores de las administraciones centrales, son nombrados en Consejo de Ministros.

Los magistrados de este órgano jurisdiccional contable gozan de inamovilidad.

Desde 1982 (ley de 10 de marzo y ley de 1 julio de 1982), el tribunal es auxiliado por Cámaras Regionales de Cuentas, que son jurisdicciones contables encargadas de juzgar el desempeño y la gestión financiera de las colectividades locales (regiones, departamentos y comunas). La creación de estas jurisdicciones regionales de cuentas se hizo necesaria como resultado del proceso de descentralización, debido a que el Estado central retiró la "tutela" que ejercía sobre las citadas administraciones territoriales.

⁵⁷² Cfr. Raynaud, Jean, "Que sais-je?", *La Cour des Comptes*, Parfs, Presses Universitaires de France, 1980. Existe traducción al español, *El Tribunal de Cuentas*, México, FCE, 1986, pp. 21 Y 22.

⁵⁷³ Cfr. Lemoyne de Forges, J-M., *Droit administradl*; Paris, Presses Universitaires de France, 1991. "No sólo es una jurisdicción administrativa que juzga las cuentas de los agentes contables públicos. También es —en cierta forma— una especie de contralor de gestión que realiza investigaciones y cuyos informes son públicos.", p. 123.

También tiene relaciones con otro órgano denominado "Tribunal de Disciplina Presupuestaria y Financiera" (creado por una ley del 25 de septiembre de 1948), encargado de sancionar las infracciones. Las omisiones o la negligencia de las personas que tengan obligaciones derivadas del manejo de dinero público.

2. *El Tribunal de Cuentas italiano*

La Corte de Cuentas italiana también tiene gran tradición, pues data de 1862 (ley número 800, de 14 de agosto). La corte realiza un control de legalidad preventivo y juzga *ex post*, el ejercicio presupuestario del gobierno, y desempeña funciones típicas de toda jurisdicción contable; también controla a los organismos o personas que gozan de subvenciones del Estado.⁵⁷⁴

El artículo 100 de la Constitución italiana de 1947 dice:

El Tribunal de Cuentas ejerce la intervención preventiva de la legalidad en los actos de gobierno y también la fiscalización de la gestión del presupuesto del Estado. Participa, en los casos y en las formas previstas por la ley, en el examen de la gestión financiera de los entes a los que el Estado subvenciona ordinariamente. Informa directamente a las Cámaras acerca del resultado de la verificación efectuada.

3. *El Tribunal de Cuentas español*

Según el artículo 136 de la Constitución de 1978, el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.

El tribunal depende de las cortes generales y ejerce sus funciones por delegación de éstas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado. En realidad, esta afirmación no implica ninguna subordinación jerárquica, pues el tribunal es independiente de todo órgano.>"

Funciones. Ante el Tribunal de Cuentas se deben presentar las cuentas del Estado y del sector público a efecto de que sean censuradas por él.

⁵⁷⁴ Cfr. Sepe, Onorato, *La Corte dei Conti. Ordinamento e funzioni di controllo*, Milán, Dott. A. Giuffré, 1956, p. 7.

⁵⁷⁵ Cfr. Lucas Morillo, Pablo, "El control del legislativo sobre el presupuesto", *El Poder Legislativo en la actualidad*, México, UNAM, 1994, p. 141.

Otras funciones del tribunal pueden ser resumidas con el párrafo siguiente:

También ejerce la denominada jurisdicción contable. Por lo demás, la Ley Orgánica 5/1985, de Régimen Electoral General, le encomienda la fiscalización de la financiación electoral, y la ley 3/1987, de 2 de julio, le encarga el control de la financiación de los partidos políticos.^t"

Estatuto de los magistrados. Los miembros del Tribunal de Cuentas gozan de las mismas garantías de independencia e inamovilidad que aquellas acordadas a los jueces de la jurisdicción ordinaria.

Informes. Sin perjuicio de su propia jurisdicción, el Tribunal de Cuentas enviará a las cortes generales un informe en el que, en su caso, comunicará las infracciones o las responsabilidades en que se haya incurrido.

4. *El Tribunal de Cuentas alemán*

Este tribunal encuentra su base constitucional en el artículo 114 (2), de la ley fundamental de 1949. Los jueces que lo integran gozan de garantías análogas de aquellas acordadas a los magistrados del Poder Judicial.

Funciones. El tribunal se encarga de velar por la regularidad y la legalidad de la gestión del presupuesto, a través de auditorías e investigaciones. Su titular debe rendir informes ante las autoridades del gobierno, ante el Parlamento y ante el Consejo federal. Estos informes los presenta bajo la forma de "memorias", en las que se hace un minucioso análisis sobre las partidas presupuestales, las sumas correspondientes a los ingresos y sobre la justificación de los gastos (artículo 97, Código Reglamentario del Presupuesto Federal).

Conforme al artículo 88 del "Código Reglamentario del Presupuesto Federal", el tribunal ejerce el control de la gestión presupuestaria y económica de la Federación, de su patrimonio especial y el de las empresas públicas federales. También controla organismos ajenos a la administración cuando éstos estén encargados de administrar fondos o bienes del patrimonio de la Federación, cuando perciban subsidios o asignaciones o cuando sean los encargados de ejecutar el plan presupuestal.

Sin embargo, existen autores que consideran que este tribunal no constituye una verdadera jurisdicción y sólo lo consideran un ⁵⁷⁷ "Justiz-formin",

5. Luxemburgo

En Luxemburgo, la Constitución del 17 de octubre de 1868, menciona, en su artículo 105 que una Cámara de Cuentas está encargada del examen y liquidación de las cuentas de la administración general y de todos los asuntos contables del Tesoro público. La Cámara de Cuentas se encarga de vigilar que ningún gasto se exceda del presupuesto. La Cámara de Cuentas examina las cuentas de las diferentes administraciones del Estado, para ello debe analizar los documentos de la contabilidad gubernamental que sean necesarios. En fin, ella informa a la Cámara de Diputados sus observaciones sobre la Cuenta del Estado.

6. Los Tribunales de Cuentas en América Latina

Habiendo seguido el ejemplo del derecho continental europeo, varios países de la América Latina han procedido a crear Tribunales o Cortes de Cuentas.

Así, Pedro Pablo Camargo menciona que: "...en algunos países latinoamericanos hay también Tribunales de Cuentas. Tal es el caso de Argentina, Brasil, Ecuador, El Salvador y Nicaragua'Y"

A los anteriores podríamos añadir otros dos. Haití y Guatemala.V?

Brevemente revisaremos algunos aspectos de tres de estos tribunales.

A. Brasil

a. Idea general

En Brasil existe un Tribunal de Cuentas encargado de realizar el control financiero de las cuentas gubernamentales, así como de revisar

⁵⁷⁷ Cfr. Fernández Victorio y Servando Camps, *op. cit. supra*, nota 533, p. 45.

⁵⁷⁸ Cfr. *op. cit. supra*, nota 534, pp. 15 Y 16. El autor nos recuerda que durante los primeros años de los estados americanos existieron Tribunales de Cuentas, pero éstos estaban orientados únicamente a la protección de los intereses del Estado.

⁵⁷⁹ En este caso, la Constitución de 1985 sólo menciona que la función judicial en materia de cuentas será ejercida por los jueces de la instancia y el Tribunal de Cuentas de segunda instancia (artículo 220).

el presupuesto y la contabilidad de los órganos de la administración. El Tribunal de Cuentas depende formalmente del Congreso Nacional (artículos 85 a 87 de la Constitución).

El Tribunal reside en el Distrito Federal, se integra con once ministros, designados por el presidente, con aprobación del senado federal (un tercio) y por el Congreso Nacional (dos tercios).

b. Atribuciones

Veamos en forma detallada cuales son las atribuciones que ejerce el Tribunal. Éstas se pueden resumir en las siguientes:

- 1a. Apreciar las cuentas presentadas por el primer ministro, mediante dictamen previo, que deberá rendirse dentro de los sesenta días posteriores al de su recepción;
- 2a. Juzgar las cuentas de los administradores y demás responsables de los dineros, bienes y valores públicos, ya sea por administración directa o indirecta;
- 3a. Apreciar para fines de registro, la legalidad de los actos de administración de los entes y órganos que, a cualquier título, directo o indirecto, reciban manutención del gobierno;
- 4a. Realizar inspecciones y auditorías de naturaleza financiera, patrimonial y operacional en las unidades administrativas de los Poderes Legislativo, Judicial y Ejecutivo, por propia iniciativa o a petición del Ministerio Público;
- 5a. Supervisar las empresas transnacionales en cuyo capital participe la Unión (el Estado federal), en los términos de los tratados correspondientes;
- 6a. Supervisar la aplicación de los recursos transferidos por la Unión a los estados, municipios o al Distrito Federal;
- 7a. Prestar al Congreso toda la información que éste le solicite, y
- 8a. Fincar responsabilidades en caso de que se detecte la ilegalidad en los gastos o alguna irregularidad en las cuentas, incluyendo la aplicación de las sanciones previstas en la ley.

c. Estatuto de los ministros

Los ministros gozan de las mismas prerrogativas, garantías e impedimentos que los ministros del Supremo Tribunal de Justicia.

B. *Haití*

a. Idea general

En este país del Caribe existe un tribunal cuya originalidad radica en que posee una doble competencia: la "Corte Superior de Cuentas y del Contencioso Administrativo".

La Corte, definida como un órgano jurisdiccional independiente y autónomo se encarga del control administrativo y jurisdiccional de los ingresos y de las erogaciones del estado, de la verificación de la contabilidad de las empresas públicas y de aquellas de las colectividades territoriales (artículo 200 de la Constitución).

En virtud de su doble naturaleza, la Corte, está dividida en dos secciones que se ocupan, respectivamente, del control financiero y del contencioso administrativo.

b. Atribuciones

La Corte colabora en la elaboración del presupuesto y es consultada en todas las cuestiones relativas a la legislación sobre finanzas públicas, y sobre los proyectos de contratos o acuerdos celebrados por el Estado, que tengan carácter comercial o financiero. La Corte presenta cada año, a la apertura del periodo de sesiones, un informe al Parlamento sobre el estado de las cuentas públicas y sobre la eficacia de los gastos públicos.

C. *Uruguay*

a. Idea general

El Tribunal de Cuentas se integra con siete miembros designados por el voto calificado (2/3 partes) de la Asamblea general. Es importante señalar que este Tribunal no tiene funciones jurisdiccionales.

b. Atribuciones

Según lo dispuesto en el artículo 211 de la Constitución de la República Oriental del Uruguay, el Tribunal:

1° Dictamina e informa en materia de presupuesto;

2° Interviene preventivamente en los gastos y en los pagos, conforme a las leyes, con el fin de certificar la legalidad de los mismos;

3° Dictamina e informa respecto de la rendición de cuentas e informes de los órganos del Estado, incluidos los departamentales y los organismos autónomos y descentralizados, cualquiera que sea su naturaleza;

4° Presenta a la Asamblea una memoria de actividades;

5° Interviene en lo relativo a la gestión económica de los órganos del Estado, gobiernos departamentales y órganos descentralizados, con el fin de denunciar las irregularidades e infracciones cometidas en el manejo de los recursos públicos, y

6° Dicta las Ordenanzas de Contabilidad, obligatorias para todos los órganos del Estado.

Relaciones con otros órganos de control. El control externo realizado por el Tribunal de Cuentas está complementado por un control interno ejercido por la contaduría (artículo 18 de la Constitución). La contaduría es un órgano de control interno (preventivo y *a posteriori*), contable y legal de los egresos y de las órdenes de pago, que desde el punto de vista orgánico, no está separado de la administración central (pues tiene el carácter de órgano desconcentrado que depende del Ministerio de Economía y de Finanzas).⁵⁸⁰

IV. MÉXICO: LA CONTADURÍA MAYOR DE HACIENDA

1. *Evolución histórica*

Fue poco después de la independencia de México, que fue creado el primer antecedente de la Contaduría Mayor de Hacienda. El texto de la Constitución federal de 1824 autorizaba al Congreso a: "Fijar los egresos generales y establecer los ingresos necesarios para cubrirlos, determinar su utilización, y revisar, cada año, las cuentas del gobierno."

Sobre la base de esta norma constitucional fue suprimido el Tribunal Mayor de Cuentas, que existía en la época colonial y se instituyó⁵⁸¹ la Contaduría Mayor de Hacienda, en tanto que órgano del Poder Legislativo encargado del examen y la auditoría de la cuenta presentada, cada año, por el jefe del Departamento de Hacienda. Contaba con dos secciones: la primera, la de finanzas, examinaba las cuentas de la Tesorería general; la segunda, llamada "de crédito", estaba encargada de la deuda nacional, de la amortización de sumas y del cálculo de los intereses pagados.

580 Según la ley 11.925 del 27 de marzo de 1953: *No podrán comprometerse gastos ni podrán celebrarse contratos que impliquen egresos sin el dictamen previo de la Contaduría general y de la correspondiente autorización legal.* Cfr. Ramón Real, A., *La Contaduría General de la Nación*, Uruguay, p.160.

581 A través del "Decreto por la organización de la administración de las finanzas públicas".

En 1836, después de la llegada de un gobierno conservador, la contaduría fue conservada en las Siete Leyes Constitucionales. Sin embargo, este mismo gobierno dictó en 1843 un nuevo texto constitucional: "Las Bases Orgánicas Constitucionales", que la suprimió. En 1853, un decreto de 16 diciembre, restauró el Tribunal Mayor de Cuentas.

El texto constitucional de 1857 estableció la Contaduría Mayor de Hacienda con las mismas atribuciones de control sobre las finanzas públicas y eliminó el Tribunal Mayor de Cuentas, que había sido instaurado por los gobiernos conservadores.

Con base en el texto constitucional se aprobó una Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda en 1904. El texto antes citado fortaleció las facultades de la Contaduría Mayor de Hacienda en lo relativo a la revisión y la auditoría de la cuenta anual del Tesoro federal, la autorización de la percepción de ingresos, la verificación de los egresos y la exactitud aritmética de las operaciones de contabilidad.

Posteriormente, se incluyeron en la Constitución mexicana de 1917 disposiciones que autorizan al Congreso de la Unión para examinar la cuenta presentada cada año por el Poder Ejecutivo, a través de un órgano técnico denominado Contaduría Mayor de Hacienda. Este examen estaría encaminado a verificar la conformidad entre las sumas gastadas y el presupuesto; por otra parte, también comprende la exactitud y sobre la verificación de egresos.

Durante el periodo 1937-1978 estuvo en vigor una ley de la Contaduría Mayor de Hacienda que fue duramente criticada. El 26 septiembre 1978 fue sometido al examen del Congreso de la Unión un proyecto de Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda cuya exposición de motivos precisaba que:

Corresponde al Congreso de la Unión aprobar las leyes de Ingresos. Pero es a la Cámara de Diputados que corresponde el examen, la discusión y la aprobación del Presupuesto de Egresos. La revisión de la cuenta pública de la Federación es una competencia que el Congreso ejerce a través de la Contaduría Mayor de Hacienda, con el fin de conocer los resultados de la gestión financiera y de verificar su conformidad a las leyes de ingresos y de Egresos.⁵⁸²

582 Esta iniciativa de ley fue aprobada como ley el 18 de diciembre de 1978 (*Diario Oficial de la Federación* 29.12.78). El reglamento interior de la Contaduría Mayor de Hacienda fue publicado el 14.05.80 en el *Diario Oficial de la Federación*.

2. Régimen en vigor de la Contaduría Mayor de Hacienda

A. Base constitucional y características de la institución

La Constitución federal vigente dispone en varios de sus artículos, las reglas a que se sujeta el funcionamiento de la Contaduría Mayor de Hacienda.

El primero de ellos es el 73, fracción XXIV, que faculta al Congreso para expedir la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.

Enseguida, el artículo 74, al referirse a las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, menciona entre ellas:

1a La de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación y el del Distrito Federal; así como revisar la cuenta pública del año anterior.

2a La de "vigilar, por medio de una comisión de su seno, el exacto desempeño de las funciones de la Contaduría mayor.

La Contaduría Mayor de Hacienda actual es un órgano técnico dependiente de la Cámara de Diputados que tiene como tarea principal la revisión de la cuenta pública anual del gobierno federal y de aquella del Distrito Federal.

La exposición de motivos de la Ley Orgánica de la Contaduría (1978), hacía énfasis en el carácter "técnico" del órgano, que "debe situarse al margen de la "política partidista", a fin de garantizar su respetabilidad y la realización de sus objetivos.

En el ejercicio de sus funciones, la Contaduría Mayor de Hacienda se encuentra colocada bajo el control directo de la "Comisión de Vigilancia de la Cámara", cuyos miembros son designados por la Cámara de Diputados. Por último, el Reglamento Interno de la Contaduría Mayor de Hacienda se publicó el 14 de mayo de 1980.

B. Organización

Al frente de la Contaduría Mayor de Hacienda se encuentra un "contador mayor" designado por la Cámara de Diputados. El contador es auxiliado por un subcontador y por los directores, subdirectores auditores, consejeros y empleados.

También existe la posibilidad de contratar los servicios de "profesionales especializados".

El contador mayor es designado por un periodo de 8 años por el Pleno de la Cámara, de entre una terna de candidatos propuesta por la Comisión de Vigilancia; la que a su vez se compone por 17 diputados designados por el Pleno de la Cámara. La composición de la Comisión debe reflejar la composición de la Cámara, de tal suerte que permita la participación de los diversos grupos parlamentarios.

Conforme a la ley y al reglamento interior, también podemos ubicar a los siguientes funcionarios.

- Un subcontador mayor;
- Un director general de auditoría;
- Un director general jurídico y contable, y
- Un director general de administración.

Ahora bien, en la práctica, la estructura real de la Contaduría Mayor de Hacienda es la siguiente.V'

- Contador mayor,
- Subcontador mayor,
- Director general de auditoría de ingresos (sector central),
- Director general de auditoría de egresos (sector central),
- Director general de auditoría (sector paraestatal),
- Director general de ingresos,
- Director general de anales e investigación económica,
- Director general de empresas de participación estatal,
- Director general jurídico y contable,
- Director general de administración, y
- Jefe de unidad de programación administrativa y control de gestión.

C. *Funcionamiento y atribuciones*

Según el artículo 74, fracción IV, de la Constitución, la Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados se encarga de examinar y de hacer un informe sobre la cuenta pública a fin que la Cámara una vez concluido el examen anual, pueda establecer los resultados de la gestión

583 Cfr. Adam Adam, Alfredo y Guillermo Becerril Lozada, *Fiscalización en México*, México, UNAM, 1986, pp. 109a 118.

financiera y verifique la observancia de los principios presupuestarios y de los objetivos contenidos en los programas.t"

Conforme a la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, artículo tercero, ésta podrá:

1° Revisar la cuenta pública a efecto de verificar si las entidades auditadas realizaron las operaciones con apego a las leyes de ingresos y a los presupuestos de egresos de la Federación y del Distrito Federal, y si se cumplió con lo dispuesto en las leyes de deuda pública, programación contabilidad y gasto público, y la orgánica de la administración federal;

2° Elaborar y rendir un informe previo en los diez primeros días del mes de noviembre siguiente a la presentación de la cuenta pública. También deberá ser presentado a la Cámara de Diputados el Informe definitivo sobre los resultados que arroje la revisión de la cuenta pública.

3° Fiscalizar los subsidios del gobierno federal al Distrito Federal, estados, municipios y organismos de la administración descentralizada, particulares y personas, cualesquiera que sean sus fines de destino, así como verificar su aplicación al objeto autorizado;

4° Ordenar visitas, inspecciones, hacer auditorías, solicitar informes y revisar libros y documentos a fin de comprobar si la recaudación de impuestos se realizó conforme a los principios de eficiencia y conforme a la ley. Así como verificar la aplicación del gasto a los objetos y metas de los programas y subprogramas;

5° Solicitar informes a auditores externos del gobierno Federal, y

6° Coordinarse con los órganos de la administración federal (SECO-DAM y SHCP) a efecto de uniformar métodos y sistemas de contabilidad y normas de auditoría gubernamental.

3. Relaciones entre los órganos legislativos y administrativos encargados de tareas de control presupuestario de la administración

En la práctica, y como consecuencia del hecho de la similitud de sus tareas, la Secretaría de la Contraloría de la Federación y la Contaduría Mayor de Hacienda se han visto obligadas a coordinar sus actividades a fin de hacer más efectivo el control del empleo de los recursos públicos.

584 Cfr. Fix-Zamudio, H., "Algunas reflexiones sobre el principio de división de poderes en la Constitución mexicana", *Memoria del III Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, México. UNAM, 1987, p. 652.

Así, la Contaduría Mayor de Hacienda ha establecido relaciones de coordinación con la Secretaría de la Contraloría a fin de unificar los procedimientos, las reglas, los métodos y los sistemas de contabilidad y de auditoría de la administración. También ha sido necesario establecer reglas comunes sobre archivos contables, libros y documentos destinados a justificar los ingresos y los egresos públicos.>"

Por otra parte, la Contaduría Mayor de Hacienda puede demandar a los auditores externos de las entidades públicas, las copias de los informes y de los dictámenes de las "auditorías" practicadas así como las aclaraciones que estime pertinentes.P"

V. CONCLUSIÓN DEL CAPÍTULO

En la práctica, la Contaduría Mayor de Hacienda, cuyos resultados de funcionamiento han suscitado opiniones divididas, no ha podido cumplir plenamente su función, pues el partido hegemónico (el PRI) domina tanto la Comisión de Vigilancia de la Cámara de Diputados como a la Contaduría Mayor de Hacienda.

A pesar de las reformas de 1977, el funcionamiento de la Contaduría se encuentra lejos de ser satisfactorio. Es necesario mejorar los mecanismos técnicos de control de los recursos públicos.⁵⁸⁷

Una solución a la falta de independencia de los órganos de control podría consistir en la fusión de la Contaduría Mayor de Hacienda y de la Secretaría de la Contraloría en un órgano auxiliar del Congreso, dotado de la autonomía técnico financiera, y cuyo jefe debería gozar de garantías similares a las otorgadas a los ministros de la Suprema Corte, particularmente en lo relativo a su inamovilidad.

Todo parece indicar que la situación del control financiero externo va a cambiar. A finales de 1995 el presidente de la República envió al Congreso de la Unión una iniciativa de reforma constitucional (previamente anunciada en el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000), en la que se plantea substituir la Contaduría Mayor de Hacienda con una Auditoría Superior de la Federación, órgano que tendría una dirección colegiada (cinco auditores superiores, designados por votación simple de la Cámara

585 Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, artículo 3º, párrafo VII.

586 Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, artículo 3º, párrafo VI.

587 Cfr. Fix-Zamudio, *op. cit. supra*, nota 584, p. 654.

de Diputados a propuesta del presidente de la República). La Auditoría tendría facultades para presentar informes parciales y se reducirían los plazos para la presentación de la cuenta anual y para la emisión del dictamen correspondiente, también podría fincar responsabilidades por infracciones cometidas en el manejo de los recursos públicos. En fin, el órgano estaría dotado de autonomía técnica y funcional.v"

588 Cfr. Vázquez Alfaro, José Luis, "¿Una propuesta indecorosa? Entrevista con Antonio García Villa, presidente de la Comisión de Vigilancia de la Cámara de Diputados", *Voz y Voto*, núm. 36, febrero de 1996, pp. 44-47. Cfr. en la misma fuente, Farías, Urbano, "La Auditoría Superior de la Federación", pp. 48-50.