



UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE  
SAN MARTÍN

**ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO**

Maestría en Auditoría Gubernamental

Cohorte: 2013 – 2014

Nombre y Apellido: SEBASTIÁN JOEL MAÑANET

Título de la Tesis:

**“LA RESPONSABILIDAD FISCAL Y EL CONTROL  
GUBERNAMENTAL”**

Director: JUAN VÍCTOR DIBLASI

**Mendoza, Julio 2022**

# ÍNDICE

<b>ÍNDICE .....</b>	<b>2</b>
<b>RESUMEN .....</b>	<b>5</b>
<b>AGRADECIMIENTOS .....</b>	<b>6</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>7</b>
<b>I- La cuestión de los Regímenes de Responsabilidad Fiscal: Casos de Brasil, Argentina y la Provincia de Mendoza .....</b>	<b>8</b>
<b>II- Estado del Arte: Breve referencia a la aplicación de Reglas Fiscales en el mundo .....</b>	<b>11</b>
<b>III- Objetivos, metodología y organización de la Tesis.....</b>	<b>16</b>
<b>CAPÍTULO I: EL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD FISCAL EN BRASIL..</b>	<b>19</b>
<b>1.1. Caracterización del Sistema de Gobierno de Brasil.....</b>	<b>19</b>
1.1.1. Antecedentes: Organización Político-Administrativa del Estado Brasileño... 21	
1.1.2. El Sistema Modelo de Control Externo en Brasil. .... 23	
<b>1.2. Principales reglas de Responsabilidad Fiscal, vigentes en Brasil: Ley Complementaria N° 101/2000 .....</b>	<b>24</b>
1.2.1. Presupuesto y Equilibrio .....	24
1.2.2. Ingresos .....	25
1.2.3. Gasto Público .....	26
1.2.4. Deuda Pública.....	27
1.2.5. Transparencia .....	29
<b>1.3. Análisis del Control Efectuado por el Tribunal de Cuentas de Brasil sobre el Régimen de Responsabilidad Fiscal .....</b>	<b>30</b>
<b>1.4. Opinión de Expertos de Brasil.....</b>	<b>35</b>
<b>1.5. Consecuencias de los Procedimientos del Régimen de la República Federativa de Brasil.....</b>	<b>36</b>
1.5.1. Cronología del Caso de Destitución del Presidente de la República Federativa de Brasil..... 36	
1.5.2. Resumen de los Aspectos Principales del Proceso de Destitución..... 37	
1.5.3. Participación del TCU, en el Proceso de Impeachment del Presidente..... 39	
<b>1.6. Conclusión del Capítulo .....</b>	<b>44</b>
<b>CAPITULO II: RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD FISCAL EN ARGENTINA. EL CASO PARTICULAR DE LA PROVINCIA DE MENDOZA.....</b>	<b>45</b>
<b>2.1. Régimen de Responsabilidad Fiscal en Argentina .....</b>	<b>45</b>

2.1.1. Antecedentes históricos de las Reglas Fiscales en el país .....	45
<b>2.2. El Sistema de Control Externo de la Ley de Responsabilidad Fiscal en Argentina.....</b>	<b>50</b>
2.2.1. El Control de la Auditoría General de la Nación (AGN).....	50
2.2.2. Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP) .....	52
<b>2.3. El Régimen de Responsabilidad Fiscal en Mendoza .....</b>	<b>53</b>
2.3.1. El Marco Normativo de Responsabilidad Fiscal Mendocina.....	53
2.3.2. El Modelo de Control Externo de la Responsabilidad Fiscal en la Provincia de Mendoza .....	54
2.3.3. Opinión de Expertos de la Provincia de Mendoza .....	58
<b>2.4. Consecuencias de los Procedimientos del Régimen de Responsabilidad Fiscal en Argentina.....</b>	<b>60</b>
<b>2.5. Análisis Comparado de los Procedimientos de Control de los Regímenes de Responsabilidad Fiscal en Brasil, el Sector Público Nacional Argentino y Mendoza. ....</b>	<b>61</b>
<b>2.6. Aporte del Régimen de Brasil para cada Regla de Responsabilidad Fiscal compartida entre las Legislaciones Brasileña y Argentina .....</b>	<b>63</b>
2.6.1. Componente Presupuesto y Equilibrio .....	64
2.6.2. Componente Ingresos .....	65
2.6.3. Componente Control de Egresos .....	66
2.6.4. Componente Control de la Deuda .....	66
2.6.5. Componente Control de la Transparencia.....	67
<b>2.7. Conclusión del capítulo .....</b>	<b>68</b>
<b>CAPÍTULO III: LINEAMIENTOS DE AUDITORIA PARA EL REGIMEN DE RESPONSABILIDAD FISCAL EN PROVINCIAS DE ARGENTINA.....</b>	<b>71</b>
<b>3.1. Propuesta de lineamientos básicos de auditoría.....</b>	<b>71</b>
3.1.1. Enfoque .....	71
3.1.2. Objeto.....	72
3.1.3. Objetivo de la auditoría.....	72
3.1.4. Período a auditar.....	72
3.1.5. Equipo de trabajo necesario .....	72
3.1.6. Plazos estimados.....	73
3.1.7. Condiciones básicas para el desarrollo de la auditoría .....	73
3.1.8. Presupuesto del organismo a ser auditado .....	73
3.1.9. Productos derivados del control de las normas de Responsabilidad Fiscal ....	74

3.1.10. Cuestionamientos claves sobre el organismo a auditar.....	74
3.1.11. Metodología de trabajo .....	74
3.1.12. Identificación de las fuentes de información y recolección de datos .....	75
3.1.13. Identificación de las Reglas Fiscales, los riesgos asociados, lineamientos de control propuestos y desafíos.....	76
<b>3.2. Componente 1: Presupuesto y Equilibrio Presupuestario.....</b>	<b>76</b>
3.2.1. Actividades del Componente 1.....	76
<b>3.3. Componente 2: Ingresos.....</b>	<b>80</b>
3.3.1. Actividades del Componente 2.....	80
<b>3.4. Componente 3: Egresos.....</b>	<b>84</b>
3.4.1. Actividades del Componente 3.....	84
<b>3.5. Componente 4: Deuda Pública .....</b>	<b>89</b>
3.5.1. Actividades del Componente 4.....	89
<b>3.6. Componente 5: Transparencia y cumplimiento de metas .....</b>	<b>91</b>
3.6.1. Actividades del Componente 5.....	91
<b>CONCLUSIONES FINALES.....</b>	<b>96</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>101</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>110</b>
<b>Anexo I: Cuestionarios .....</b>	<b>110</b>
<b>Anexo II: Perfil de los expertos Consultados .....</b>	<b>112</b>
<b>Anexos III: Modelo de Informe .....</b>	<b>116</b>

## RESUMEN

El objetivo general de esta tesis fue formular lineamientos de auditoría de Regímenes de Responsabilidad Fiscal, para el mejoramiento en materia de control de la Provincia de Mendoza. En el primer capítulo, se analizó el Régimen de Responsabilidad Fiscal de Brasil y su relación al proceso de *impeachment* de Rouseff. En el segundo capítulo, se describió el Régimen de Responsabilidad Fiscal de Argentina, con reglas fiscales controladas por los Tribunales de Cuentas de las Provincias, y se compararon las reglas de las legislaciones de Brasil y Mendoza. En el tercer y último capítulo, se determinaron los lineamientos de supervisión propuestos para el control de las Reglas de Responsabilidad Fiscal, por parte del Honorable Tribunal de Cuentas de Mendoza. Las principales conclusiones aluden a que tanto Argentina como Brasil, no son ajenos a las prácticas internacionales en materia de Responsabilidad Fiscal. En el caso de Brasil, la jerarquía constitucional de la norma de Responsabilidad Fiscal la convierte en una norma de cumplimiento obligatorio, y por lo tanto, es superadora. Por otro lado, en el Régimen de Responsabilidad Fiscal en la Legislación de Mendoza, se destaca la creación de fondos anticíclico, como medida de protección en etapas de recesión. El desafío consiste en articular las Reglas de Responsabilidad Fiscal, con las leyes de presupuesto, al incluir programas con metas físicas y de resultados para un control cercano sobre las políticas públicas. Además, desarrollar indicadores homogéneos de gestión pública que midan la eficiencia en materia de recaudación y gasto público.

## AGRADECIMIENTOS

*En especial agradecimiento a mi abuela, que se mantuvo siempre atenta por las cuestiones de la cosa pública y logró despertar mi interés.*

*A la maestría, que logró llevar el pensamiento crítico de lo que hacemos en nuestra actividad profesional a un nivel que no esperaba.*

*Y por último, dejo una frase de regalo: “Para el delfín y la ballena, la felicidad es existir. La del hombre es descubrir esto, y maravillarse con el conocimiento”.*

## INTRODUCCIÓN

Desde el punto de vista fiscal, los sistemas federales han experimentado distintas soluciones a la cuestión impositiva: soluciones de organización, de administración financiera, de administración de los sistemas presupuestarios y de control del Gasto Público.

El presente estudio apunta al desarrollo de lineamientos de auditoría sobre la aplicación de las principales reglas del Régimen de Responsabilidad Fiscal. Dichas reglas, entre ellas los Regímenes de Responsabilidad Fiscal, han sido tratadas en distintos países a nivel mundial. De una manera simplificada, y de acuerdo a Farah (2012) se puede decir que las Reglas Fiscales son:

- Normas de procedimiento para ejecutar el presupuesto público con mayor transparencia y previsibilidad.
- Formas de proveer un marco institucional a la política fiscal.
- Buscan dotar de mayor credibilidad a la implementación de políticas públicas, al intentar reducir las decisiones discrecionales.
- El objetivo es mejorar la confianza de la sociedad en que las cuentas fiscales serán predecibles, de manera tal de que la sustentabilidad fiscal sea un objetivo compartido por todos los gobiernos.

Según su clasificación, las Reglas Fiscales se dividen en dos grupos: cuantitativas y cualitativas (Farah, 2012). Las primeras representan límites numéricos sobre los principales agregados fiscales, como la expansión del gasto, el resultado financiero y el nivel de endeudamiento. Mientras que las reglas cualitativas refieren a la clasificación, generación, formulación y comunicación de la información fiscal y presupuestaria: transparencia de la información, periodicidad y plazos de presentación, normas y procedimientos de contabilización, universo contabilizado, etc.

Se esbozan tres temas en el apartado Introducción. El primero:

## **I- La cuestión de los Regímenes de Responsabilidad Fiscal: Casos de Brasil, Argentina y la Provincia de Mendoza**

Con respecto a la incorporación de Reglas Fiscales en Argentina, el proceso de Reforma impulsado por la Ley N° 24156 (1992) no añadió reglas cuantitativas a la Administración Financiera Pública, sino que se concentró en las "reglas de procedimiento", que regulan los procesos presupuestarios, contables, de tesorería y crédito público.

En este sentido, siguiendo a Melamud (2007), "Las reglas fiscales pueden agruparse en tres grandes grupos: las del procedimiento presupuestario y contabilidad; de transparencia y difusión de información y las numéricas" (p. 2). Por consiguiente, teniendo en cuenta la clasificación anterior, las reglas de procedimiento son reglas cualitativas, ya que "instauran metodologías para los procesos de formulación y decisión de la política fiscal, específicamente las condiciones del diseño, ejecución, registración y evaluación del presupuesto" (Melamud, 2007, p. 2).

En el año 1999, con la sanción de la Ley N° 25.152 de Solvencia Fiscal, se incorporaron reglas de equilibrio fiscal y se establecieron medidas para la administración de los recursos, la evaluación de la calidad del gasto y el acceso a la información. No obstante, luego de la crisis del 2001 los problemas que había que resolver convertían a las reglas aprobadas por esta ley en un tema no prioritario, por lo que sus normas fueron incumplidas.

Por su parte, la relevancia de este incumplimiento radica en que las leyes de Responsabilidad Fiscal, incorporan reglas que sirven de base para una buena administración de las Finanzas Públicas. Según los preceptos legales, que afectan a cada componente del referido esquema ahorro-inversión-financiamiento, se pretende lograr una solvencia en las finanzas de las instituciones públicas. Son los entes de fiscalización superior de la hacienda pública, los que deben incorporar a sus procedimientos de control la verificación de las reglas establecidas por las leyes de Responsabilidad Fiscal.

De acuerdo a la encuesta de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE] (2003, citado en Martirene, 2007) una de las medidas de administración de recursos de Argentina, responde a la presentación al Parlamento de estimaciones de gastos públicos de mediano plazo.

Sin embargo, el Congreso sancionó la Ley N° 25.917 en 2004, Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF), junto al decreto 1.731 (2004), el cual reglamenta el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal. Es un régimen de adhesión voluntaria para las provincias, que tiene por objeto establecer reglas generales de comportamiento fiscal y dotar de una mayor transparencia a la gestión pública, sostenible en el tiempo en los distintos niveles de la Administración Pública (nación, provincias, municipios).

Cabe mencionar, que a este Régimen de Responsabilidad Fiscal se han adherido 21 provincias. Al respecto, la provincia de Mendoza es la única que cuenta con un régimen propio, ya que las demás provincias sólo han hecho adhesión a la Ley Nacional, pero no han dictado su propia ley.

Por lo tanto Mendoza, cuenta con un Régimen de Responsabilidad Fiscal, compatible a sus necesidades y requerimientos tanto económicos y financieros como institucionales. Para ello, se adoptó la Ley Provincial N° 7314 (2005) y el Decreto Provincial N° 1671 (2005). De esta manera, mediante el Acuerdo N° 3949, el Tribunal de Cuentas, adoptó un marco de control.

En otro orden de ideas, cabe señalar que los Regímenes de Responsabilidad Fiscal son instituciones comunes en Argentina y Brasil. En el caso brasilero se encuentra plasmado en la Ley Complementaria de Responsabilidad Fiscal N° 101 (2000). Dicha ley, es la que trata el establecimiento de rendición de cuentas de las Finanzas Públicas en la Gestión Fiscal. En ambos países, el dictado de las leyes persiguió el objetivo de normalizar las Finanzas Públicas de los distintos niveles de gobierno y evitar nuevos desequilibrios fiscales financieros en las esferas subnacionales.

En este punto es necesario referir a la situación particular de Brasil, en el marco de la aplicación de la ley mencionada, debido a que los controles gubernamentales ejercidos por el Tribunal de Cuentas de la Unión, fueron de importancia en el proceso de *impeachment* que llevó a la destitución de la Presidente Dilma Rousseff.

En cuanto a los aspectos comunes y más significativos que abordan ambas legislaciones de Responsabilidad Fiscal de Argentina y Brasil, se pueden destacar aquellos que permiten alcanzar un patrón similar de control y se refieren al tratamiento del Gasto Corriente, Ingresos Públicos, Deuda Pública y Sistema de Transparencia y cumplimiento de metas.

Al respecto, es necesario reconocer que la Ley de Responsabilidad Fiscal N° 25917 (2004) podría haber sido aprovechada como una herramienta o sensor útil por parte de los organismos de control en Argentina, dado que implica una norma de contenido relevante, que trata aspectos de transparencia y gestión pública. Además, se trata de una Ley Nacional a la que se encuentran adheridas el 91,3% de las provincias argentinas.

De acuerdo a Melamud (2009), las reglas tienen como finalidad lograr un entorno de confianza, además de garantizar a los mercados que los indicadores fundamentales de las cuentas públicas sigan siendo predecibles, sólidos y estables, independientemente del gobierno que ocupe el poder.

Es por ello, que la presente tesis pretende realizar una propuesta en este sentido. La misma consiste en un modelo básico para el mejoramiento del control externo, plasmado en el desarrollo de lineamientos de auditoría sobre la aplicación de las principales reglas del Régimen de Responsabilidad Fiscal. En este sentido, se pretende encontrar las mejores prácticas de control llevado a cabo por los entes de fiscalización externa en materia de Responsabilidad Fiscal.

Para tal finalidad, a partir del análisis de la legislación sobre Responsabilidad Fiscal de la República Federativa de Brasil y de la provincia de Mendoza, resulta necesario en primer lugar, analizar aquellos aspectos significativos en términos de semejanzas y diferencias entre ambas legislaciones, de modo tal que permitan el análisis comparado.

Del análisis de la legislación de la Provincia de Mendoza, enmarcada en la Ley Nacional N° 25917 (2004) en materia de la normativa de Responsabilidad Fiscal y efectuada la comparación con similar legislación existente en la República Federativa de Brasil, surge el interrogante sobre los aspectos comunes que permiten dicha comparación. Entre ellos, se encuentran mecanismos o reglas de control que las mismas naciones imponen y que dan origen a la realización de controles por parte de los órganos de fiscalización externa como es el caso del Tribunal de Cuentas de la provincia de Mendoza y el Tribunal de Cuentas de la Unión en Brasil.

Las Instituciones de las Democracias a través de las cuales se llevan adelante las políticas públicas de los gobiernos, ejecutan sus presupuestos sobre la base de los ingresos que obtienen, efectúan gastos para cumplir con el objeto de su creación, y contraen deudas por necesidades de financiamiento de sus operaciones.

Dichas instituciones obtienen los recursos presupuestarios, por aportes del tesoro nacional o provincial, o bien por la generación de recursos propios, obtenidos del producido de sus actividades.

Los aspectos considerados para la evaluación comparada, son aquellos que se incluyen en el esquema ahorro- inversión- financiamiento, determinado por el artículo 12 de la Ley de Administración Financiera N° 24156 (1992). Con este esquema, cada organismo público demuestra en forma práctica, “el resultado económico y financiero de las transacciones programadas para ese período, en sus cuentas corrientes y de capital, así como la producción de bienes y servicios que generarán las acciones previstas”. Principalmente este esquema, se compone de ingresos, gastos y deuda. Estos son los principales aspectos a considerar en las legislaciones de Responsabilidad Fiscal.

## **II- Estado del Arte: Breve referencia a la aplicación de Reglas Fiscales en el mundo**

Para realizar una comparación específica entre los modelos de control de Responsabilidad Fiscal en Argentina y Brasil, y cumplir uno de los objetivos específicos de este trabajo, es necesario un repaso de las reglas fiscales en el mundo. Esto permitirá conocer si ambos países latinoamericanos, implementan reglas que existen y han sido métodos probados a nivel mundial.

El propósito de esta sección es exponer el estado actual de las Reglas Fiscales en el mundo. Para ello se utilizan bases de datos como el artículo de Budina et al. (2012), elaborado y actualizado por el Fondo Monetario Internacional (FMI). Esta base recoge información sobre las reglas fiscales nacionales y supranacionales de todos los países miembros del FMI.

En dicho artículo, se define a las Reglas Fiscales como límite numérico de largo plazo sobre agregados presupuestarios. Ahora bien, estas restricciones a largo plazo se realizan sobre aspectos presupuestarios de importancia estratégica para el manejo de las Finanzas Públicas. La dinámica de funcionamiento es que estos límites contengan presiones sobre el Gasto Público, de manera que puedan dar sustentabilidad a la deuda.

Se debe destacar el papel del tiempo en este proceso, ya que la aplicación de reglas fiscales no logra resultados inmediatos, es decir, sus frutos se muestran luego de varios años de vigencia.

Otro aspecto a considerar es que independientemente del formato legal que sustente las reglas, la aplicación de las mismas requiere de un compromiso de la clase política, de forma tal que las reglas puedan trascender los vaivenes políticos.

A la problemática expuesta precedentemente, se suma la interrelación con el ciclo económico. En particular para los países en desarrollo, la literatura disponible muestra que la política fiscal ha sido procíclica (Vega y Diblasi, 2012). El comportamiento procíclico de las políticas fiscales se debe a las intervenciones discrecionales, en especial de aquellos componentes del gasto público.

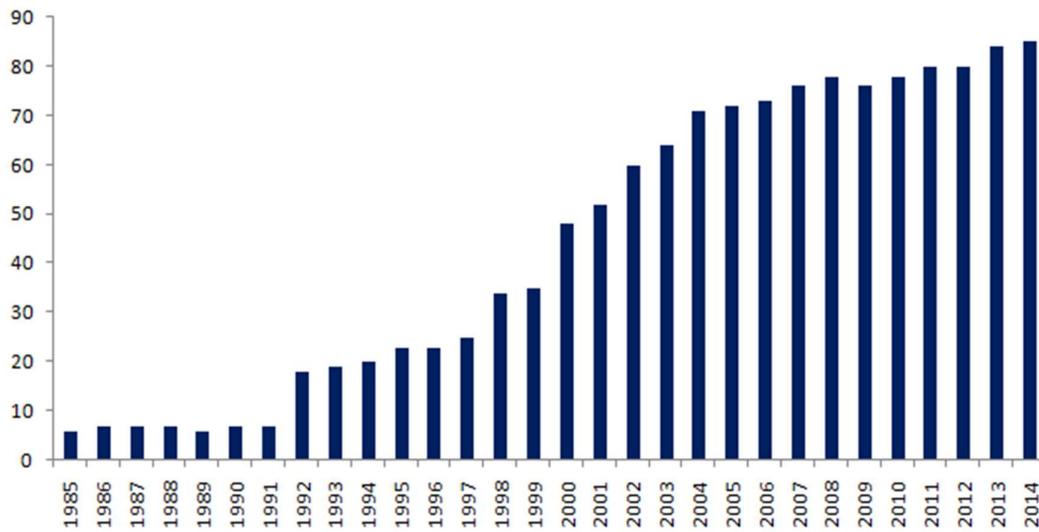
La política fiscal discrecional suele resultar inefectiva debido a los rezagos que se producen entre la aparición de la necesidad de actuar y el reconocimiento de la misma, entre el diseño de las medidas correctivas que se consideran apropiadas y su adopción, y entre ese momento y el logro de los efectos deseados, por lo que el sistema de decisiones públicas puede estar sometido a sesgos de déficits potenciales y problemas de sostenibilidad fiscal (Baunsgaard y Symansky, 2009, citados en Vega y Diblasi, 2012).

La **Figura 1** muestra la cantidad de países con al menos una regla fiscal desde 1985 hasta 2014 según los datos aportados por el FMI en 2017. En el gráfico se observa que, a principios de la serie 1985-1991 en promedio había 11 países que contaban con al menos una regla fiscal. En el período comprendido entre 1992-1997 se observa un salto en la cantidad de países que poseen reglas, siendo en 1997, 25 países que disponen de al menos una regla fiscal. En el período 1998-2014 la cantidad de países con reglas fiscales prácticamente se duplicó, pasando de 34 en 1998, a 71 en 2004.

Por último, en el periodo 2005-2014 se observa un incremento de 72 países en 2005 hasta 85 países en 2014. Cabe destacar que el total de países relevados en el estudio de referencia es de 89, y en el año 2014 los 4 países sin reglas fiscales fueron: Argentina, Canadá, Islandia e India.

**Figura 1**

*Frecuencia de países con reglas fiscales según año*



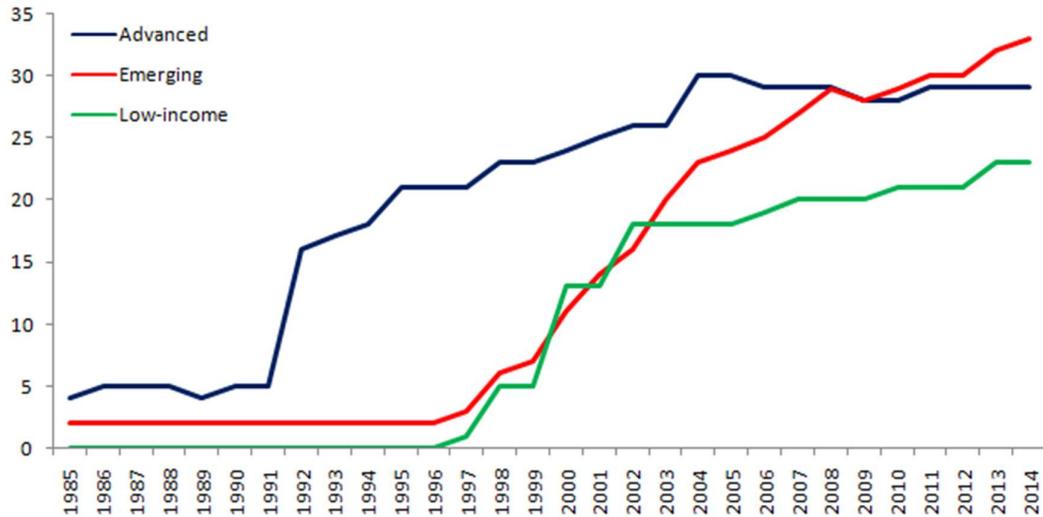
Fuente: FMI (2017)

La **Figura 2** muestra la descomposición de los países según economías avanzadas, en desarrollo o de bajos ingresos. En la misma, se observa un despegue de los países avanzados en 1992, en cuanto al diseño de sus Reglas Fiscales, en consonancia con la crisis que afectó a estos países, en relación con la burbuja inflacionaria de Japón y la escalada del precio del petróleo (FMI, 2017).

Los países emergentes y de bajos ingresos muestran Reglas Fiscales a partir de 1998. Esto se encuentra vinculado a otra crisis, la crisis asiática, generada a partir de la devaluación del baht tailandés. Esta crisis tuvo “efecto contagio” en la región del sudeste asiático, y fuera de esta región afectó también a Brasil y Argentina.

**Figura 2**

*Frecuencia de países con Reglas Fiscales según tipo de economía*

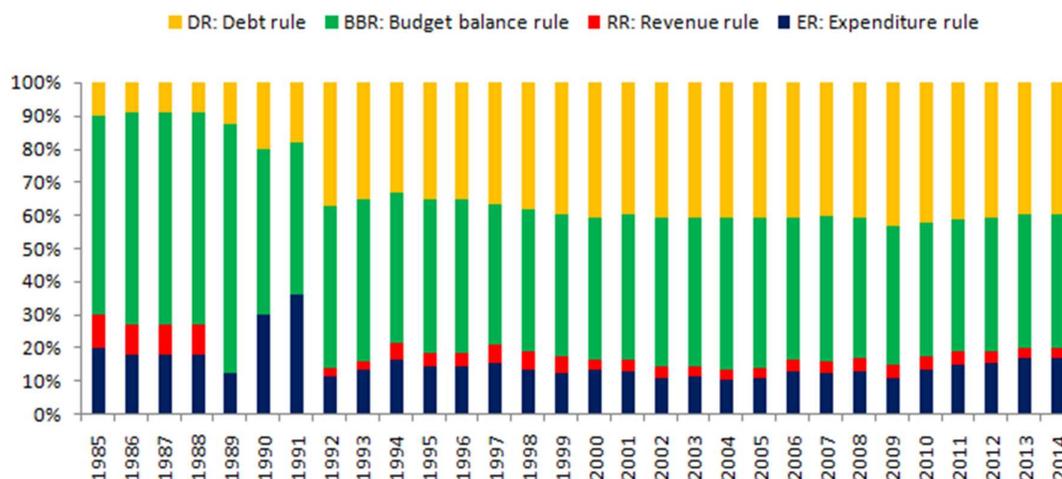


Fuente: FMI (2017)

Por último, la **Figura 3** presenta qué proporción de cada tipo de regla fiscal representa sobre el total de reglas fiscales. Los tipos de reglas fiscales se encuentran definidos como Reglas de Deuda (DR: *Debt Rule*), Reglas de Equilibrio Presupuestario (BBR: *Budget Balance Rule*), Reglas de Ingresos (RR: *Revenue Rule*) y Reglas de Gastos (ER: *Expenditure Rule*). El gráfico destaca la importancia que se le ha dado a las reglas vinculadas a la deuda y al equilibrio presupuestario, participando estas dos categorías con el 40% cada una del total de reglas diseñadas.

**Figura 3**

*Tipos de Reglas Fiscales según % del total de reglas*



Fuente: FMI (2017)

Estudios actuales analizan los procesos de implementación de las Reglas Fiscales Resilientes en América Latina (Barreix y Corrales, 2019). Los estudios incluyen una tipología, incluyendo sus ventajas y desventajas, así como sus complementos institucionales relevantes, el marco fiscal de mediano plazo y el Consejo Fiscal Independiente, y una evaluación de las experiencias obtenidas a partir de su implementación en economías de América Latina (Método del Control Sintético).

Las experiencias analizadas por expertos, seleccionadas por el criterio de resiliencia de la regla, incluyen a países como Chile, Perú, Panamá, Colombia y México, y los últimos países en adoptar tales reglas como Paraguay, El Salvador y Costa Rica.

Sin embargo, cuando se analiza el marco de deuda y Balance Fiscal, se menciona a los países estudiados en la presente tesis, señalando que la última década muestra una estabilización con tendencia al alza, en especial en países como **Argentina**, Belice, **Brasil**, Costa Rica, Ecuador, Jamaica y Haití (Barreix y Corrales, 2019).

Estos estudios indican que las reglas han evolucionado, partiendo de reglas de balance, algunas con ajuste estructural, en las que existe el predominio de uno o dos recursos naturales, buscando sostenibilidad fiscal y estabilidad durante el ciclo, hacia

reglas de control por más agregados, en especial el gasto corriente, procurando proteger la inversión pública (Barreix y Corrales, 2019).

Si bien se trata de economías con distintos tipos de normas y grado de madurez de la institucionalidad hacendaria, cada país presenta desafíos y riesgos diferentes. Por ello, es recomendable un diseño flexible, en especial para períodos recesivos, y cambios en el proceso presupuestal fortaleciendo los marcos fiscales de mediano plazo.

Como conclusión de este apartado, se puede decir que la implementación de Reglas Fiscales es un factor común a nivel mundial. Al igual que en el resto del mundo, Argentina y Brasil han implementado reglas fiscales. Además, se puede observar, que dichas reglas, son incorporadas por los Estados como elementos de políticas públicas de tipo económicas, con impacto directo sobre la provisión de bienes y servicios por parte del Estado. En este sentido, podrían convertirse en políticas de Estado o simplemente funcionar como un salvataje ante la crisis económica de un país.

Cualquiera sea el motivo de su existencia, los órganos de control externo pueden incorporar entre sus objetivos, la verificación del cumplimiento de las reglas fiscales.

Las semejanzas de la República de Brasil y Argentina, en cuanto a la organización política, el contexto latinoamericano, la cercanía geográfica y los antecedentes de incorporación de Reglas Fiscales, permiten hacer una evaluación comparativa con el objeto de diferenciar las Reglas Fiscales y establecer las mejores prácticas de control de dichas reglas por parte de los gobiernos.

### **III- Objetivos, metodología y organización de la Tesis**

El objetivo general de esta tesis es “Formular lineamientos de auditoría de Regímenes de Responsabilidad Fiscal para el mejoramiento en materia de control de Responsabilidad Fiscal de la Provincia de Mendoza”.

Los objetivos específicos son:

- Realizar un análisis comparado de los regímenes de Responsabilidad Fiscal y sus sistemas de control en Brasil y Argentina.
- Realizar un análisis del régimen de Responsabilidad Fiscal de la provincia de Mendoza y su actual sistema de control.

- Formular lineamientos de auditoría de regímenes de Responsabilidad Fiscal para la mejora del control por parte del tribunal de cuentas de Mendoza.

Para el cumplimiento de dichos objetivos se requiere de la metodología de trabajo que se expone a continuación:

1. Análisis de los sistemas legales de Brasil y Argentina.
2. Análisis de los sistemas de control externo de los regímenes de Responsabilidad Fiscal.
3. Relevamiento y comparación de la opinión de expertos de Brasil y Argentina. Se recaba la información a través de entrevistas semi-estructuradas y se categorizan los datos a través de la Codificación Temática.
4. Identificación de las consecuencias de los procedimientos de control en Brasil y Argentina.
5. Análisis de la Ley Mendocina de Responsabilidad Fiscal N° 7314 (2005).
6. Análisis de procedimientos de control efectuados por el Tribunal de Cuentas de Mendoza.
7. Redacción de los lineamientos de auditoría de acuerdo con las mejores prácticas comparadas.

En cuanto a la organización de la tesis, se encuentra dividida en tres capítulos: “Capítulo I: El régimen de Responsabilidad Fiscal en Brasil”; “Capítulo II: El régimen de Responsabilidad Fiscal en la provincia de Mendoza” y “Capítulo III: Lineamientos de Auditoría para el régimen de Responsabilidad Fiscal en provincias argentinas”.

En el primer capítulo, se explica la existencia de las llamadas Reglas Fiscales, entendiendo que han sido implementadas en diversas partes del mundo. En particular, se analiza el Régimen de Responsabilidad Fiscal de Brasil, el cual lleva 22 años de vigencia, y cómo las reglas fiscales se convierten en el marco legal que da sustento al proceso de destitución de Dilma Rousseff.

En el segundo capítulo, se describe el Régimen de Responsabilidad Fiscal, de nuestro país, el cual incorpora reglas fiscales, que pueden ser controladas por parte de los Tribunales de Cuentas de las provincias.

A su vez, se demuestra que a partir de la comparación entre el régimen existente en Mendoza, y en Brasil, se obtienen elementos comunes, para el desarrollo de mejores prácticas de control, que conformen los lineamientos de auditoría de esta investigación, desarrollado en el capítulo III. Por último, en el segundo capítulo se analizan las reglas de Responsabilidad Fiscal que se corresponden con aquellas que se encuentran presentes de manera similar en ambas legislaciones de Brasil y Mendoza, y se consideran relevantes para la investigación.

En el tercer capítulo se determinan los lineamientos de supervisión propuestos para el control de las reglas de Responsabilidad Fiscal, identificadas en las normas que aluden a dicha materia y que son objeto de revisión por parte del contador fiscalizador y revisor del área de descentralizadas II, del Honorable Tribunal de Cuentas de Mendoza. Se detalla para cada componente, la identificación de la regla fiscal existente en la norma, evaluación de los riesgos asociados para cada regla fiscal y finalmente se desarrollan los lineamientos de control a llevar a cabo por el auditor o responsable del control.

Finalmente, en las conclusiones se pretende demostrar la utilidad y relevancia de los lineamientos de control propuestos para la mejora del control por parte del Tribunal de Cuentas de Mendoza.

# CAPÍTULO I

## EL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD FISCAL EN BRASIL

### 1.1. Caracterización del Sistema de Gobierno de Brasil

Antes de comenzar a narrar los antecedentes históricos que precedieron la sanción de la LRF, resulta necesario realizar una breve explicación del Sistema de Gobierno de la República Federativa del Brasil. Brasil es una república federativa, dividida administrativamente en 26 Estados y un Distrito Federal, con un total de 5.988 municipios. Es un Estado democrático de derecho de régimen presidencialista que reconoce tres poderes: Ejecutivo, Legislativo y Judicial (Ministerio de Justicia, s.f.). El Poder Legislativo Federal es bicameral y es ejercido por el Congreso Nacional, formado por la Cámara de Diputados y el Senado Federal.

El presidente de la República de Brasil ejerce las funciones de Jefe de Estado y Jefe de Gobierno. Como Jefe de Estado, el Presidente representa a la Unión en sus relaciones internacionales (artículo 84, incisos VII y VIII, citados en Ministerio de Justicia, s.f.) y personifica la unidad interna del Estado. Como Jefe de Gobierno el Presidente de la República tiene como función principal la dirección superior de la Administración Federal, poseyendo entre otras atribuciones: iniciar el proceso legislativo, en la forma y en los casos previstos en la Constitución, sancionar, promulgar y hacer publicar las leyes, así como expedir decretos y reglamentos para su fiel ejecución.

La organización político-administrativa de Brasil tiende a cumplir las finalidades de la unidad nacional y de la descentralización entre sus entes autónomos, que son la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los municipios, según lo previsto en los artículos 1 y 18 de la Constitución Política de la República Federativa de Brasil (Constitución Federal, 1988).

Las competencias legislativas de la Unión, los Estados, los municipios y el Distrito Federal están establecidas en la Constitución Federal, pudiendo ser privativas, exclusivas, concurrentes y suplementarias.

Los Estados miembros y los Municipios se autoorganizan por medio de las respectivas Constituciones Estaduales, la Ley Orgánica Municipal y la sanción de sus propias leyes, debiendo respetarse los principios y competencias establecidas en la Constitución Federal (1988). El Distrito Federal ya posee facultades de autoorganización a través de su Ley Orgánica. El autogobierno de los Estados miembros se caracteriza por la elección directa de los gobernadores, vicegobernadores y diputados estaduales, para cumplir mandatos de cuatro años.

El Poder Legislativo de los Estados es unicameral, reuniéndose los parlamentarios en Asambleas Legislativas Estaduales. Los municipios eligen directamente al Prefecto y al Viceprefecto y a los concejales en elecciones realizadas cada cuatro años. El Distrito Federal elige a su Gobernador y Vicegobernador y a los diputados distritales, miembros de la Cámara Legislativa local, todos ellos para cumplir mandatos de cuatro años.

El ordenamiento jurídico prescribe mecanismos de control, que pueden ser internos o externos. Cada Poder posee su propio sistema de control interno, encargado de la fiscalización contable, financiera, presupuestaria, operacional y patrimonial de la Unión y de las entidades de Administración Directa e Indirecta, en cuanto a legalidad, legitimidad, economía, aplicación de las subvenciones y renuncia de ingresos (Ministerio de Justicia, s.f.).

A partir de los mismos parámetros compete al Tribunal de Cuentas de la Unión y al Tribunal de Cuentas de los Estados miembros, en conjunto con los órganos del Poder Legislativo, el control externo de todos los poderes, Órganos y Entidades en todos los niveles de la Administración Pública de Brasil (Comité de expertos anticorrupción de la Organización de los Estados Americanos [OEA], 2012). Los municipios de los Estados de Río de Janeiro y Sao Paulo, cuentan con Tribunales de Cuentas Municipales.

La fiscalización contable, financiera, presupuestaria, operacional y patrimonial de los Órganos y Entidades de la Administración Pública Federal está a cargo del Congreso Nacional mediante control externo (realizado por el Tribunal de Cuentas de la Unión) y el control interno de cada poder, de acuerdo a lo expresado en los artículos 70, 71 y 74 de la Constitución Federal (1988).

### ***1.1.1. Antecedentes: Organización Político-Administrativa del Estado Brasileño***

El comienzo del relevamiento histórico, se remonta a la década de los 60, momento en el cual se produce la Reforma del Sistema de Contabilidad Pública (Ley N° 4320, 1964) con la estructura de los planes contables, presupuestarios y los conceptos.

Luego, en la década del 70, mientras predomina el crecimiento de la economía mundial y liquidez internacional, en Brasil impera el régimen militar, y el poder político y económico se encuentra centralizado. Hacia la década de los 80, cambia de forma significativa el escenario internacional. Con la crisis del petróleo, la recesión económica y niveles récord de la tasa de interés, se produce el aumento de la deuda del sector público y la explosión de la inflación con aumento de los gastos del gobierno central y subnacionales (Serra y Afonso, 2007).

En este contexto, comienza una fuerte descentralización política, administrativa y fiscal: se otorga mayor autonomía a los Estados y Municipalidades dando competencia exclusiva de recaudación y aumento de la coparticipación en la recaudación de competencia del gobierno central. Las Municipalidades pasan a constituir entes federativos con autonomía política, administrativa y financiera. La sanción de la Constitución Federal, de 1988, introduce cambios en el modelo federativo, con el objetivo de debilitar políticamente al gobierno central y ampliar el poder de los entes subnacionales.

Asimismo, tiene lugar la reforma presupuestaria, con un proceso presupuestario mejor estructurado, y con mayor disciplina y transparencia. Se incorporan el Plan Plurianual (PPA), La Ley de Directrices Presupuestarias (LDO), y La Ley Anual de Presupuesto (LOA). Hacia 1987, aparecen algunas reglas positivas para la gestión fiscal y se realiza la previsión de una ley de finanzas.

Al inicio de la década de los 90', se origina una crisis política con el juicio político y posterior renuncia del presidente Collor de Mello, y los gastos del sector público crecen. Ello conduce a una reforma del Estado, de la Administración Pública, y de la Seguridad Social. En 1993, se logra un nuevo acuerdo de las deudas de Estados y Municipalidades, pero en un marco de altas tasas de inflación. A raíz de ello, se efectúa un nuevo plan de estabilización con efecto de la caída de la inflación sobre la situación fiscal de los Estados (Plan Real).

Debido a los elevados gastos del personal en todos los niveles de gobierno, se sancionó en 1995 la ley cámara, a fin de poner límites para gastos destinados a sueldos de funcionarios. Al año siguiente surge una crisis fiscal y monetaria en los Estados, lo que ocasiona el cierre de bancos. Surgen nuevas renegociaciones de deudas de los entes subnacionales que incluye compromisos de medidas fiscales en el Gobierno Federal. En el año 1999, la carga tributaria elevada y la guerra fiscal entre Estados, sumado a los déficits reiterados, generan deuda pública elevada en todos los niveles de gobierno. Ello da lugar a una histórica renegociación de deudas por el Gobierno Federal y se efectúan reformas constitucionales para el sector bancario y reducción de gastos federales (Serra y Afonso, 2007).

Finalmente, el impacto de las crisis en Asia y Rusia, y la crisis cambiaria de 1999 propiciaron la promulgación de la Ley de Responsabilidad Fiscal N° 101 (2000).

De esta manera, los problemas históricos del desequilibrio de las cuentas públicas del país, exigió de los gobernantes brasileños una nueva postura en lo que se refiere a la Administración de los Recursos Públicos.

La Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF), sancionada el 4 de mayo del año 2000, surge dentro de este contexto porque, a diferencia de las medidas de ajuste fiscal de corto plazo que habían sido puestas en práctica, representa un cambio estructural del régimen fiscal, introduciendo conceptos como los de Responsabilidad, Transparencia y Equilibrio de las cuentas públicas. Se trata de un código de buena conducta en el campo de las Finanzas Públicas, que se puede aplicar a los tres niveles del gobierno y a los tres poderes, y que está en sintonía con los principios constitucionales de la autonomía federativa y de la independencia entre los poderes del Estado.

Es de importancia mencionar que de acuerdo con el espíritu de transparencia de la LRF y para generar un consenso nacional sobre la relevancia de la materia, el anteproyecto de ley fue sometido a un proceso de consulta pública, y fue divulgado, a principios de diciembre de 1998, a través de la publicación en la prensa oficial, y en Internet. En conclusión, los antecedentes de la sanción de la Ley de Responsabilidad Fiscal de Brasil, podrían resumirse en los siguientes:

- **La Constitución de 1988** (actualmente vigente): Previa edición de una Ley Complementaria que trascendiera las cuestiones contables y de control y

reglamentara las Finanzas Públicas, la deuda pública externa e interna, las garantías y la fiscalización de las instituciones financieras.

- **Diagnóstico de la situación fiscal:** Déficits inmoderados y reiterados; deuda pública y carga tributaria elevadas; privatización en fase avanzada; programa de estabilización monetaria exitoso (1994); nuevo programa de emergencia fiscal (1998).

La LRF brasileña define principios, establece reglas y exige mayor transparencia para la Gestión Fiscal Responsable. La norma es obligatoria para todos los niveles de Gobierno y para todos los Poderes del Estado y tiene un rango cuasi constitucional (Ley complementaria N° 101, 2000). A su vez, está relacionada con otra ley que establece penas físicas y pecuniarias por incumplimiento.

### ***1.1.2. El Sistema Modelo de Control Externo en Brasil.***

Brasil adoptó el Sistema de Control Externo de Tribunales de Cuentas, el cual desempeña una función esencial en la caracterización de la forma de gobierno brasilera.

El Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU) es un órgano autónomo, soberano y colegiado responsable de la recepción de las cuentas presentadas por el Presidente de la República y demás responsables, en relación con bienes, valores y dineros públicos de los Órganos y Entidades de la Administración Pública Federal.

Para ejecutar el control externo de la burocracia brasileña, el TCU cuenta con cinco instrumentos de fiscalización: investigación, auditorías, inspección, acompañamiento y monitoreo (Menezes, 2015).

A nivel federal, es representado por un TCU, con sede en el distrito federal y representación en todas las unidades de la Federación, y lleva a cabo auditoría e inspecciones, motivado por iniciativa propia, denuncia pública, a pedido del Senado, o consulta del Congreso Nacional. Puede suspender actos por incumplimientos a la ley, y si el Ejecutivo no toma medidas correctivas dentro de los 90 días, el TCU asume el poder de suspensión.

A nivel subnacional existen 23 Tribunales de Cuentas de Cuentas Estatales, estando uno en cada unidad de la Federación. Tienen como función examinar las cuentas de los Estados y algunos Municipios. Son cuatro Tribunales de Cuentas de los

Municipios, localizados en los Estados de Bahía, Ceará, Pará y Goiás, y dos Tribunales de Cuentas Municipales, localizados en los Municipios de Sao Paulo y Río de Janeiro.

Según la Constitución Federal (1988):

La fiscalización contable, financiera, presupuestaria, operacional y patrimonial de la Unión y de las entidades de la administración directa e indirecta, sobre la legalidad, legitimidad, calidad económica, aplicación de las subvenciones y renuncia de ingresos, será ejercida por el Congreso Nacional, mediante control externo y por el sistema de control interno de cada Poder. (Art. 70)

Cabe destacar que el control externo, a cargo del Congreso Nacional, será ejercido por el auxilio del Tribunal de Cuentas de la Unión (Constitución Federal, 1988).

Por otra parte, según el artículo 56, las cuentas proporcionadas por los jefes del Poder Ejecutivo, incluirán, además de la propia, la de los presidentes de los Órganos de los Poderes Legislativo y Judicial, y el jefe del Ministerio Público, las que recibirán opinión previa, por separado, del respectivo Tribunal de Cuentas (Ley N° 101, 2000).

El control externo de la LRF en Brasil, le corresponde al Tribunal de Cuentas de la Unión, los Tribunales de Cuentas de los Estados y Municipales y al Poder Legislativo.

## **1.2. Principales reglas de Responsabilidad Fiscal, vigentes en Brasil: Ley Complementaria N° 101/2000**

Las reglas de la LRF en Brasil, son aplicables a toda la Administración Pública Federal, Estadual y Municipal, además de las autarquías, fundaciones y empresas estatales dependientes de recursos del Tesoro de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios.

En la legislación de Brasil, se encuentran las siguientes principales reglas fiscales, componentes afines con la legislación Argentina: Presupuesto y Equilibrio; Ingresos; Gasto Público; Deuda Pública y Transparencia. Las mismas se describen a continuación.

### **1.2.1. Presupuesto y Equilibrio**

En la mencionada Ley N° 101 (2000), en sus capítulos I y II se legisla sobre el proceso de planeamiento. Comienza con la Ley de Directrices Presupuestarias (LDO), la

cual es elaborada anualmente, e incluye reglas generales para la elaboración del presupuesto del año siguiente. A su vez, contiene el anexo de Metas Fiscales que informa, entre otras cosas, sobre las metas anuales en valores corrientes, relativas a ingresos, gastos, resultados nominal y primario, y el monto de la deuda pública, para el ejercicio al que se refieren y para los dos siguientes, definiéndose, de esta manera, metas trianuales. También, el referido Anexo contiene la evaluación del cumplimiento de las metas del año anterior, la evolución del patrimonio neto, el origen y aplicación de los recursos de las privatizaciones, si hubiere, y prevé el equilibrio entre ingresos y gastos.

La LRF continúa legislando sobre la Ley de Presupuesto Anual, y contiene un Anexo demostrativo de la compatibilización del presupuesto con los objetivos y metas, definidos en el Anexo de Meta Fiscales de la LDO.

La principal regla de Responsabilidad Fiscal se refiere al equilibrio fiscal, y enuncia, "corregir las desviaciones que puedan afectar el equilibrio de las cuentas públicas" (Ley N°101, 2000, art.1). . Además, en la LDO, se incluye prever el equilibrio entre ingresos y gastos.

### ***1.2.2. Ingresos***

En primer lugar, la ley refiere a la Previsión de la Recaudación. Del análisis del capítulo III de la Ley N°101 (2000), surge que es requisito esencial para una Gestión Fiscal Responsable, la previsión y recaudación efectiva de impuestos. Para ello prevén que la metodología de cálculo para la estimación de ingresos debe estar acompañada de la demostración de la evolución en los últimos tres años y los dos siguientes.

Por otro lado, se prevé también, la reestimación por parte del Poder Legislativo en caso de error técnico o legal demostrado. Se incluye aquí, como regla de Responsabilidad Fiscal, que la previsión de ingresos provenientes de operaciones de crédito no puede ser superior a los gastos de capital que consta en el proyecto ley de presupuesto.

Además, se advierte como medida de transparencia que el Poder Ejecutivo (PE) de cada entidad pondrá a disposición de los otros poderes y del Ministerio Público el estudio de las estimaciones de ingresos para el ejercicio subsiguiente, incluida la receta líquida y las respectivas memorias de cálculo. El PE debe desdoblar los ingresos en metas

bimestrales de recaudación informando medidas adoptadas para luchar contra el fraude fiscal.

Por su parte, la renuncia de ingresos entendida como la amnistía, la remisión, la exención en carácter no general, la alteración de la alícuota de algún tributo o la modificación de la base de cálculo, tiene consideración en la ley, y prescribe como regla que en el caso de que aquella renuncia tenga como impacto la disminución del gasto público, debe estar acompañada del impacto presupuestario- financiero en el ejercicio de entrada en vigencia y los dos siguientes.

Esta renuncia de ingresos, debe atender a lo dispuesto en la LDO y por lo menos a una de las siguientes condiciones:

1. La renuncia fue considerada en la ley de presupuesto y que no afectará las metas de resultados fiscales establecidas en el anexo de la LDO.
2. Estar acompañada de medidas de compensación por medio de aumento de ingresos proveniente de la elevación de alícuotas, ampliación de la base de cálculo, mejoramiento o creación de impuestos o contribuciones.

### ***1.2.3. Gasto Público***

En el capítulo IV, de la Ley N° 101 (2000) se describe la generación del gasto. El aumento de los gastos deberá ser acompañado de la metodología de cálculo utilizada para estimarlo, y del impacto financiero en el año a entrar en vigor y dos posteriores. El originador del gasto debe declarar que éste, se adecúa a la ley presupuestaria y es compatible con la LDO. La falta de cumplimiento de estos requisitos trae como consecuencia de que los gastos o la asunción de obligaciones serán considerados no autorizados, irregulares o lesivos al patrimonio público

Los mismos requisitos deben cumplir los gastos obligatorios de carácter continuado, además de demostrar el origen de los fondos para su financiación. Estos gastos se refieren al gasto corriente derivado de una ley, medida provisoria o acto administrativo, que fijen para el ente una obligación legal de su ejecución, por un periodo superior a dos ejercicios.

Con respecto a los gastos con funcionarios, se consideran como “Gastos Totales con Funcionarios” la suma de los gastos del ente de la Federación con los activos, los

inactivos y los pensionistas, relativos a los mandatos electivos, cargos, funciones o empleos, civiles, militares y de miembros del Poder; también cualquier especie remunerada, tales como: vencimientos y ventajas, fijas y variables, subsidios, rentas de jubilación, horas extras y ventajas personales de cualquier naturaleza. Se agregan los tributos sociales y contribuciones recogidas por el ente a las entidades de la Seguridad Social.

Cabe mencionar que los límites se encuentran definidos para los tres Poderes de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios. La verificación de los gastos totales con los funcionarios será obtenida si se suma la realizada en el mes de referencia con las de los once meses inmediatamente anteriores. La verificación de los límites se llevara a cabo al final de cada cuatrimestre.

Se destaca en esta Ley que el porcentaje de exceso debe eliminarse en los dos cuatrimestres siguientes, siendo por lo menos un tercio en el primero. De no alcanzar la reducción en el plazo establecido, la entidad no podrá recibir transferencias voluntarias, obtener garantía de otra entidad, contratar operaciones de crédito, salvo refinanciar deuda interna para reducir gastos con personal.

#### ***1.2.4. Deuda Pública***

Con respecto a la deuda Pública, en el Capítulo VII de la Ley N° 101 (2000) se incluye la deuda consolidada contraída en virtud de leyes, contratos convenios y tratados cuya amortización supera los doce meses.

También forman parte de la deuda pública consolidada las operaciones de crédito a plazo de menos de doce meses cuyos ingresos constan en el presupuesto.

Asimismo, la ley declara que dentro de los 90 días de publicada, el Presidente de la República deberá presentar al Senado Federal, propuesta de límites globales para el monto de la deuda pública consolidada de la Unión, los Estados y Municipios, y al Congreso Nacional el proyecto de ley que establezca límites de la Deuda Pública Federal. El Presidente podrá encaminar por el Senado Federal o el Congreso Nacional, solicitud de revisión de los límites.

Los límites mencionados, se fijarán como un porcentaje de los ingresos corrientes netos para cada nivel de gobierno y se aplican por igual a todos los miembros de la

Federación que la integran, formando, para cada uno de ellos, límites máximos. A fin de verificar el cumplimiento de los límites, el cálculo de la deuda consolidada será efectuado al final de cada cuatrimestre.

Además, la ley prevé la reconducción de los límites de deuda si la deuda consolidada de un ente de la federación excede su límite al final de un cuatrimestre. Si es así, deberá volver a su límite en el término de los tres cuatrimestres subsiguientes, reduciendo el excedente en un 25%, por lo menos en el primer cuatrimestre.

En caso de perdurar el excedente, el ente que lo ha incurrido queda prohibido realizar Operaciones de Crédito Interna o Externa, deberá obtener resultado primario necesario para volver al límite, vencido el plazo y no habiendo cumplido los límites, el ente estará impedido de recibir transferencias voluntarias de la Unión y de los Estados.

Para la contratación de las operaciones de crédito, el Ministerio de Hacienda verificará el cumplimiento de los límites y condiciones para la realización de operaciones de crédito de cada miembro de la Federación. La entidad interesada formalizará su fundamento con base en las recomendaciones de sus Órganos Técnicos y Legales, lo que demuestra la relación coste-beneficio, el interés económico y social de la operación y cumplir con las condiciones de existencia de la autorización previa y expresa para la contratación.

Están prohibidas las operaciones de crédito entre una institución financiera estatal y un ente de la federación que la controle, en calidad de beneficiario del préstamo. Lo dispuesto no prohíbe a la institución financiera controlada, de adquirir, en el mercado, títulos de Deuda Pública para atender las inversiones de sus clientes.

Por otra parte, la ley alude a las operaciones de crédito por anticipación de ingresos presupuestarios. Estas operaciones están destinadas a atender insuficiencia en la economía federal durante el ejercicio financiero, cumplirá las exigencias mencionadas en el artículo 32 de la LRF, y estará prohibida en caso de que exista operación anterior de la misma naturaleza y no haya sido rescatada, y también si nos encontramos en el último año del mandato del presidente, gobernador o alcalde. Está vedado en los dos últimos, contraer obligaciones de gastos que no puedan ser cumplidos dentro de él, o que tenga cuotas a ser pagadas en el ejercicio siguiente sin que haya fondos disponibles.

Como regla de oro, la ley determina que se podrá contraer deuda solamente para gastos en inversiones.

### ***1.2.5. Transparencia***

En el Capítulo IX de la Ley N°101 (2000) se detallan instrumentos de Transparencia en la Gestión Fiscal tales como medios electrónicos de acceso público, planes, presupuestos y leyes de directrices presupuestarias; la rendición de cuentas y su opinión previa; Informe resumido de la Informe de Ejecución del Presupuesto y de la Gestión Fiscal; y las versiones simplificadas de estos documentos.

La transparencia se garantizará también por el fomento a la participación popular y la realización de audiencias públicas durante el proceso de elaboración y discusión de los planes, presupuestos y la LDO.

Las cuentas presentadas por el Jefe del Ejecutivo estarán disponibles durante todo el ejercicio en el respectivo Poder Legislativo, en el Órgano Técnico encargado de su producción, para la consulta y la evaluación de los ciudadanos y las instituciones de la sociedad.

Mediante audiencia pública cada 4 meses, se evalúa ejecución presupuestaria de metas fiscales y cada 6 meses se evalúa el costo fiscal de las operaciones del Banco Central.

En cuanto a la divulgación anual de las cuentas, las municipalidades consolidan sus cuentas y las envían a las provincias y al Gobierno Nacional hasta el 30 de abril; las Provincias lo hacen hasta el 31 de mayo; el Gobierno Nacional consolida sus cuentas y las de los demás y se divulga en internet hasta el hasta el 30 de junio.

El Ministerio de Hacienda publicará mensualmente la lista de entidades que han excedido los límites de la deuda consolidada y valores. Sin perjuicio de las funciones del Senado y el Banco Central de Brasil, el Ministerio de Hacienda llevará a cabo registro electrónico centralizado y actualizado de la deuda pública interna y externa, garantizado el acceso a la información pública, que incluya las condiciones de contratación, los saldos y los límites de deuda.

En conclusión, la Ley establece como requisito esencial para una Gestión Fiscal Responsable, la previsión y recaudación efectiva de impuestos, se fijan límites para gastos

con funcionarios, para deudas públicas y también se determina que sean creadas metas para controlar ingresos y gastos. Además, también dispone que ningún gobernante puede crear un nuevo gasto continuo (por más de dos años), sin indicar su fuente de ingreso o sin reducir otros gastos ya existentes de tal modo que el gobernante pueda en la ejecución de sus presupuestos pagar gastos sin comprometer presupuestos futuros.

También son definidos mecanismos adicionales de control de las Finanzas Públicas en años electorales y se prevé el establecimiento de límites de la deuda pública consistentes con las normas de la Ley Presupuestaria y con los objetivos de política fiscal.

Lo enunciado, a fin de contribuir al cumplimiento de las reglas de Responsabilidad Fiscal, debe necesariamente ser llevado a cabo en un marco de transparencia.

### **1.3. Análisis del Control Efectuado por el Tribunal de Cuentas de Brasil sobre el Régimen de Responsabilidad Fiscal**

La Ley de Responsabilidad Fiscal en Brasil llegó a mejorar la Administración de las Cuentas Públicas. Con esta ley, los gobernantes tienen un compromiso con el presupuesto y con las metas, que deben ser presentadas y aprobadas por el Poder Legislativo.

Además, “es competencia exclusiva del Congreso Nacional juzgar anualmente las cuentas rendidas por el Presidente de la República” (Constitución Federal, 1988, art. 49, inciso IX).

Por lo tanto, “corresponde a la Comisión Mixta de Planes, Presupuestos Públicos y Planificación (CMO), examinar y emitir parecer sobre las cuentas presentadas anualmente por el Presidente de la República” (Constitución Federal, 1988, art. 166, § 1, inciso I).

En el caso de la Federación, del control del Régimen de Responsabilidad Fiscal, se encarga al Tribunal de Cuentas de la Unión. Según el artículo 59 de la Ley Complementaria N° 101 (2000), el parecer previo emitido por el TCU, es en auxilio tanto para el parecer de la CMO, como para el juzgamiento del Congreso Nacional.

El poder legislativo, directamente o con la ayuda de los Tribunales de Cuentas y el sistema de control interno de cada rama y el Ministerio Público, vigila el cumplimiento de las disposiciones de la Ley Complementaria, con énfasis en relación con:

**I-** Cumplimiento de las metas establecidas en la ley de directrices presupuestarias.

**II-** Límites y condiciones para la realización de operaciones de crédito e inscripción en Restos a Pagar.

**III-** Medidas adoptadas para el retorno del gasto total con personal al respectivo límite, en los términos de los artículos 22 y 23.

**IV-** Providencias tomadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 31, para la prórroga de los importes de las deudas consolidadas y de mobiliario a sus límites.

**V-** Destinación de recursos obtenidos con la enajenación de activos, teniendo en vista las restricciones constitucionales y las de esta Ley Complementaria.

**VI-** Cumplimiento del límite de gastos totales de los legislativos municipales, cuando haya.

La LRF (2000) trajo una serie de tareas a los Tribunales de Cuentas de la República Federativa de Brasil, en lo que se refiere al control del gasto público. Dicha ley establece la forma por la cual los Tribunales fiscalizan el cumplimiento de la legislación fiscal, dando énfasis en el control del endeudamiento y el cumplimiento de las metas fiscales.

En el caso del TCU, el sistema de planificación y gestión de la estrategia consiste en un conjunto de prácticas gerenciales, en especial planes institucionales, orientados hacia la obtención de resultados. Contiene directrices de corto, mediano y largo plazo cuyo éxito de implementación depende del perfecto sincronismo entre los planes que las operan.

Cabe mencionar que tales planes reflejan los tres niveles de gestión existentes:

- 1. Estratégico:** Representado por el Plan Estratégico.
- 2. Táctico:** A través del Plan de Control Externo y por el Plan de Directrices.
- 3. Operativo:** Representado por los Planes Directores de las Unidades Básicas, Planes Directores de las Unidades directamente vinculadas a la Presidencia, Plan

Director de Tecnología de la Información (PDTI) y Plan Director de Desarrollo de Competencias (PDDC).

Mediante Resolución del TCU, se establece como una herramienta para la planificación de acciones de control externo, el Plan de Control Externo propuesto por la Presidencia, de conformidad con el plan estratégico y las directrices del Tribunal de Cuentas y el Presidente de la República (Resolução Tribunal de Contas da União [TCU] N° 246, 2011).

Además esta norma, en sus artículos 188 a 244, estableció que el plan se elaborará en consulta con los exponentes de las listas de unidades jurisdiccionales y cuentas públicas, y será aprobado por el plenario en sesión de carácter reservado. La frecuencia del plan de seguimiento, así como los criterios y procedimientos para su desarrollo, será establecido en el propio acto del Tribunal (Resolução TCU N° 246, 2011).

La relación entre estos dos instrumentos, Plan Estratégico y las Directrices Tribunal de Cuentas y el Presidente de la República, fue disciplinado por la Resolución del TCU N° 257 (Resolução TCU N° 257, 2013), oportunidad en la que se determinó que el Plan de Control Externo, junto con el Plan Director de la Secretaría General de Control Externo (SEGECEX), consubstanciaría el plan de auditoría.

El "Plan de Control Externo", realizado por el Tribunal de Cuentas de la Unión, fue definido para el periodo abril 2015- marzo 2017, y es elaborado cada dos años, con las directrices del Tribunal para la acción en varias áreas, como por ejemplo Agricultura y medio ambiente, Desarrollo Económico, Infraestructura, Salud y Educación (Tribunal de Contas da União, 2015b).

En este documento, se puede ver la fuerza de trabajo que TCU empeña, hasta el año 2017, en el área de Finanzas y Evaluación de Gobierno y es en esta línea de acción donde se encuentra estipulado evaluar la acción gubernamental en materia de Responsabilidad Fiscal y la estabilidad macroeconómica y del sistema financiero nacional. Se hace foco en la actuación del Poder Judicial sobre aplicación de las leyes de Finanzas Públicas; Metas y Resultados Fiscales, Acompañamiento de los Agregados Fiscales; Seguimiento del Informe de Gestión Fiscal, Restos a Pagar; Gobernanza de bancos públicos (apertura de capital de la Caixa Econômica Federal, proceso en la adquisición de participaciones societarias, actuación de las auditorías independientes); Gestión de riesgos financieros sistémicos (calidad de la supervisión del sistema

financiero, Nacional, monitoreo de riesgo de crédito / nivel de morosidad); Credibilidad de instituciones financieras (transparencia en la relación entre Gobierno, Federal, Banco Central y bancos públicos).

Además del Plan de Control Externo del TCU (Tribunal de Contas da União, 2015b), cada uno de sus departamentos especializados tiene un plan de supervisión “plan operativo”. Sin embargo, este plan tiene carácter confidencial, ya que se define en él, cuáles serán los órganos y los sectores sobre los que recaerá la supervisión. Es importante destacar que la TCU tiene secretarías o departamentos especializados en funciones de gobierno, por ejemplo, el secretario de Control Externo de Educación y la Secretaría de Control Externo de la Salud.

La Secretaría Responsable del Examen de Área de Responsabilidad Fiscal es principalmente la SEMAG - Secretario de Gobierno Macroavaliação (Resolução TCU N° 266, 2014). Se define la estructura, las competencias y distribución de funciones de las unidades de la secretaria del Tribunal de Cuenta de la Unión.

La SEMAG, de acuerdo al artículo 45 de la Sección V, tiene como objetivo asesorar a los relatores de las cuentas del Presidente, los presidentes de los Órganos de los Poderes Legislativo y Judicial, y el Jefe de la Unión del Ministerio Público en la preparación de las opiniones previas a cargo del Tribunal, así como realizar análisis sistémico y económica de los programas de gobierno, la deuda pública, la colección, la renuncia de los ingresos, las transferencias constitucionales y deudas pendientes (Resolução TCU N° 266, 2014).

A continuación, el artículo 46, inciso XI-XII, de la misma norma, expresa lo referido a las competencias de la SEMAG y describe que la misma debe llevar a cabo la inspección y el control del cumplimiento de las normas establecidas por la Ley Complementaria N° 101 (2000) de Responsabilidad Fiscal, y la legislación correspondiente; debiendo sistematizar las acciones de control y conducir la vigilancia de la Responsabilidad Fiscal (Resolução TCU N° 266, 2014).

Por otro lado, es importante destacar, la fortaleza que presenta el proceso de planificación del control externo llevado a cabo por el TCU, con el apoyo de áreas especializadas en el control de Responsabilidad Fiscal. Todo el proceso de control se lleva a cabo siguiendo los lineamientos que le indican el Plan estratégico, Táctico y Operativo.

Los Tribunales de Cuentas tienen la potestad del control sobre información de la ejecución presupuestaria durante el ejercicio, y de la cuenta anual del ejercicio. Durante el ejercicio, se controla la información bimestral y se plasma en el Informe Resumido de la Ejecución Presupuestaria previsto en la LRF (2000), y cuatrimestralmente, en el Informe de la Gestión Fiscal.

El primero de ellos, el Informe Resumido de la Ejecución Presupuestaria, es publicado por todos los Poderes y por la Defensoría Pública, hasta 30 días después del cierre de cada bimestre, debiendo contener el Balance presupuestario, que especificará, por categoría económica sobre los ingresos, egresos, sus saldos y provisiones, el estado del Ingreso Corriente Líquido (ICL) su evolución, así como la previsión de su desempeño hasta el final del ejercicio y los restos a pagar, detallando, por Poder y órgano, los valores inscritos, los pagos realizados y el monto a pagar.

El informe referente al último bimestre del ejercicio deberá también informar sobre el cumplimiento de la “Regla de Oro” y sobre la variación patrimonial, evidenciando la alineación de los activos y la duplicación de los recursos resultantes. Cuando sea el caso, deberán ser presentadas las medidas de combate a la evasión fiscal, adoptadas y a ser adoptadas, y las acciones de fiscalización y cobranza.

Respecto del segundo, el Informe de la Gestión Fiscal, al final de cada cuatrimestre, será publicado como máximo 30 días después el cierre del periodo a que corresponde, con un amplio acceso al público, inclusive por medio electrónico y firmado por los titulares de los Poderes y órganos de todos los entes federados. Este informe debe contener el comparativo con los límites de la LRF de los montos de gastos totales con funcionarios, deudas consolidadas y mobiliarias concesión de garantías y operación de crédito, inclusive por anticipación del ingreso. También informa sobre la indicación de las medidas correctivas adoptadas o a ser adoptadas, si es excedido alguno de los límites de gastos y deudas. En el caso del último cuatrimestre, monto de las disponibilidades de la caja el 31 de diciembre.

El no cumplimiento de los plazos previstos, impedirá, hasta que la situación esté regularizada, que la Federación, Estados, Distrito Federal o Municipios reciban transferencias voluntarias y contraten operaciones de crédito.

La verificación de la observancia de las normas y límites de la LRF está a cargo del Poder Legislativo (directamente o con el auxilio del Tribunal de Cuentas) y del Sistema de Control Interno de cada Poder y del Ministerio Fiscal.

Los Tribunales de Cuentas alertarán los Poderes, entes de la Federación u Órganos cuando constaten que el nivel de gastos esté próximos a los límites fijados por la LRF (2000) y verifican los cálculos de los límites de los gastos totales con funcionarios, de cada ente de la Federación y de cada Poder.

#### **1.4. Opinión de Expertos de Brasil**

Para el análisis del caso Brasileiro, se consultó a expertos en Responsabilidad Fiscal de Brasil. Para recabar la información, se describe la metodología utilizada: La entrevista semi-estructurada como técnica de recolección de datos (Hernández Sampieri y Mendoza Torres, 2018), preguntas detalladas en **Anexo I**, y el análisis de datos de acuerdo a la codificación temática (Gibbs, 2012), ordenándolos en categorías.

Los participantes fueron entrevistados durante el año 2015, por un lado, Paulo Wanderson Moreira Martins, con perfil hacia el control, y por el otro, Edson Ronaldo Nascimento, con perfil político (**Anexos II**).

Las categorías, de acuerdo al análisis del discurso, son las siguientes:

*Categoría 1: La existencia de un Régimen Legal de Responsabilidad Fiscal es positiva para la actividad del Sector Público.* Sostienen que el control de régimen es suficiente, como así mismo las sanciones previstas.

*Categoría 2: El control previo como oportunidad de mejora del Régimen de Responsabilidad Fiscal.* Visualizan que el control no debe ser sólo posterior, sino también previo y ven como inconveniente la necesidad de normalización de la interpretación de las reglas fiscales por parte de los Estados y Municipios.

*Categoría 3: Plan de Auditoría sobre Reglas de Responsabilidad Fiscal entendida como confidencial.* Sobre la solicitud efectuada al TCU, y la posibilidad de obtener un plan de auditoría sobre Reglas de Responsabilidad Fiscal llevadas a cabo por el control externo, la respuesta fue: “esta parte de la actuación es confidencial”. No obstante ello, debido a la publicación de la información en páginas web, se puede obtener los informes

y planes estratégicos que permiten inferir la existencia de controles, tal como se pudo constatar en el ejemplo de *impeachment*.

Las evidencias obtenidas de los expertos de Brasil, permiten concluir que tanto el control del Tribunal de Cuentas de la Unión como el Tribunal de Cuentas de los Estados, incluyen en sus actividades de control, el análisis de las reglas de Responsabilidad Fiscal. Además, este análisis sirve de fundamento para la formación de la opinión del auditor sobre las cuentas públicas revisadas, y dan cumplimiento al pedido legal de fiscalización según la Ley complementaria N° 101 (2000).

A continuación, se analizará cómo un dictamen del TCU, fue fundamento para el inicio del proceso de *impeachment* de la ex presidente Dilma Rousseff.

## **1.5. Consecuencias de los Procedimientos del Régimen de la República Federativa de Brasil**

A los efectos de demostrar la importancia de la Ley Complementaria N° 101 de Responsabilidad Fiscal de Brasil (2000), como herramienta de control en el sector público, a continuación se recorrerá el antecedente de mayor relevancia sobre el funcionamiento de esta ley, como es el caso de *impeachment* de la ex presidente de la República Federativa de Brasil, Dilma Rousseff.

Se describirán los fundamentos de la acusación a incumplimientos del régimen, la cronología de la defensa y un análisis legal que enmarca el proceso de destitución, y fundamentalmente, se analizará cuál ha sido la intervención del Tribunal de Cuentas de la Unión en este proceso.

### ***1.5.1. Cronología del Caso de Destitución del Presidente de la República Federativa de Brasil.***

Efectuando un análisis cronológico del proceso de destitución contra la ex Presidente Dilma Rousseff, se visualiza que éste comienza el 2 de diciembre de 2015, cuando el presidente de la Cámara de Diputados, Eduardo Cunha, acepta un pedido de *impeachment* por supuestas irregularidades de las cuentas públicas y violaciones a la Ley de Responsabilidad Fiscal, en 2014 (Marreiro, 2016).

El pedido de destitución o *impeachment* a la Presidenta llegó al Congreso en octubre del 2015, con la firma de tres juristas: Miguel Realles Junior, Helio Bicudo y Janáina Paschoal. Los mismos se presentan ante el Congreso de la República Federativa de Brasil y formulan denuncia contra la Presidente de la República. Se denuncia la existencia de irregularidades en ejercicios presupuestarios 2014 y 2015.

Debido a ello, con fecha 17 de marzo de 2016, la Cámara de Diputados forma una comisión especial de 65 legisladores para analizar el pedido de juicio político contra Rousseff, a lo largo de 15 sesiones. Luego, el 6 de abril de 2016, el relator de la comisión especial, Jovair Arantes, emite su parecer favorable a que la Presidenta sea sometida a un juicio de destitución por maquillaje de las cuentas públicas (Arbuet Vignali, 2016; Marreiro, 2016).

Posteriormente, el día 12 de mayo de 2016, el Senado en Brasil aprobó el proceso de destitución contra Dilma Rousseff. Ese mismo día el gobierno interno presidido por el vicepresidente Michel Temer, asumió el cargo como Presidente.

Por su parte, el Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU) rechazó por unanimidad de sus 9 miembros, la rendición de cuentas presentada por la Presidente, sentando con ellos las bases para iniciarle un juicio político al haber violado la Ley de Responsabilidad Fiscal.

Finalmente, el día 9 de Agosto de 2016, la Cámara de Diputados considera culpable a Dilma Rousseff con 61 votos a favor de la destitución, 20 en contra y 0 abstenciones (Arbuet Vignali, 2016; Marreiro, 2016).

### ***1.5.2. Resumen de los Aspectos Principales del Proceso de Destitución***

Para comprender el proceso de *Impeachment* a Dilma Rousseff, es necesario explicar, en líneas generales, los aspectos relevantes. Se realiza una descripción de los motivos de la acusación principal, acciones de defensa y el marco legal, haciendo foco en la vinculación entre la Constitución Federal y la LRF de Brasil.

#### **a) Acusación Principal.**

La acusación principal al Presidente de la República, se refiere a que ha cometido un crimen de Responsabilidad Fiscal, en el ejercicio 2014, al realizar una maniobra

contable a fin de retrasar los pagos a los bancos públicos. Ello equivale a una operación de crédito y a usar préstamos de bancos públicos para ocultar un déficit en el presupuesto y cubrir gastos en programas sociales. También se la acusa de alteración de los presupuestos, mediante tres decretos no autorizados por el parlamento.

#### **b) Defensa.**

La defensa a la acusación, se centra principalmente en que la jurisprudencia anterior del TCU era tolerante con los préstamos. En otras palabras, lo que no es cuestionado en el pasado, no se puede cuestionar en el presente.

Además, se alega la ausencia de metodología oficial para calcular los resultados de las cuentas, las competencias no son claras en la ley y el TCU imputa responsabilidades que no caben al gobierno. No hay parámetros cuando hay un vacío legal, por lo que no podemos confirmar el crimen (Arbuet Vignali, 2016).

#### **c) Análisis legal.**

En cuanto a los motivos legales vinculados a este caso de *impeachment*, se advierte un vínculo entre la Constitución Nacional de Brasil y la Ley Complementaria de Responsabilidad Fiscal.

En primer lugar, la Constitución Federal (1988) describe que “compete privativamente al Presidente de la República rendir anualmente al Congreso Nacional, dentro de los 60 días a partir de la apertura de la sesión legislativa, las cuentas referentes al ejercicio anterior” (Art. 84, inciso XXIV, capítulo II).

Por otro lado, “compete privativamente al Senado Federal procesar y juzgar al Presidente y al Vicepresidente de la República en los delitos de Responsabilidad y a los Ministros de Estado en los delitos de la misma naturaleza conexos con aquellos” (Constitución Federal, 1988, art. 52, Capítulo I). Se aprecia en el artículo 85 los casos de delitos de responsabilidad del Presidente de la República.

Admitida la acusación contra el Presidente de la República por dos tercios de la Cámara de Diputados, será sometido a juicio ante el Supremo Tribunal Federal, en las infracciones penales comunes, o ante el Senado Federal en los casos de responsabilidad (Constitución Federal, 1988).

Por su parte, la Ley Complementaria N° 101 de Responsabilidad Fiscal (2000) establece normas centradas en la Gestión Fiscal Responsable, con amparo de la Constitución. Esta ley al ser una norma complementaria de la Constitución de Brasil, remite a la misma para resolver en caso de que se configure el crimen de Responsabilidad por parte del Presidente de la República.

Cómo se mencionó, en la Constitución Federal (1988), en sus artículos 163 a 169, se prevé una norma complementaria que regulara las Finanzas Públicas. También se describen las Leyes de Iniciativa del Poder Ejecutivo, como el Plan Plurianual, las Directrices Presupuestarias, y los Presupuestos Anuales. Finalmente, se detallan los actos prohibidos de las Finanzas Públicas.

De esta manera, entre las prohibiciones constitucionales de las Finanzas Públicas, en el artículo 167 (Constitución Federal, 1988), se encuentran algunas vinculadas a la acusación principal, mismas que motivaron el proceso de destitución de Rousseff.

### ***1.5.3. Participación del TCU, en el Proceso de Impeachment del Presidente***

Los aspectos que aquí se transcriben, son aquellos que se vinculan con las principales reglas de responsabilidad fiscales que, de acuerdo al control externo llevado a cabo por el TCU, fueron incumplidas por la Presidente Rousseff.

A continuación, se describen los aspectos más significativos de los dictámenes del TCU acerca de las rendiciones de cuentas del Poder Ejecutivo Nacional, correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015. Los mismos muestran los Fundamentos Técnicos- Legales vinculados al proceso de destitución.

#### **a) Parecer Previo del TCU Ejercicio 2014.**

De acuerdo al Parecer Previo del TCU (Tribunal de Contas da União, 2014), correspondiente al ejercicio 2014:

El Tribunal de Cuentas de la Unión es de la opinión de que las cuentas relativas al ejercicio 2014, presentado por la Excelentísima Presidenta, Dilma Vana Rousseff, excepto por los posibles efectos de los resultados de la auditoría en relación con los Estados Financieros de Unión, consignados en el informe, presentan razonablemente las situaciones presupuestarias, financieras, la contabilidad y la equidad al 31 de diciembre de 2014; sin embargo, debido a la importancia de los efectos de las irregularidades relacionadas con la ejecución de los presupuestos, no eludidas mediante contraargumentos presentado por su excelencia, no hubo pleno cumplimiento de los principios constitucionales y legales que rigen en la Administración Pública Federal, las normas constitucionales, legales y reglamentarias sobre la ejecución de los presupuestos de la Unión y otras operaciones realizadas con recursos federales, conforme lo establece la ley de presupuesto anual, razón por cual, las cuentas no están en condiciones de ser aprobadas, recomendando su rechazo por el Congreso Nacional. (p. 12)

#### **b) Revisión del Balance General de la Unión.**

Los Estados Financieros Consolidados de la Unión, compuesto por los Balances Presupuestarios, Financieros y Patrimonial y por la demostración de las variaciones patrimoniales, excepto por los posibles efectos de los resultados de las auditorías consignados en el informe, reflejan la situación patrimonial al 31/12/2014, y los Resultados Presupuestarios, Financieros y Patrimoniales relativos al ejercicio cerrado a esa fecha, de acuerdo con las disposiciones de la Ley 4320 (1964), la Ley Complementaria N°101 (2000) y las demás normas aplicables a la contabilidad federal.

#### **c) Dictamen sobre el Informe de Ejecución del Presupuesto 2014.**

El informe sobre la Ejecución de Presupuesto de la Unión de 2014 demuestra, debido a la relevancia de las irregularidades consignadas en el informe, no eludidas mediante argumentos presentados por el Presidente de la República, que no fueron plenamente observados los principios constitucionales y legales que rigen a la Administración Pública Federal, tanto como las normas constitucionales, legales y reglamentarias de la ejecución de los presupuestos de la unión y las demás operaciones

realizadas con recursos públicos federales, en especial lo que se establece en la ley presupuestaria anual.

**d) Parecer Previo del TCU Ejercicio 2015.**

De acuerdo al Parecer Previo del TCU (Tribunal de Contas da União, 2015a), correspondiente al ejercicio 2015:

El Tribunal de Cuentas de la Unión es de la opinión de que las cuentas relativas al ejercicio 2015 presentado por Señora Presidenta, Dilma Vana Rousseff, excepto por los posibles efectos de los resultados de la auditoría relacionados con los estados financieros Unión, se indica en el informe, presentan razonablemente, las posiciones presupuestarias financieras, la contabilidad y la equidad, 31 de diciembre de 2015; sin embargo, debido a la gravedad y el impacto negativo en la gestión gubernamental asociada a irregularidades, no eludido por contra-argumentos presentados por el Excelentísimo, hubo una significativa falta de cumplimiento con los principios constitucional y jurídico de la administración pública federal, las normas constitucionales, legales y reglamentos en la ejecución de los presupuestos de la Unión y otras operaciones con recursos federales, como se indica en la ley de presupuesto anual, por lo que las cuentas no están en condiciones de ser aprobadas, recomendando a su rechazo por el Congreso Nacional (p.14) .

**e) Dictamen sobre el Informe de Ejecución del Presupuesto 2015.**

El Informe sobre la Ejecución del Presupuesto 2015 de la Unión muestra que, debido a la gravedad y el impacto negativo en la gestión gubernamental asociada con irregularidades, no siendo eludido por los contra-argumentos presentados por el Presidente de la República, hubo un incumplimiento significativo de los principios constitucionales y legales que rigen la Administración Pública Federal, así como las normas constitucionales, legales y reglamentarias en la Ejecución de los Presupuestos de la Unión y otros operaciones con Recursos Públicos Federales, en particular en lo que se refiere a establecer la ley presupuesto anual.

## **f) Fundamentación del Parecer Previo Ejercicios 2014 y 2015.**

Para el fundamento legal del rechazo de las cuentas de 2014 y 2015, se tuvieron en cuenta normas del Régimen de Responsabilidad Fiscal. Se resaltan aquellas normas de la Ley Complementaria N°101 (2000) que fueron objeto de la auditoría, cuyo incumplimiento hallado por el TCU, motivó el rechazo de las cuentas de la Presidencia.

En cuanto a las Disposiciones Preliminares, en el Capítulo I de la Ley:

Esta Ley Complementaria establece normas de Finanzas Públicas para garantizar una Gestión Fiscal Responsable, con amparo en el capítulo II del título VI de la Constitución (Art. 1)

Además:

La Responsabilidad en la Gestión Fiscal presupone la acción planificada y transparente, en que se previenen riesgos y corrigen desvíos que puedan afectar el equilibrio de las cuentas públicas, mediante el cumplimiento de metas de resultados, entre ingresos y gastos y la obediencia a límites y condiciones con respecto a la renuncia de ingresos, generación de gastos con personal, de la seguridad social y otros, deuda consolidada y títulos de deuda, operaciones de crédito, incluso por anticipación de ingresos, concesión de garantía y el registro de cuentas por pagar. (Art. §1°)

En cuanto a la Planificación y la Ejecución del Presupuesto y el Cumplimiento de Metas, en el Capítulo II, Sección IV, de la Ley:

Los recursos legalmente vinculados a finalidades específicas, serán utilizados exclusivamente para atender al objeto de su vinculación, incluso en el ejercicio distinto de aquel en que ocurre el ingreso (Art. 8)

Asimismo:

Si verificado, al final de un bimestre, que la realización de ingresos podrá no conformar el cumplimiento de metas de resultado primario o nominal establecido en el Anexo de Metas Fiscales, los Poderes o el Ministerio Público, promover por sus actos, los montos necesarios en los 30 días subsiguientes, limitando los esfuerzos en los movimientos financieros, de acuerdo a los criterios establecidos por la Ley de Directrices Presupuestarias. (Art. 9)

En cuanto a la Deuda y el Endeudamiento, en el Capítulo VI, Sección IV, de la Ley:

El Ministerio de Hacienda verificará el cumplimiento de los límites y condiciones para la realización de operaciones de crédito de cada miembro de la Federación, incluyendo empresas controladas por ellos, directa o indirectamente. El ente interesado fundamentará su causa fundamentada en el parecer de sus Órganos Técnicos y Jurídicos, demostrando la relación costo beneficio, o el interés económico y social de la operación y atendiendo a las siguientes condiciones: (Art. 32)

Existencia de autorización previa y expresa para la contratación, en el texto de la ley presupuestaria, en créditos adicionales o ley específica. (Inciso I)

La inclusión en el presupuesto de los créditos adicionales de recursos provenientes de las operaciones, excepto en los casos de operaciones por anticipación de ingresos. (Inciso II).

A su vez:

Están prohibidas las Operaciones de Crédito entre una Institución Financiera Estatal y el miembro de la Federación que la controla, en calidad de beneficiario del préstamo. Lo dispuesto, no prohíbe a la institución financiera controlada de adquirir, en el mercado, títulos de deuda pública de sus clientes, o títulos de deuda de emisión de la unión para aplicación de recursos propios (Art. 36)

Las Operaciones de Crédito por Anticipación de Ingresos, destinada a atender la insuficiencia de caja durante el ejercicio financiero, cumplirán las exigencias mencionadas en el artículo 32. Además, según el artículo 38, está prohibida en el último año del mandato del Presidente, Gobernador o Alcalde.

En conclusión, en el caso de *impeachment* se verifican reglas incumplidas sobre Presupuesto y Equilibrio, Deudas y el Incumplimiento de Metas.

Por su parte, referido al control de los Tribunales de Cuentas de los Estados, a modo de ejemplo sobre el control que efectúan, se analiza la opinión previa del Tribunal de Cuentas del Estado de Santa Catarina sobre las cuentas de Gobierno por el Ejercicio 2014 (Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, 2015). Es posible identificar e

inferir la inclusión de controles sobre Reglas de Responsabilidad Fiscal, según los siguientes párrafos extraídos del dictamen analizado:

En relación a gastos con personal, que están limitados al 60% de la RCL (Ingreso Corriente Líquido), los valores en 2014 llegaron a R \$ 12,2 mil millones (57,57%), es decir, por debajo del límite establecido por la LRF (...) Metas Fiscales: Incumplimiento de las metas de gasto total, resultado primario, nominal y de la deuda consolidada neta, revelando una planificación presupuestaria no acorde con una política de Gestión Fiscal Responsable. (p. 3)

De la lectura de los párrafos mencionados del dictamen, se puede inferir la inclusión de controles sobre reglas fiscales llevados a cabo por el Tribunal de Cuentas de Santa Catarina. El Tribunal de Cuentas, respaldó su opinión verificando entre otros aspectos, el cumplimiento de los artículos 1, 9 y 19 (Constitución Federal, 1988) y de la Ley Complementaria N° 101 (2000).

#### **1.6. Conclusión del Capítulo**

En conclusión, en el presente capítulo se explica la aplicación de Reglas Fiscales, analizando en particular el Régimen de Responsabilidad Fiscal de Brasil.

Cabe destacar que para el Control de Responsabilidad Fiscal, el TCU lleva a cabo el control siguiendo los lineamientos del Plan Estratégico, Táctico y Operativo, y se vale de áreas especializadas. Los planes Táctico y Operativo son confidenciales.

Por otro lado, en Brasil por las reglas de transparencia, las rendiciones de cuentas se publican por medios electrónicos.

En relación al proceso de *impeachment* de Rousseff, se verifica que el dictamen previo del TCU, evidencia en su fundamentación, el incumplimiento de reglas fiscales de presupuesto y equilibrio, deuda y en las metas.

En el segundo capítulo, se describirá el Régimen de Responsabilidad Fiscal de Argentina, con reglas fiscales controladas por parte de los Tribunales de Cuentas de las Provincias. Además, se procederá a analizar las reglas de Responsabilidad Fiscal que se encuentran presentes de manera similar en las legislaciones de Brasil y Mendoza.

## CAPITULO II

### **RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD FISCAL EN ARGENTINA. EL CASO PARTICULAR DE LA PROVINCIA DE MENDOZA**

Teniendo como referencia la Organización Político-Administrativa, y la evolución histórica del Régimen de Reglas Fiscales en Brasil y Argentina, el objetivo de este capítulo consiste en exponer las principales características del régimen de Responsabilidad Fiscal de la Provincia de Mendoza y efectuar la comparación con el mismo régimen existente en Brasil de modo tal de ir formando los lineamientos de auditoría desarrollados en el último capítulo.

#### **2.1. Régimen de Responsabilidad Fiscal en Argentina**

##### ***2.1.1. Antecedentes históricos de las Reglas Fiscales en el país***

El proceso de reforma del sistema de administración de las finanzas públicas impulsado durante la década de 1990 en Argentina, principalmente por la Ley N° 24.156 (1992), no incorporó Reglas Fiscales cuantitativas, sino que se concentró en "Reglas de Procedimiento", es decir, en la normativa que regula los procesos presupuestarios y de administración de los Recursos Públicos.

El deterioro de las condiciones financieras internacionales observado hacia finales de 1990, puso mayor presión sobre el desempeño de las economías emergentes, aumentando la preocupación por la evolución de las Finanzas Públicas y, especialmente, del endeudamiento.

Es por ello, que el Congreso Argentino, instaura el siguiente marco regulatorio:

**a) Ley N° 24.629: “Normas Complementarias para la Ejecución del Presupuesto de la Administración Nacional”.**

El Congreso Argentino sancionó una legislación complementaria de la Ley de Administración Financiera de 1992: La Ley N° 24.629, promulgada en marzo de 1996. La ley estableció restricciones al incremento de gastos sin financiamiento expreso, requisitos más exigentes de transparencia de las cuentas presupuestarias, y la obligación del Poder Ejecutivo de presentar al Congreso, una vez por trimestre, el estado de la ejecución presupuestaria. Además, cada 30 de junio un informe de avance sobre el presupuesto del año siguiente.

Como novedad, esta Ley incluyó las penalidades por incumplimiento. De acuerdo con la nueva Ley, la violación de las normas implicaba responsabilidad personal de los funcionarios involucrados frente a terceros.

**b) Ley N° 25.152: Ley de “Convertibilidad Fiscal”.**

En 1999, se sanciona la primera Ley de Responsabilidad Fiscal en Argentina, la Ley N° 25.152, bautizada inicialmente como Ley de Administración de los Recursos Públicos. Fue conocida públicamente como la Ley de Convertibilidad Fiscal.

La ley incluyó algunas consideraciones sobre transparencia fiscal y reforma del Estado. Como reglas numéricas, determinó para el resultado financiero, un cronograma de reducción gradual del déficit a partir de 1999, para lograr el equilibrio fiscal en el 2003. Además, el crecimiento del Gasto Público quedó supeditado al crecimiento del Producto Bruto Interno (PBI), lo que obligó a no aumentar el gasto primario corriente, en el caso de caídas de la actividad económica.

Por otro lado, se dispuso la creación de un Fondo Anticíclico Fiscal (FAF), el cual se constituiría con ingresos extraordinarios, provenientes de concesiones y privatizaciones, y con un porcentaje definido de la recaudación de impuestos.

Los resultados de la Ley N° 25.152 no fueron los esperados. Su entrada en vigor a principios de la década del 2000 coincidió con los intentos por evitar el desplome del Régimen de Convertibilidad, que fue finalmente abandonado a principios de 2002, en medio de una profunda crisis política, económica y social.

Los límites al déficit previstos en la Ley fueron modificados en su primer año de vigencia y luego incumplidos. El tope al crecimiento del gasto se respetó en los años de recesión (cuando no había recursos para aumentar el gasto), pero no en los de recuperación. El Fondo Anticíclico Fiscal llegó a constituirse, pero nunca tuvo recursos que le permitieran actuar en el sentido con el que fue concebido. La ley N° 25.152 nunca fue derogada formalmente, sus prescripciones eran incumplidas, o dejadas en suspenso mediante artículos incluidos en las Leyes de Presupuesto de cada ejercicio.

**c) Ley N° 25.453: La Ley de "Déficit Cero".**

En la segunda mitad del 2001, pocos meses antes del desenlace de la crisis y el abandono del Régimen de Convertibilidad, se puso en práctica una nueva regla, conocida públicamente como "Ley de Déficit Cero".

Se propuso hacer efectivo un principio muy simple: no gastar más, cada mes, que lo que podía financiarse con los recursos corrientes del Estado.

Sin embargo, la Ley resultó impracticable. El Poder Ejecutivo extendió a las jubilaciones y pensiones un recorte, hasta ese momento sólo aplicado a los salarios públicos, pero no se alcanzó el "déficit cero". Tiempo después, la Ley de Déficit Cero sería declarada inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia.

**d) Ley N° 25.917: Una nueva Ley de Responsabilidad Fiscal.**

Dos fenómenos convergentes, asociados a la coyuntura de la Argentina post-crisis, sobresalen a la hora de explicar el proceso de sanción de la nueva Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF): la relación de Argentina con el Fondo Monetario Internacional (FMI), y la asistencia financiera de la Nación a las Provincias, que influyó significativamente en los contenidos de la Ley.

El Gobierno Federal y las Provincias lograron aprobar la Ley de Responsabilidad Fiscal N° 25917, en agosto de 2004, reglamentada mediante el Decreto N° 1731 (2004). Entre otras, sus finalidades son:

- Controlar el crecimiento del Gasto Corriente y de la Deuda, estableciendo metas fiscales vinculadas a indicadores numéricos, susceptibles de cumplimiento por todos los niveles de gobierno adheridos.

- Regla de Oro: Limitar el financiamiento al Gasto de Capital.
- Establecer criterios y pautas cualitativas para mejorar la transparencia de la Gestión Pública, y la calidad y publicación de la información fiscal.
- El Gobierno Nacional es el encargado de presentar anualmente un marco macrofiscal, el cual será utilizado como insumo de elaboración del presupuesto de todas las jurisdicciones.

La Ley 25.917 (2004) fijó el crecimiento del Producto Bruto Interno (PBI) como límite a la expansión del Gasto Primario y ordenó la ejecución equilibrada del presupuesto, una vez descontados ciertos gastos. Para las Provincias, se estableció un límite al endeudamiento, de forma tal, que los servicios de la deuda no superasen el 15% de los Recursos Corrientes (deducidas las transferencias por coparticipación a Municipios) de la jurisdicción. Todas las jurisdicciones fueron instadas a crear Fondos Fiscales de carácter Anticíclico.

Asimismo, se creó el Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal, un Organismo destinado a fiscalizar la aplicación de esta Ley. El mismo es integrado por representantes de la Nación y las Provincias, y está facultado a imponer sanciones por incumplimiento que van desde la divulgación pública de los desvíos hasta la limitación de transferencias presupuestarias de origen nacional (excluida la coparticipación).

Se trata de un Régimen de Adhesión Voluntaria para las Provincias, que tiene por objeto transparentar la Gestión Pública y lograr solvencia fiscal, sostenible en el tiempo y en los distintos niveles de la Administración Pública sea Nación, Provincias o Municipios. Se busca fiscalizar que el Gasto Público no supere el nivel de ingresos de cada Provincia.

En la **Tabla 1**, se visualiza las provincias que adhirieron de forma voluntaria a la Ley N°25.917 (2004).

**Tabla 1***Adhesión de Provincias argentinas a la Ley N°25.917*

<b>Provincia</b>	<b>Ley de Adhesión</b>	<b>Fecha de Promulgación</b>
Buenos Aires	N° 13.295 - Dto. 49/05	13/01/2005
Catamarca	N° 5.144 - Dto. 05/05	07/01/2005
Córdoba	N° 9.237 - Dto. 415/05	16/05/2005
Corrientes	N° 5.639 - Dto. 2843/04	13/12/2004
Chaco	N° 5.483 - Dto. 2569/04	17/12/2004
Chubut*	N° 5.257 - Dto. 2298/04	16/12/2004
Entre Rios	N° 9592	05/11/2004
Formosa	N° 1461 - Dto.1110	22/10/2004
Jujuy	N° 5427	10/09/2004
La Rioja	N° 7.763 - Dto. 1498/04	22/11/2004
Mendoza	N° 7.314 - Dto. 7/05	07/01/2005
Misiones	N° 4.166 - Dto. 1742/04	30/12/2004
Neuquén	N° 2514 - Dto.847/06	26/05/2006
Rio Negro	N° 3886 - Dto. 1294/04	11/11/2004
Salta	N°7488 - Dto. 500/07	28/12/2007
San Juan	N° 7.567	23/12/2004
Santa Cruz	N° 2733 - Dto. 3676/04	10/12/2004
Santa Fe	N° 12.402 - Dto. 338/05	04/03/2005
Stgo. del Estero	N° 6.697	28/12/2004
Tierra del Fuego	N° 694 - Dto.1835/06	15/05/2006
Tucumán	N° 7442	04/10/2004

*Nota:* \*La Ley N° 5.257 de Chubut fue modificada por la N° 5.302. *Dto* equivale a Decreto

Fuente: Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal (2017)

## **2.2. El Sistema de Control Externo de la Ley de Responsabilidad Fiscal en Argentina**

### ***2.2.1. El Control de la Auditoría General de la Nación (AGN)***

A nivel nacional, el control externo en Argentina es llevado a cabo por la Auditoría General de la Nación (AGN), creada en 1992, con la sanción de la Ley N° 24.156 (1992) de Administración Financiera del Sector Público Nacional. La misma se funda como un Ente dependiente del Congreso Nacional y le corresponde el control externo posterior de la Gestión Presupuestaria, Económica, Financiera, Patrimonial y Legal, y el dictamen sobre los Estados Contables Financieros.

Con respecto al control del Régimen de Responsabilidad Fiscal, la Constitución Nacional Argentina, reformada en 1994, considera la actuación de la AGN y así lo enuncia en su artículo 85:

El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo. El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación. (Constitución Nacional, 1994, Art. 85)

Y prosigue:

Este organismo de asistencia técnica del Congreso, con autonomía funcional, se integrará del modo que establezca la ley que reglamenta su creación y funcionamiento, que deberá ser aprobada por mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara (...). Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada (...). Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos (Constitución Nacional, 1994, Art. 85)

Por otra parte, la Ley N° 25.152 (1999), establece medidas a las cuales se deben ajustar los Poderes del Estado Nacional para la administración de uso de los recursos públicos. En su artículo 8 estipula que la documentación financiera producida en el

ámbito de la Administración Nacional tendrá el carácter de información pública y será de libre acceso para cualquier institución o persona interesada en conocerla.

En consonancia con el artículo 8 de la Ley N° 25.152 (1999), los Informes de Auditoría son aprobados por el Colegio de Auditores Generales mediante el dictado de la resolución correspondiente y se publican en la página de internet de la Institución (Resolución AGN N° 26, 2012). Los informes son el principal producto de la AGN y tienen como objetivo promover la mejora en la rendición de cuentas gubernamental, y fortalecer la eficacia de los entes rectores y de los entes responsables de la administración de actividades financiadas con fondos públicos.

Como ejemplo al control que ejerce la AGN, se menciona el Informe con Número de Resolución N° 59 (Resolución AGN N° 59, 2019), Número de Actuación 160, que tiene como objeto de auditoría los Estados Financieros Consolidados y Separados condensados del Período Intermedio Organismo al 31/03/2019. El organismo auditado es el Banco de Inversión y Comercio Exterior.

Se menciona también el Informe con Número de Resolución N° 167 (Resolución AGN N° 167, 2021), Número de Actuación 249 y se refiere al Memorando sobre el Control Interno Contable correspondiente al Ejercicio Cerrado el 31/12/19. El organismo auditado es la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), y el período analizado del 01/01/2019 al 31/12/2019.

En el Informe con Número de Resolución N° 133 (Resolución AGN N° 133, 2008) presenta un estudio especial sobre Deuda Contingente y la relación financiera entre Nación-Provincias. Allí, la AGN procedió a efectuar un examen especial en el ámbito del Ministerio de Economía y Planificación con el objeto de analizar el saneamiento definitivo de la situación financiera entre el Estado Nacional, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el marco del régimen de compensación de deudas regulado por la Ley 25.917 (2004) y el Decreto 1382 (2005) y el endeudamiento originado en los servicios de los bonos Bogar y Boden, resultantes de la aplicación del Programa de Unificación Monetaria. Asimismo, se evaluó la sustentabilidad del proceso de saneamiento financiero definitivo entre el Estado Nacional, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el marco regulado por la Ley 25.971 (2004) y el Decreto Nacional N° 1382 (2005).

## **2.2.2. Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP)**

La ASAP es un organismo que elabora información fiscal de las Provincias formulando un ranking de cumplimiento de la Ley de Responsabilidad Fiscal Nacional N° 25.917 (2004), a modo de realizar una comparación entre las jurisdicciones que han adherido a la ley nacional, sobre la difusión de la ejecución presupuestaria. El ranking se efectúa mediante el monitoreo semestral, al finalizar los meses de marzo y septiembre, bajo el criterio de búsqueda en sitios web. En su artículo 7, la Ley describe que cada Provincia, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y el Gobierno Nacional publicarán en su página web el Presupuesto Anual.

Además postula que:

Una vez aprobado, o en su defecto, el presupuesto prorrogado, hasta tanto se apruebe aquél, y las proyecciones del Presupuesto Plurianual, luego de presentadas a las legislaturas correspondientes, y la Cuenta Anual de Inversión. Con un rezago de UN (1) trimestre, difundirán información trimestral de la ejecución presupuestaria (base devengado y base caja), del gasto (base devengado) clasificado según finalidad y función, del stock de la deuda pública, incluida la flotante, como así también los programas multilaterales de financiamiento, y del pago de servicios, detallando en estos TRES (3) últimos casos el tipo de acreedor (...). La información antes detallada deberá ser remitida al Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal, al Ministerio del Interior y al Ministerio de Economía debiendo este último realizar la publicación de la misma en su página web. (Ley N° 27.591, 2020, art. 22, que sustituyó al art. 7 de la Ley N°25917, 2004)

A continuación, se muestran los resultados del informe ASAP confeccionado al 31 de marzo de 2021 (ASAP, 2021):

**1. Primer Grupo:** Fueron las provincias de **Entre Ríos, San Juan, Río Negro, Tucumán, Córdoba, Formosa, Santa Fe, La Rioja y Neuquén**, las que ocuparon el primer grupo al que se lo puede definir como de alto cumplimiento, presentando toda la información que exige la Ley, dentro de los plazos establecidos.

2. **Segundo Grupo:** Compuesto por las provincias de Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Mendoza, Salta y Misiones. En este conjunto se aprecia un menor compromiso con la totalidad de planillas exigidas por la Ley Federal de Responsabilidad Fiscal, aunque presentan al menos el Presupuesto 2021 y el Esquema Ahorro Inversión Financiamiento de la Administración Pública Provincial a diciembre de 2020.

3. **Tercer Grupo:** Incluye a las provincias de Catamarca, Jujuy, Chubut, La Pampa, Corrientes, Santiago del Estero y Tierra del Fuego, se caracteriza por incluir al menos el Presupuesto 2021 y alguna otra información con no más de dos trimestres de retraso.

4. **Cuarto Grupo:** Formado por las jurisdicciones con información incompleta, que únicamente publican el Presupuesto 2021. Ellas son: Buenos Aires, San Luis y Santa Cruz.

5. **Quinto Grupo:** incluye a la provincia de Chaco, cuya información disponible en sus páginas oficiales no cumple con ningún requisito establecido, es decir, no está publicada o tiene una antigüedad superior a un trimestre.

ASAP realiza periódicamente un monitoreo de la Información Fiscal y Presupuestaria publicada por los Gobiernos Provinciales con el objetivo de colaborar con la transparencia y la difusión de las cuentas públicas (ASAP, 2021). La información publicada por este organismo demuestra que el Régimen de Responsabilidad Fiscal no está siendo cumplido en igual medida en todas las jurisdicciones. En el caso de Mendoza, no se encuentra en el grupo de jurisdicciones con mayor cumplimiento, a pesar de contar con una reglamentación de la LRF.

### **2.3. El Régimen de Responsabilidad Fiscal en Mendoza**

A continuación, se detallan las principales características de la aplicación del Régimen de Responsabilidad Fiscal en la Provincia de Mendoza, enunciando el marco normativo, el modelo de control externo y relevando la opinión de expertos al respecto.

#### **2.3.1. El Marco Normativo de Responsabilidad Fiscal Mendocina**

Las Normas que regulan esta Regla de Política Fiscal son:

- En todo el **Ámbito Nacional**: Ley Nacional N° 25.917 (2004), "Régimen de Responsabilidad Fiscal".

- En la Provincia de Mendoza: Ley Provincial N° 7.314 (2005), con decreto reglamentario N° 1.671 (2005) y sus modificatorias, leyes 7.427, 7.569, 7.829 y 8.000 (que adhiere a la Ley Nacional N° 25917); el acuerdo N° 3.949, del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza.

Por otro lado, el ámbito en que rige la Ley Provincial N° 7.314 (2005) es en toda la Provincia de Mendoza, lo que corresponde a:

- **Administración Central**
- **Organismos Descentralizados**
- **Organismos Autárquicos**
- **Organismos Constitucionales**
- **Entes Reguladores**
- **Tribunal de Cuentas**
- **Poder Judicial**
- **Poder Legislativo**
- **Entes de Carácter Comercial, Industrial y Financiero**
- **Municipalidades**

Cabe destacar que el objetivo principal de la Ley Provincial de adhesión N° 7.314 (2005) de la Provincia de Mendoza, tal como se expresa en su artículo 2, se centra tanto en el principio de Equilibrio Presupuestario y el Crecimiento Económico, como en la determinación de procedimientos necesarios para su aplicación y la responsabilidad de los funcionarios en la Gestión Fiscal.

### ***2.3.2. El Modelo de Control Externo de la Responsabilidad Fiscal en la Provincia de Mendoza***

En las Provincias de la República Argentina, predomina el modelo de Tribunales de Cuentas. Tal es el caso específico de la Provincia de Mendoza, cuyo Tribunal de

Cuentas es un ente creado con la Reforma de la Constitución Provincial del año 1916, como órgano autónomo y con “poder bastante para aprobar o desaprobar la percepción e inversión de caudales públicos hechas por todos los funcionarios, empleados y administradores de la Provincia” (Constitución de Mendoza, 1916, art. 181).

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas era la N° 1003 (1932), la misma determinaba sus facultades, deberes, organización y funcionamiento. En el año 2021, la Ley N° 1003 es derogada y se sanciona como nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas la N° 9292 (2021), vigente en la actualidad. El Acuerdo N° 1591 (1990, texto ordenado según Acuerdo N° 6157, 2016) reglamenta las auditorías in situ en distintos organismos de la Administración Pública Provincial. Dicho acuerdo divide el examen de las cuentas en dos etapas:

**a) Etapa de Fiscalización:** Durante el ejercicio económico se efectúan auditorías in-situ y se efectúan las recomendaciones y observaciones para su corrección. Es en esta etapa, donde los cuentadantes efectúan al Tribunal, las rendiciones mensuales en cumplimiento de lo dispuesto por el Acuerdo N° 2988 (Texto Ordenado según Acuerdo N° 6571, 2021) y rendiciones cuatrimestrales en cumplimiento de la Ley de Responsabilidad Fiscal N° 7314 (2005) y Acuerdo de Rendición N° 4.559 (2008).

**b) Etapa del Juicio de Cuentas:** A los 90 días del cierre de ejercicio, los Organismos Públicos deben rendir cuenta al Tribunal y comienza la etapa del juicio de cuentas. Las observaciones que quedaron subsistentes en la etapa anterior de fiscalización quedan plasmadas en un Informe General de Auditoría.

El tipo de Auditoría que lleva a cabo el Honorable Tribunal de Cuentas (HTC) de Mendoza es determinar la adecuación de los movimientos hacendales a la legalidad vigente. El acuerdo del HTC N° 2988 (Texto Ordenado según Acuerdo N° 6571, 2021) define los elementos que deben integrar la rendición de cuentas, los mismos se refieren a actividades de control interno de los organismos cuentadantes y rendición anual de Estados Contables Financieros. La rendición de cuentas será presentada por los responsables, en forma mensual y anual.

El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza debe utilizar como sensor de auditoría, en cada uno de sus procesos, las disposiciones del marco legal de Responsabilidad Fiscal. La Ley N° 7.314 (2005) de Adhesión a la Ley Nacional N° 25.917

(2004), en su artículo 5, dispone que el HTC de la Provincia será Autoridad de Aplicación de la Ley y que el Fiscal de Estado de la Provincia será el asesor natural del HTC a los fines de la presente Ley.

Las funciones del HTC son establecidas en el artículo 5 de la Ley N° 7314 (2005) y son descriptas a continuación:

- A.** Vigilar el cumplimiento de las disposiciones de la presente Ley.
- B.** Elaborar los cronogramas con las fechas en que se presentará la información prevista en los Artículos 26 a 44 y 55 de la presente Ley.
- C.** Determinar los responsables de presentar la información prevista en los Artículos 26 a 44 y 55 de la presente Ley.
- D.** Determinar los responsables de la elaboración en tiempo y forma de la información prevista en los Artículos 26 a 44 y 55 de la presente Ley.
- E.** Elaborar y publicar los Informes de Seguimiento previstos en el Artículo 55 de la presente Ley.
- F.** Arbitrar los medios necesarios para que todos los Informes de Gestión previstos en los Artículos 26 a 44 y 55 de la presente Ley se encuentren disponibles en un único sitio web y a disposición del público en general.

Para el control del Régimen de Responsabilidad Fiscal por parte del HTC de Mendoza, se ha dispuesto que, trimestralmente los organismos que rinden cuenta ante el Tribunal, efectúen una rendición conforme a las prescripciones establecidas en un acuerdo especialmente diseñado para el caso del Régimen de Responsabilidad Fiscal. Dicha rendición se efectúa conforme al Acuerdo N° 3.949 (Texto Ordenado por Acuerdo N° 4.559, 2008) reglamentario de la Ley N° 7314 (2005) de Responsabilidad Fiscal, y define los elementos con que deberá ser integrada la rendición de cuentas.

Este acuerdo dispone que, en forma trimestral, el organismo cuentadante debe rendir una serie de documentación consistente en cuadros de exposición de movimientos financieros e Informe de Funcionarios Responsables dando explicación de desvíos y medidas tomadas para su corrección. Por su parte, el revisor de la cuenta asignada debe elaborar un Informe de Revisión, a los 10 días de presentada la rendición.

Este informe es elevado a consideración del Tribunal y notificado al cuentadante para la corrección de los hallazgos encontrados por el auditor. Además, se remite dicho informe a ambas cámaras legislativas. En total, el auditor emite 4 informes durante la etapa de fiscalización, es decir un informe por trimestre (rendición). Los desvíos no corregidos por el cuentadante, son tomados por el auditor en su informe general de la cuenta del ejercicio.

Por consiguiente, la labor del Tribunal de Cuentas de Mendoza, es en su esencia de cumplimiento legal, pero además, incorpora la figura de la Auditoría Integral, es decir incluye Auditorías Financiera, de Cumplimiento y de Control Interno. Referido a la Gestión, las Leyes de Responsabilidad Fiscal incorporan algunos conceptos en este sentido, ya que son leyes que acercan el Control de Cumplimiento a un Control de Gestión. Esto es, porque las reglas de gestión están incorporadas en las normas legales.

Los auditores del Tribunal, deben incorporar en su planificación, procedimientos de control sobre todos estos aspectos, en virtud de lo dispuesto por los objetivos estratégicos y en función de los requisitos estipulados en el Acuerdo de rendición de Responsabilidad Fiscal N° 3949 (Texto Ordenado por Acuerdo N° 4.559, 2008).

Según el Acuerdo del HTC N° 1591 (1990), el HTC de la Provincia de Mendoza, ha adoptado, para el control de las cuentas públicas, la técnica que brinda la “Auditoría”. Dicha técnica, obliga a los auditores del Tribunal, a aplicar las normas determinadas por las Resoluciones Técnicas del Consejo Profesional de Ciencias Económicas, en el ámbito de su jurisdicción. Cada Tribunal Provincial, podría a través de su poder discrecional, adoptar para el control de las cuentas públicas, las técnicas de “Auditoría”. Para el desarrollo de los lineamientos de auditoría de la presente tesis, se han considerado las siguientes normas técnicas: La Resolución Técnica N°37 (2013), la Resolución Técnica N°32 (2013) y la Resolución Técnica N° 53 (2021) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas [FACPCE], desarrollados en el capítulo III.

El resultado de la ejecución del presente plan sobre Leyes de Responsabilidad Fiscal, es una conclusión parcial para el Auditor Revisor del Tribunal de Cuentas, que se complementa con los resultados de la labor de Auditoría de Rendiciones Mensuales, Auditorías In-Situ, Informes Trimestrales, Especiales, los que en su conjunto, sirven al auditor como base para su Dictamen Final de Auditoría efectuado en el Informe General

de la Cuenta del Ejercicio. El Dictamen del Auditor Revisor, incluye la opinión sobre la Situación Patrimonial, Económica y Financiera. Es en este dictamen, donde el auditor, para formar su parecer, tiene en cuenta la evaluación de los aspectos verificados sobre el cumplimiento de las Reglas Fiscales.

La ejecución del Control de Rendiciones de Responsabilidad Fiscal, se efectúa durante la Etapa de Fiscalización, sobre 4 (cuatro) rendiciones trimestrales, definidas por el Acuerdo de Rendición N° 3949 (Texto Ordenado por Acuerdo N° 4.559 de 2008). Surgen como conclusión de la labor de auditoría, Informes de los Auditores Fiscalizadores, con la recomendación de que los hechos detectados que merezcan objeción se corrijan o solucionen en el transcurso del ejercicio, y que no se repitan en el futuro. Se completa su evaluación, en la Etapa de Juicio de Cuentas donde se confirma la corrección de los desvíos detectados por la Auditoría o su continuidad, siendo en este caso, motivo de su inclusión en el Informe General de la Cuenta del Ejercicio de la Etapa del Juicio de Cuentas.

### ***2.3.3. Opinión de Expertos de la Provincia de Mendoza***

Se considera a la opinión de los expertos, como un método de validación útil para verificar la fiabilidad de la presente investigación. Se plantea en este capítulo la opinión con la intención de fundamentar la importancia de la existencia del Régimen de Responsabilidad Fiscal y su aplicabilidad como herramienta de control.

La evaluación efectuada en el capítulo anterior sobre la opinión de expertos de Brasil, se amplía con el conocimiento de los expertos de Argentina, a fin de lograr un análisis comparado de ambas legislaciones en el próximo apartado 2.5. Asimismo, a través del estudio de los Regímenes y Modelos de Control de Brasil y Argentina, incluidos el TCU y el Tribunal de Cuentas de Mendoza, se obtienen aquellos aspectos semejantes y aquellos que son diferentes para cada régimen.

A su vez, con el objetivo de obtener una visión amplia de varios aspectos por los que la norma transcurre desde su existencia, se consultó mediante un cuestionario, a expertos de la Provincia de Mendoza, en materia de las Normas de Responsabilidad

Fiscal. Se encuentran aspectos similares y también diferencias que se distinguen con el Régimen de Brasil<sup>1</sup>.

Los expertos de Argentina consultados durante el año 2015, fueron: Silvia Graciela Salvo, con perfil hacia el control, Víctor Michitte, con perfil político; Sandra Tennerini, con perfil político y de control; Juan Argentino Vega, con perfil político y Rafael Flores, con perfil político (**Anexos II**). La metodología utilizada para la recolección de datos fue la entrevista semi-estructurada (Hernández Sampieri y Mendoza Torres, 2018), las preguntas se detallan en el **Anexo I**. El análisis de datos se realizó de acuerdo a la codificación temática (Gibbs, 2012), ordenándolos en categorías.

Las categorías, de acuerdo al análisis del discurso, son las siguientes:

*Categoría 1: En Argentina, se observa que en general, la existencia de un Régimen Legal de Responsabilidad Fiscal es positiva para la actividad del sector público.*

*Categoría 2: El Régimen presenta diversos aspectos a ser mejorados.* Por ejemplo, en el diseño de la norma, se halla la necesidad de que la Ley Principal de Responsabilidad Fiscal, se presente como una norma de jerarquía constitucional o bien, incorpore un sistema de mayorías especiales necesarias para su modificación. Otro elemento de diseño a tener en cuenta para mejorar, es que las Reglas Fiscales deben ser flexibles, atendiendo a la expansión o contracción de la economía.

Además, en el momento de la aplicación de la norma, se observa que deben existir elementos de base para que sea factible su aplicabilidad, como son la existencia de presupuestos, los sistemas de información contable que se presenten con registraciones oportunas y la permanente divulgación de las metas. Esto último como elemento de transparencia que la Legislación de Responsabilidad Fiscal contempla.

Por otro lado, los especialistas informan sobre la necesidad de que los órganos de contralor, incorporen en sus planes de inspección, la verificación de los aspectos definidos por las Normas de Responsabilidad Fiscal.

*Categoría 3: En cuanto al momento del control, el resultado del control también debe ser permanentemente divulgado, si bien en Mendoza, esto se realiza, nos*

---

<sup>1</sup> De acuerdo con lo consultado a Paulo Wanderson Moreira Martins (2015) y Edson Ronaldo Nascimento (2015).

encontramos con la necesidad de simplificar el lenguaje de la comunicación al ciudadano común.

## **2.4. Consecuencias de los Procedimientos del Régimen de Responsabilidad Fiscal en Argentina.**

### **a) Caso Tribunal de Cuentas de Mendoza.**

Como ejemplo de sanción por contravención al Régimen de Responsabilidad Fiscal en Mendoza, se encuentra en el Fallo del Tribunal de Cuentas de Mendoza N° 16.633 (2016), antecedentes de imposición de multas por incumplimiento a las reglas receptadas por las Normas de Responsabilidad Fiscal, como asimismo, aquellos casos en los que se efectuaron observaciones por irregularidades en las rendiciones, que por su significancia, a criterio del HTC no corresponde multa y fueron instruidos los responsables para su cumplimiento en ejercicios siguientes.

Además, los casos en que hayan sido corregidos los desvíos durante el ejercicio en estudio, el Auditor Revisor informa en el Informe General de la cuenta del ejercicio en el capítulo “Registro de Recomendaciones”. Por su parte, el Poder Legislativo, recibe los informes del Tribunal de Cuentas sobre el estudio de las rendiciones trimestrales con el objeto de poner en conocimiento el Estado de los Organismos, en relación a las Normas de Responsabilidad Fiscal. Por su parte, la prensa también cumple un rol importante, ya que al encontrarse publicada la información de los organismos, sirve de suministro para las investigaciones sobre los temas de interés público sobre la Responsabilidad Fiscal.

A continuación, se transcribe un resumen de un caso de multa por incumplimiento al Régimen de Responsabilidad Fiscal:

FALLO N° 16.633 Mendoza, 9 de agosto de 2016. Instituto Provincial de Juegos y Casinos, Gestión Administrativo-Financiera y Patrimonial correspondiente al ejercicio 2014.

“CONSIDERANDO III. Observación N° 3. Déficit del Ejercicio. Incumplimiento art. 81 Ley N° 8701 Presupuesto 2014 y su reglamentación y art. 17 Ley N° 7314 de Responsabilidad Fiscal. Gastos no registrados presupuestariamente: .....La Secretará Relatora dictamina que, en función de lo informado por la Revisión, se estima que el descargo presentado no resulta suficiente a fin de subsanar las

deficiencias detectadas, a saber: gastos devengados por mayor valor que la recaudación, gastos del ejercicio pagados y no imputados presupuestariamente, y gastos devengados y con imputación a las partidas del ejercicio 2015, en violación a lo dispuesto por los arts. 13 y 15 de la Ley 3799. Todo ello ha originado la incorrecta exposición del Anexo VIII, lo que se traduce en un incumplimiento además del Acuerdo 2988 (texto vigente) y del art. 17 de la Ley de Responsabilidad Fiscal (2º párrafo). El Tribunal, atendiendo a que la responsabilidad de estas irregularidades recae en los miembros del Directorio y en la falta de control y oposición del Contador, resuelve aplicar a los mismos la sanción de multa dispuesta por el art. 42, primera parte, de la Ley N° 1003.”

## **2.5. Análisis Comparado de los Procedimientos de Control de los Regímenes de Responsabilidad Fiscal en Brasil, el Sector Público Nacional Argentino y Mendoza.**

A partir de la información expuesta, se pretende encontrar aquellos puntos de coincidencia y establecer las diferencias en los Regímenes de Responsabilidad Fiscal de Argentina y Brasil, desde el punto de vista de los expertos, visto en el presente capítulo en el caso de Argentina, y en el caso de Brasil, descripto en el Capítulo I.

Como **coincidencias** entre los Regímenes de Responsabilidad Fiscal de Brasil y Argentina, se señalan:

1. Las Reglas Fiscales como herramientas importantes que deben existir en el Sector Público.
2. En ambos países, los expertos hacen mención a la falta de uniformidad en la interpretación de las Reglas Fiscales entre los organismos de contralor nacionales y subnacionales.
3. En ambos regímenes, se presenta la idea de que tienen una deuda con el ciudadano común por los tecnicismos de los informes sobre los resultados del control.
4. En general, las Reglas Fiscales existentes en cada país, que han sido legisladas, son aceptadas por los expertos, viendo que es necesario su cumplimiento y existe acuerdo en la existencia de sanciones, tanto al funcionario como para los gobiernos.

5. Finalmente, se advierte coincidencia en la mejora de los controles, hacia un control más cercano a los hechos, un control preventivo contribuiría con esto.

En cuanto al análisis de las **diferencias**, se menciona:

1. A la estabilidad y jerarquía de la norma. Mientras en Brasil requiere de mayorías especiales, siendo una Norma de Rango Constitucional, en Argentina es solo una Ley de Mayorías Simples.

2. En Brasil, las Reglas Fiscales son incorporadas en los Planes de Auditoría de los Tribunales de Cuentas de los Estados y el TCU, y en Argentina solo algunas Provincias han reglamentado las normas nacionales y no todas las Provincias han adherido al régimen. Por lo tanto, no existe un control regular sobre las normas de este Régimen en igual medida en todos los niveles de gobierno.

3. El proceso de planificación del Control de las Reglas de Responsabilidad Fiscal por parte de los Tribunales de Cuentas de Brasil, está en cabeza de especialistas. La planificación, es de una gran importancia dentro del proceso de control. En Mendoza, la Planificación la lleva a cabo el Contador Auditor que tiene asignado el estudio de la cuenta.

4. En cuanto a las Reglas Fiscales, los expertos de Brasil se refieren a la existencia de reglas robustas y rígidas, en el sentido de mayor presencia de reglas numéricas y duraderas, mientras que en Argentina se habla de reglas flexibles, que contemplen los ciclos económicos de crecimiento o caída de la economía.

5. En Brasil, las normas mantienen su vigencia y está mal visto un cambio en las normas. En Argentina se han suspendido la aplicación de artículos, como por ejemplo el caso de la Ley N° 26.530 modificatoria de la Ley N° 25.917.

6. Mientras que en Brasil, el incumplimiento de las normas de Responsabilidad Fiscal, implican el rechazo de las cuentas y se activan mecanismos sancionatorios, hasta la destitución, en Argentina, el incumplimiento de las normas de Responsabilidad Fiscal, en principio, no necesariamente implican el rechazo de las cuentas de los organismos, excepto el caso de que hayan sido incluidas en los objetivos de control en la planificación estratégica del Tribunal de Cuentas, como elementos a ser considerados como causal de rechazo.

Finalmente, con el objeto de identificar los elementos de control que pueden considerarse como reglas comunes presentes en la Legislación Brasileña y la de Argentina, y en particular el caso de Mendoza, se efectuó un análisis legal de las principales Reglas sobre Responsabilidad Fiscal.

De este análisis, como se muestra a continuación en la **Tabla N° 2** surge el siguiente patrón común de Reglas Fiscales:

**Tabla 2**

*Identificación de las Principales Reglas Fiscales Comunes entre Brasil, Argentina y Mendoza*

<b>Regla Vinculada</b>	<b>Reglas Fiscales Brasil Ley Complementaria 101/2000</b>	<b>Reglas Fiscales Nacional Ley 25917/2004</b>	<b>Reglas Fiscales Provincial Ley 7314/2004</b>
<b>Presupuesto y Equilibrio</b>	Capítulo I y II.	Art. 3, 19	Art. 6, 18, 19, 20, 21, 22.
<b>Ingreso</b>	Capítulo III.	Capitulo III.	Art. 10, 14, 15, 17
<b>Gasto</b>	Capitulo IV.	Capitulo II.	Art. 13, 17, 46
<b>Deuda</b>	Capitulo VII.	Capitulo V.	Art. 6, 11, 16, 23, 25, 26 y 27.
<b>Transparencia</b>	Capitulo IX.	Capitulo I.	Art. 26, 27, 44, 51

Fuente: Elaboración propia.

Por otra parte, la comparación entre los Regímenes de Responsabilidad Fiscal de Brasil y la Provincia de Mendoza, en donde pueden apreciarse las diferencias y semejanzas entre ambos, se explica mediante la elaboración de un cuadro comparativo en Anexo I.

## **2.6. Aporte del Régimen de Brasil para cada Regla de Responsabilidad Fiscal compartida entre las Legislaciones Brasileira y Argentina**

De acuerdo a Rodríguez Afonso (2013) el cambio profundo del patrón fiscal en el Brasil ha sido reconocido internacionalmente. El autor sostiene:

La LRF fue resumida como una “divisoria de aguas” por el FMI cuando emitió una evaluación altamente positiva sobre las cuentas y las prácticas fiscales en el Brasil, a fines de 2001, subrayando que alcanzamos un grado de transparencia fiscal comparable al de pocos países en desarrollo, inclusive en el liderazgo del uso de medios electrónicos en el gobierno (...) La OCDE y el Banco Mundial, también divulgaron análisis elogiando la performance fiscal brasileña, concentrando ambos su atención en los avances de la LRF en conciliar la amplia autonomía de los gobiernos subnacionales y el ejercicio del llamado buen gobierno macroeconómico, y destacando especialmente que esos gobiernos, a partir de la nueva ley, dejaron de representar una amenaza a la estabilidad macroeconómica. (p. 16-17)

Para ir perfilando la estructura de los lineamientos de control que ofrecen las reglas del Régimen de Responsabilidad, se consideran en este punto, aquellas principales reglas que ofrece el régimen de Brasil (Comisión Económica para América Latina y el Caribe [CEPAL], 2000).

### ***2.6.1. Componente Presupuesto y Equilibrio***

En las Normas de Responsabilidad Fiscal de Brasil se encuentra un capítulo dedicado al Presupuesto Anual. En primer lugar, el presupuesto se compone de la Ley de Directrices Presupuestarias (LDO) que es elaborada anualmente, y establece las Reglas Generales para la elaboración del Presupuesto del Año siguiente. En ella, se halla el Anexo de las Metas Fiscales, que permite presentar al pueblo las prioridades para el uso de los Recursos Públicos. La Ley de Responsabilidad Fiscal es también un elemento de planificación para efectuar el Control del Equilibrio Fiscal.

El proceso de elaboración presupuestaria se completa con la Ley Presupuestaria Anual (LPA), para la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios. Es elaborado respetando las directrices y prioridades establecidas en la LDO y los parámetros y límites fijados en la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF).

La LPA deberá contener en anexo, el demostrativo de la compatibilización del presupuesto con los objetivos y metas definidos en el Anexo de Meta Fiscales de la LDO. La definición de Metas Fiscales en el presupuesto, constituye una medida de transparencia

ya que se exterioriza la Rendición de Cuentas a la sociedad, y así ésta puede colaborar para mejorar la Administración Pública.

El principal aporte a este componente, radica en la existencia de presupuesto por programa, con Metas Fiscales, lo que se controla con una evaluación del cumplimiento de las metas del año anterior, y de la evolución del patrimonio neto. Se incorporan controles de metas en la propuesta del capítulo siguiente.

También, se establece una fortaleza en el caso de Brasil, en lo que se refiere al proceso de planificación del Ente Fiscalizador como el caso del TCU. Se constituye la planificación, como una herramienta para un control eficaz. En el capítulo siguiente se elabora una propuesta con lineamientos de control para el Tribunal de Cuentas de Mendoza.

### **2.6.2. *Componente Ingresos***

Como aporte de la Legislación de Brasil, en cuanto a Reglas Fiscales de Ingresos, se advierte la posibilidad de reestimación por parte del Poder Legislativo en caso de error técnico o legal. Se establece que la previsión de Ingresos provenientes de Operaciones de Crédito no puede ser superior a los Gastos de Capital, según proyecto Ley de Presupuesto.

Para la elaboración del presupuesto, el Poder Ejecutivo de cada entidad puede poner a disposición de los otros Poderes y del Ministerio Público el estudio de las estimaciones de Ingresos para el ejercicio siguiente, incluyendo además, los Ingresos netos y las respectivas memorias de cálculo. Este cálculo para estimación de Ingresos va acompañado de demostración de la evolución en los últimos tres años y los dos siguientes.

Se observa que existe un mayor esfuerzo en la aplicación de la técnica adecuada para la estimación y seguimiento de los Ingresos, lo que denota una mayor transparencia, al participar a otros Poderes en el estudio de las estimaciones.

Para su fiscalización, el Poder Ejecutivo debe desdoblarse los Ingresos en Metas Bimestrales de Recaudación, informando medidas adoptadas para luchar contra el fraude fiscal, la recaudación de la deuda corriente y los créditos ejecutables por vía administrativa.

### **2.6.3. Componente Control de Egresos**

En cuanto a los Egresos, se visualiza en la Ley de Responsabilidad Fiscal de Brasil (2000), que existen reglas numéricas para limitar gastos con funcionarios, de modo tal que se puede evaluar los desvíos y controlar su corrección. Siendo distribuidos de la siguiente manera:

Para la Federación, los límites máximos para gastos con funcionarios (50% del Ingreso Corriente Líquido) son:

- a) 2.5% para el poder legislativo, incluyendo el tribunal de cuentas
- b) 6% para el judicial
- c) 0.6% para el ministerio fiscal de la federación
- d) 3% para costeo de gastos del distrito federal y sus territorios
- e) 37,9% para el poder ejecutivo

En los Estados, los límites máximos para gastos con funcionarios (60% del Ingreso Corriente Líquido) serán:

- a) 3% para el poder legislativo, incluyendo el tribunal de cuentas
- b) 2% para el Ministerio Fiscal
- c) 6% para el Poder Judicial
- d) 49% para los demás gastos de funcionarios del Ejecutivo

En los Municipios, los límites máximos para gastos con funcionarios (60% del Ingreso Corriente Líquido) serán:

- a) 6% para el Legislativo, incluyendo el Tribunal de Cuentas
- b) 54% para el Ejecutivo.

### **2.6.4. Componente Control de la Deuda**

Para el control del cumplimiento de las Reglas Fiscales sobre Deuda, se identifica como principales los límites establecidos por el Senado Federal, mediante propuesta encaminada por el Presidente de la República. Estos límites también son definidos como

porcentajes de los ingresos de la Federación (Ingreso Corriente Neto ICL), de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios. Se debe respetar la relación entre la deuda y su capacidad de pago.

La verificación del monto de la deuda consolidada será efectuada al final de cada cuatrimestre. Una vez excedido el límite máximo al final de un cuatrimestre, se define un plazo de tres cuatrimestres subsiguientes para la eliminación del exceso, debiendo ser reducido en por lo menos 25% en el primer cuatrimestre.

Como regla de oro, que deberá ser siempre cumplida, los préstamos solamente deberán ser destinados a Gastos con Inversiones. Esta regla se encuentra presente en la Legislación Argentina, se destaca su existencia como Regla Fiscal principal a controlar.

Como mecanismo de control en años electorales en los dos últimos cuatrimestres del último año del mandato, es vedado al gobernante contraer obligaciones de gastos que no pueda pagar en el mismo ejercicio. Si eso ocurriese, el gobernante deberá reservar fondos para el ejercicio siguiente.

Además, la Ley impide la contratación de Operaciones de Crédito por anticipación al Ingreso Presupuestario en el último año de mandato y prohíbe el aumento de los gastos con los funcionarios en los 180 días antes del final del mandato.

#### ***2.6.5. Componente Control de la Transparencia***

En lo que se refiere a Transparencia, la Ley indica que es necesario para ello, la amplia divulgación, incluso en medios electrónicos de acceso público en la elaboración, aprobación e implementación de los Planes, Presupuestos y Leyes de Directrices Presupuestarias; las Prestaciones de Cuentas y su Dictamen Previo; el Informe Resumido de la Ejecución Presupuestaria y el Informe de Gestión Fiscal; y las versiones simplificadas de dichos documentos.

El aporte es la publicidad y acceso a la información de la rendición de la cuenta del ejercicio, evidenciando objetivos, metas resultados esperados y comprobados.

Otra regla importante es la posibilidad que tiene la ciudadanía de participar mediante Audiencia Pública en el control cuatrimestral sobre la ejecución presupuestaria y el cumplimiento de metas.

Referido a las Metas Fiscales, la LRF (2000) determina el establecimiento de Metas Fiscales Trienales. Esto permite que el gobernante planifique los ingresos y gastos, pudiendo prever los problemas que puedan surgir durante los ejercicios. Con las metas fiscales, es más fácil la rendición de cuentas a la sociedad, porque ésta sabe lo que está siendo hecho y cómo está siendo hecho para alcanzar un objetivo. Así, la sociedad puede manifestar sus opiniones y colaborar para mejorar la administración pública.

## **2.7. Conclusión del capítulo**

A continuación y a modo de conclusión, se transcribe un resumen de aquellos aspectos distintivos que surgen de la comparación de los Regímenes de Responsabilidad Fiscal de Brasil y Argentina:

- Ambas Normas de Responsabilidad Fiscal de Argentina y Brasil, consagran como objetivo principal, la Gestión Fiscal Responsable.
- La legislación de Responsabilidad Fiscal otorga al Tribunal de Cuentas de Mendoza, una ampliación de las posibilidades de control, al acercar sus funciones asignadas de legalidad, hacia la gestión.
- En Brasil, una Norma de Responsabilidad Fiscal, con reglas para toda la República Federativa y aplicable a todos los niveles de Gobierno, facilita y da claridad a su interpretación y cumplimiento. La ley de Brasil, tiene un origen constitucional, mientras que en Argentina el origen es una Ley Especial que ordena las Finanzas Públicas.
- En Brasil, existe una Norma Constitucional que controla los Poderes, mientras que en Argentina la norma es del Congreso e invita a adherirse a las Provincias, las cuales con la reglamentación incorporan nuevas reglas. Mayor centralización normativa en el Régimen de Brasil.
- En Argentina, fue definida una Ley Marco y Leyes de Adhesión con Reglamentación independiente emitida por cada jurisdicción. Existen muchas Leyes de Adhesión y solamente la Reglamentación con Rendición de Cuentas en el caso de Mendoza.
- En Brasil, se incorporan Reglas Fiscales Numéricas con límites para gastos y plazo para la corrección de los desvíos acompañado de sanciones por incumplimiento.

- El presupuesto en Mendoza es financiero. El presupuesto en Brasil es financiero y por programas que definen acciones y metas.
- Ambas legislaciones presentan sanciones, pero en el régimen de Brasil, se encuentran presentes sanciones severas en las Normas Fiscales, vinculadas con el Régimen Penal. En Argentina, quedan en cabeza del Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal, y en Mendoza, se delega al Régimen Sancionatorio de la Justicia Civil y Penal.
- La Ley de Responsabilidad Fiscal en Brasil, ordenó el proceso presupuestario. En Argentina, solamente consagró algunos principios presupuestarios.
- Como aporte para las Reglas de Transparencia: Fomentar la participación del público en audiencias públicas durante la elaboración y discusión de los planes, la Ley de Directrices Presupuestarias y en la definición de aspectos de control.
- En Brasil, la Norma de Responsabilidad Fiscal es un elemento de control y seguimiento bimensual de la Ejecución Presupuestaria y de la Rendición de Cuentas Anual. En Mendoza, la Responsabilidad Fiscal es, en principio, una rendición independiente de la rendición anual, se efectúa en forma trimestral y las conclusiones del control, se vuelcan en el Informe General de la Cuenta del Ejercicio confeccionado por Auditor Revisor del Tribunal de Cuentas.
- El sujeto obligado en Brasil son las máximas autoridades de los tres Poderes, mientras que en Mendoza, la Rendición de Cuentas de Responsabilidad Fiscal es por cada organismo que compone al Poder Ejecutivo, Legislativo y el Judicial.
- En general, se advierte que los especialistas de ambos países entienden como positiva la existencia de Reglas Fiscales legisladas en Normas de Responsabilidad Fiscal, para el sector público. Se entiende así, desde el punto de vista de estos expertos, la importancia de que estas legislaciones existan, sean cumplidas por los administradores y finalmente, los organismos de control externo contribuyan verificando su cumplimiento.
- Para los expertos, las Normas de Responsabilidad Fiscal, son aceptadas como buenas prácticas para el sector público. Las reglas están dadas en las legislaciones, pero hacen referencia a que es indispensable que sean cumplidas. Para ello, coinciden en el valor de las sanciones que estas legislaciones confieren ante incumplimientos.

- Es función de los organismos de control, incluir en sus planes de labor (estratégicos, operativos), el control de cumplimiento de las Normas de Responsabilidad Fiscal.
- Se advierte que, la transparencia en el Régimen de Responsabilidad Fiscal, es un elemento fundamental a ser cumplido. Debe ser éste, un componente de control a incorporar en las actividades de los auditores.

## CAPÍTULO III

### LINEAMIENTOS DE AUDITORIA PARA EL REGIMEN DE RESPONSABILIDAD FISCAL EN PROVINCIAS DE ARGENTINA

En este capítulo, lo que se pretende es elaborar una propuesta de lineamientos mínimos de control del Régimen de Responsabilidad Fiscal. Son elaborados para el control a nivel provincial de un ente descentralizado, fundamentalmente en los aspectos vinculados a: Gastos Corrientes, Ingresos Públicos, Deuda Pública y Sistema de Transparencia y Cumplimiento de Metas. Atendiendo, además, a las funciones principales de los Tribunales de Cuentas, que es el control de legalidad.

Se trata de una propuesta de mejoramiento del control por parte del Tribunal de Cuenta de Mendoza. No obstante ello, podría resultar una guía a ser utilizada por los demás Tribunales de Cuentas del país, con similares funciones.

Para el desarrollo, se tienen en cuenta las reglas de mayor significancia de la Legislación Argentina, aplicables al caso del Tribunal de Cuentas de Mendoza, intentando identificar aquellos aportes que pueden obtenerse del régimen de Brasil en los aspectos más relevantes que vinculan a ambas legislaciones. Lo mencionado fue detallado en el Capítulo II. La opinión de expertos descrita con anterioridad también se constituye como un aporte valioso para la actual propuesta.

#### **3.1. Propuesta de lineamientos básicos de auditoría**

##### ***3.1.1. Enfoque***

La Auditoría de la Ley de Responsabilidad Fiscal, está orientada a cumplimiento legal, es decir a verificar si se ha observado las disposiciones establecidas por la Ley N° 25.917 (2004) y su Ley de adhesión N° 7.314 (2005) y disposiciones del Acuerdo N° 3.949 del Tribunal de Cuentas de Mendoza.

### **3.1.2. Objeto**

El objeto de la propuesta son las rendiciones de cuentas de Responsabilidad Fiscal, de acuerdo a lo estipulado por el Acuerdo N° 3949 del HTC. Asimismo, los estados contables de Responsabilidad Fiscal, del Organismo Instituto de Sanidad y Calidad Agropecuaria de Mendoza. Se añaden, la Ley de Responsabilidad Fiscal Nacional N° 25.917 (2004) y su Ley de adhesión N° 7.314 (2005) de la provincia de Mendoza, para cualquiera de los organismos centralizados, descentralizados y municipios de la Provincia de Mendoza.

### **3.1.3. Objetivo de la auditoría**

Fundamentalmente, tiene como fin principal verificar si se cumplieron con las reglas generales de comportamiento fiscal, establecidos por la Ley Nacional N° 25.917 (2004) y los principios rectores complementarios según la Ley N° 7.314 (2005) de la Provincia de Mendoza, en cualquiera de los organismos centralizados, descentralizados y municipios de la Provincia.

### **3.1.4. Período a auditar**

El periodo a auditar corresponde a revisiones de las rendiciones trimestrales de Responsabilidad Fiscal correspondientes al ejercicio 2016, período de 01/01/2016 al 31/12/2016.

### **3.1.5. Equipo de trabajo necesario**

Para llevar a cabo la evaluación del cumplimiento legal, es necesario contar con un equipo multidisciplinario. El mismo estará integrado por:

Un (1) Auditor Coordinador (que integre y dirija el Proyecto de Auditoría).

Un (1) Auditor Auxiliar Senior (focalizado en Recaudación y Gastos).

Un (1) Auditor de Sistema.

Un (1) Auditor de campo.

### **3.1.6. Plazos estimados**

El plazo estimativo para la realización de la Auditoría es el siguiente:

- a) Durante la etapa de Fiscalización: Con cada rendición trimestral, 10 días para elaborar el informe de evaluación de la rendición.
- b) En la etapa del Juicio de Cuentas: La evaluación se extiende por el plazo de la elaboración del Informe General, es decir 60 días desde la presentación de la rendición anual.

En el caso del HTC de Mendoza, los plazos no dependen del auditor, están definidos por el propio Tribunal, considerando los plazos legales determinados para la etapa de fiscalización y del juicio de cuentas.

### **3.1.7. Condiciones básicas para el desarrollo de la auditoría**

Se mencionan 4 condiciones para la realización de la auditoría:

- Existencia de presupuesto financiero aprobado. Debe incluir metas físicas y de resultado.
- Elaboración de una programación financiera trimestral para el ejercicio, incluyendo todos los ítems del esquema ahorro inversión financiamiento.
- Existencia de un Acuerdo del Tribunal de Cuentas de la Provincia, sobre rendición de cuentas de información sobre el cumplimiento de la Ley de Responsabilidad Fiscal.
- Inclusión en los objetivos estratégicos del Tribunal para el ejercicio sujeto a revisión.

### **3.1.8. Presupuesto del organismo a ser auditado**

Los organismos centralizados, descentralizado, y municipalidades, cuentan con un presupuesto aprobado por la legislatura provincial. El presupuesto del organismo a auditar, debería exponerse en este apartado, indicando el importe total autorizado para gastar y las fuentes de financiamiento.

### **3.1.9. Productos derivados del control de las normas de Responsabilidad Fiscal**

Los productos principales de la presente propuesta se vinculan con el Art. 2º de la Ley Nº 7.314 (2005) y se describen a continuación:

- Contribuir a la Política Fiscal de la Provincia de Mendoza, preservando el principio de Presupuesto Equilibrado y Crecimiento Económico.
- Determinación de cumplimiento de las Reglas Fiscales para la concreción efectiva de dichos principios de equilibrio y crecimiento económicos.
- Identificar la responsabilidad de los funcionarios en la gestión fiscal para la imposición de sanciones, en caso de corresponder.

### **3.1.10. Cuestionamientos claves sobre el organismo a auditar**

El organismo auditable debe responder a las siguientes preguntas:

- ¿El organismo cumple con las reglas de la LRF Nacional y Provincial?
- ¿El organismo tiende a ejecutar su presupuesto en forma equilibrada?
- ¿Tiene determinado procedimientos para la aplicación efectiva de los principios de equilibrio y crecimiento económicos?
- ¿Los funcionarios actúan con responsabilidad en la gestión fiscal?
- ¿Se cumplen con las metas presupuestarias?

### **3.1.11. Metodología de trabajo**

La labor de auditoría se desarrollará teniendo en consideración las Normas de Auditoría vigentes, las Normas de Calidad ISO 9000 adoptadas por el Tribunal de Cuentas, y estándares internacionales como las normas de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

La metodología general de auditoría de gestión a aplicar, es el desarrollo de lineamientos básicos de control de reglas de Responsabilidad Fiscal.

### ***3.1.12. Identificación de las fuentes de información y recolección de datos***

Las fuentes de información propuestas para el análisis de los datos son:

- a) Presupuesto aprobado por Ley provincial.
- b) Ley Impositiva provincial para el año en curso.
- c) Rendiciones de cuentas trimestrales de responsabilidad fiscal, en función de los requisitos exigidos por el Acuerdo N° 3.949.
- d) Sistema de Información Contable (SIDICO), de la provincia.
- e) Rendiciones Mensuales según lo dispuesto por el Acuerdo N° 2.988.
- f) Publicación de Informes en páginas web del organismo.
- g) Disponibilidad de evaluaciones anteriores
- h) Para el seguimiento en la etapa de fiscalización, se analizan las correcciones de los desvíos y se consideran los saldos informados en el trimestre anterior.
- i) Para la evaluación en etapa de juicio de cuentas. se analizan los desvíos subsistentes de la etapa de fiscalización para ser observados en el Informe general de la cuenta del ejercicio. Se determinan los responsables.
- j) Informes de avance de otras áreas de influencia en la revisión de la cuenta en los aspectos de Responsabilidad Fiscal.

En lo que respecta a la disponibilidad de datos, la accesibilidad a los mismos es buena ya que se cuenta con acceso al sistema de Información Contable (SIDICO), las rendiciones de cuentas son efectuadas en forma regular y el organismo cuenta con página web propia y del Ministerio de Hacienda de la Provincia. Por otra parte, existe acceso a los expedientes y documentos importantes de respaldo de las operaciones. Además, se cuenta con entrevistas con administradores responsables.

Con respecto a la labor de auditoría se dispone de la siguiente documentación de base del organismo auditado:

- El Plan General de Ejecución Plurianual y el Plan de Adquisiciones del período analizado.

- Estado de avance de las inversiones comprometidas.
- Plan Operativo Anual y Plan de adquisiciones del período analizado, por cada programa.
- La programación de las acciones a ser realizadas, durante el año en análisis.
- La programación financiera y de desembolsos, en caso de deuda pública.
- Los principales riesgos identificados y las medidas previstas para mitigarlos.

Asimismo, se emplean métodos de análisis de datos a partir de evaluaciones individuales y grupales, de donde surgen conclusiones a ser documentadas en papeles de trabajo del auditor.

### ***3.1.13. Identificación de las Reglas Fiscales, los riesgos asociados, lineamientos de control propuestos y desafíos***

A efectos de determinar los lineamientos de control, se detallan para cada componente, la identificación de la Regla Fiscal existente en la norma. La exposición seguirá el orden normativo constitucional: primero las reglas que surgen de las Leyes (Ley N° 25.917, Ley N° 27.428 de 2017), luego de los decretos (Ley N° 7.314), y por último, acuerdos del HTC (Acuerdo N° 3.949).

A continuación, se enumeran los riesgos asociados para cada Regla Fiscal y finalmente, se desarrollan los lineamientos a llevar a cabo por el auditor o responsable del control, los que surgen en atención a la identificación de la regla fiscal y al riesgo definido (Inherente, de control y específico).

## **3.2. Componente 1: Presupuesto y Equilibrio Presupuestario**

### ***3.2.1. Actividades del Componente 1***

#### ***A. Identificación de las Reglas de Responsabilidad Fiscal***

\* Las Leyes de Presupuesto, contendrán la autorización de la totalidad de los gastos y la previsión de la totalidad de los recursos. Los recursos y gastos figurarán por

sus montos íntegros, sin compensaciones entre sí. *Se identifica el Art. 3º Ley N° 25.917, sustituido por Art. 2 Ley N° 27.428.*

\* Las jurisdicciones que hubieren ejecutado presupuesto (base devengado) con resultado financiero equilibrado o superavitario en los dos (2) ejercicios previos, ante situaciones particulares suficientemente fundadas, podrán tramitar excepciones ante el Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal. *Se identifica el Art. 31 bis. Ley N° 27.428.*

\* La elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos (según Art. 19 de la Ley N° 25.917) de los distintos sujetos comprendidos en el Artículo 3 de esta Ley, se realizará en un marco de equilibrio presupuestario. *Se identifica el Art. 6º Ley N° 7.314.*

\*Si durante la Ejecución Presupuestaria se produjesen aumentos de la recaudación por encima de la pauta estimada se podrá incrementar el gasto en similar proporción y en los términos de la presente ley, previo cumplimiento del artículo 10 de la presente (fondo anticíclico). *Se refiere al Art. 18 Ley N° 7.314.*

\* Para la elaboración del proyecto de presupuesto, la estimación del ahorro corriente total deberá ser positiva o igual a cero (0) en un monto equivalente a los ingresos corrientes con afectación a erogaciones de capital. *Corresponde al Art. 19 Ley N° 7.314.*

\*Para la elaboración del proyecto de presupuesto, las erogaciones de capital, no podrán ser inferiores a los recursos de capital más lo establecido en el Artículo 19 de la presente ley. A la suma anterior se le incorporarán todos los recursos propios de carácter extraordinario. *Corresponde al Art. 20 Ley N° 7.314.*

\* Cabe mencionar que para la elaboración del proyecto de presupuesto, es obligatoria la inclusión de:

a) Un anexo en donde se describa el gasto tributario, consistente en los recursos fiscales de los que se verán privados de su ingreso.

b) Un anexo en donde se describan los subsidios financiados en el presupuesto indicando los beneficiarios de los mismos. *Se identifica el Art. 21 Ley N° 7.314.*

\* Luego de publicado el presupuesto en el Boletín Oficial, el Poder Ejecutivo Provincial, deberá presentar en un plazo de treinta (30) días la programación financiera trimestral para el ejercicio, incluyendo todos los ítems del esquema ahorro-inversión

financiamiento. Así también, deberán presentar los saldos de sus Fondos Anticíclicos al cierre del ejercicio anterior, y con cada informe trimestral su evolución y destino de los fondos. *Art. 22 Ley N° 7.314*. El formato de presentación debe ajustarse al esquema del Anexo 1, indicado en los *Art. 3° y 7° Acuerdo N° 3.949* y deberá presentarse en soporte papel y digitalizada ante el Tribunal de Cuentas. *Art. 3° Acuerdo N° 3.949*.

#### ***B. Identificación de los Riesgos asociados***

Los riesgos asociados, posibles de identificar, son:

- Que no se cumpla con los principios del presupuesto público (universalidad, unidad, programación, equilibrio, transparencia).
- Que no se ejecute el presupuesto preservando el equilibrio financiero.
- Que no se envíe la información completa y necesaria al Ministerio de Hacienda, para la elaboración del presupuesto.
- Que las estimaciones de recursos no surjan de una técnica adecuada.
- Que los presupuestos no informen sobre el gasto tributario y su impacto sobre cada recurso.
- Que no se hayan tramitado excepciones al cumplimiento de las Reglas Fiscales, ante el Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal.
- Que, en el presupuesto, las erogaciones de capital no sean inferiores a los recursos de capital más lo establecido en el artículo 19 de la ley N° 7314 (ahorro corriente positivo o iguala (0) cero, y que la suma anterior tenga la incorporación todos los recursos propios de carácter extraordinario).
- Que se hayan ejecutado gastos sin la efectiva percepción de los ingresos previstos en normas presupuestarias.
- Que se hayan aumentado gastos en el presupuesto, en una proporción superior al aumento en la recaudación estimada.
- Que los fondos del organismo auditado no consoliden en el presupuesto general o no estén sometidos a las reglas generales de ejecución presupuestaria.

- Que no se presente ante el Tribunal, el Anexo 1 “Programación Financiera” Definidos por el Acuerdo N° 3.949 y no sean consistentes con la exposición contable del resto de los Anexos vinculados y tampoco se integren con la información de la rendición mensual. Art. 3 Acuerdo N° 3.949.

### **C. *Lineamientos de Control***

Se proponen las siguientes disposiciones:

1) Verificar que la Ley de Presupuesto del ejercicio, contenga la autorización de la totalidad de los gastos y la previsión de la totalidad de los recursos, y que los recursos y gastos figuraren sin compensaciones entre sí.

2) Constatar que el organismo haya enviado información certera, integra y veraz al Ministerio de Hacienda para la elaboración del presupuesto.

3) Verificar la existencia e incorporación del gasto tributario en el presupuesto.

4) Verificar que previo a las autorizaciones de incrementos en el presupuesto de gastos, se tengan acreditados los aumentos de la recaudación por encima de la pauta estimada en el Presupuesto Votado.

5) Analizar si la ejecución del presupuesto preserva el equilibrio financiero.

6) Constatar la existencia de la autorización por parte del Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal, ante el incumplimiento de reglas de responsabilidad fiscal.

7) Verificar que los gastos ejecutados cuenten con la efectiva percepción de los ingresos previstos en normas presupuestarias.

8) Examinar que los fondos del organismo auditado consoliden en el presupuesto general o no estén sometidos a las reglas generales de ejecución presupuestaria.

9) Evaluar si en el presupuesto, las erogaciones de capital, no son inferiores a los recursos de capital más lo establecido en el artículo 19 de la ley N° 7.314. Constatar que a la suma anterior se le incorporaron todos los recursos propios de carácter extraordinario.

10) Verificar la presentación del anexo 1 “programación financiera” exigida por el Acuerdo N° 3.949, en tiempo y forma.

11) Examinar el Anexo 1 “Programación financiera” de acuerdo al siguiente cuadro Anexo I del Acuerdo N° 3.949 del Tribunal de Cuentas de Mendoza.

### **3.3. Componente 2: Ingresos**

#### **3.3.1. Actividades del Componente 2**

##### **A. Identificación de las Reglas de Responsabilidad Fiscal**

Se identifica la Regla Fiscal existente en la norma:

\* El cálculo de recursos de un ejercicio deberá basarse en la ejecución presupuestaria del ejercicio previo o en la metodología que se considere técnicamente más conveniente y tendrá que considerar las modificaciones de política tributaria impulsadas o previstas ejecutar en el ejercicio fiscal y detallar las variables y factores que se tienen en cuenta para su previsión. *Corresponde el Art. 16 Ley N° 25.917.*

\* Si para un ejercicio fiscal se tomaran medidas de política tributaria que conlleven a una menor recaudación se deberá justificar el aumento del recurso que la compense o, en caso contrario, se deberá adecuar el gasto presupuestado con ese financiamiento. *Se identifica el Art. 17 Ley N° 25.917.*

\* Los Presupuestos Provinciales, incluirán estimaciones del gasto tributario incurrido por la aplicación de las políticas impositivas. *Corresponde al Art. 18 Ley N° 25.917.*

\* Los gobiernos provinciales constituirán fondos anticíclicos fiscales a partir de la vigencia de la presente ley con el objeto de perfeccionar el cumplimiento de sus objetivos. *Se identifica el Art. 20 Ley N° 25.917.*

\* El Fondo Anticíclico Provincial se constituirá con un mínimo del cincuenta por ciento (50%) del excedente de recursos corrientes de rentas generales, de cualquier origen, que se produzca respecto del cálculo previsto en el Presupuesto. *Refiere al art. 10 Ley N° 7.314.*

\* Los fondos que integren el Fondo Anticíclico serán considerados como Ingresos Corrientes en caso de generarse las condiciones para su utilización. *Se identifica el Art. 14, Ley N° 7.314.*

\* Se decidió la integración del Fondo Anticíclico mediante decreto acuerdo, refrendado por la totalidad del gabinete de ministros del poder ejecutivo provincial. *Refiere al Art. 15, Ley N° 7.314.*

\* El cálculo de recursos podrá ser modificado cuando se verifiquen alteraciones en la Legislación Tributaria, sea por aumento o disminución de alícuotas y cambios en la base imponible de tributos existentes o por creación o eliminación de tributos. *Se identifica el Art. 17 Ley N° 7.314.*

\* Presentar el anexo 3 “de la ejecución del presupuesto con relación al cálculo de recursos y financiamiento acumulado al fin del trimestre e ingresado en el trimestre”, de acuerdo con el formato de presentación establecido en el Acuerdo N° 3.949, y que la información sea consistente con los Anexos de exposición contable, vinculados. *Refiere al Art. 5 Acuerdo N° 3.949.*

\* En los años de elecciones para Gobernador se aplicarán, las siguientes restricciones: Durante los tres últimos trimestres del año, estará prohibido cualquier disposición legal o administrativa que implique la donación o venta de activos fijos. *Se identifican los Art. 46 Ley N° 7.314. Art. 15 bis de la Ley 25.917, incorporado por art. 12 de la Ley N° 27.428.*

## **B. Identificación de los Riesgos asociados**

Los riesgos asociados identificados:

- Qué el cálculo de recursos no se base en la ejecución presupuestaria del ejercicio previo o en la metodología que se considere técnicamente más conveniente y no se hayan considerado las modificaciones de política tributaria previstas ejecutar en el ejercicio fiscal. Existe el riesgo de que los recursos estimados sean insuficientes, conlleva que no se recaude todo lo que se debería recaudar o que no alcancen los recursos para cubrir los gastos.

- Que no se aumenten los recursos o se adecuen los gastos por cambios en la política fiscal que implique menor recaudación. El riesgo es la generación de déficit

presupuestario, la falta de justificación del mayor recurso que compensa la menor recaudación o de adecuación del gasto.

- Que se registre contablemente, sin las correspondientes normas legales de modificación presupuestarias.
- Que no se recaude de acuerdo a lo estipulado en la Ley impositiva.
- Que los excedentes de recursos corrientes, no sean destinados al fondo anticíclico y por los montos mínimos.
- Que se integren fondos anticíclicos sin la correspondiente decisión mediante decreto acuerdo, refrendado por la totalidad del gabinete de ministros del poder ejecutivo provincial.
- Que no se registre el Fondo Anticíclico como Ingresos Corrientes en caso de generarse las condiciones para su utilización.
- Que no se presente ante el Tribunal de Cuentas, el ANEXO 3: “De la ejecución del presupuesto con relación al cálculo de recursos y financiamiento acumulado al fin del trimestre e ingresado en el trimestre” en la forma y los datos indicados en el Acuerdo N° 3949.
- Que existan modificaciones en el cálculo de recursos porque se verifiquen alteraciones en la Legislación Tributaria.
- Que la información expuesta en el Anexo 3, no surja de registros contables ni de la ejecución presupuestaria de recursos.
- Que la información de la rendición de responsabilidad fiscal Acuerdo N° 7314, no sea consistente con el resto de los Anexos de exposición contable, vinculados y tampoco se integre con la rendición mensual según Acuerdo N° 2988.
- Que se disponga la donación o venta de activos fijos, durante los tres últimos trimestres del año de elecciones a Gobernador de la provincia de Mendoza.

### ***C. Lineamientos de Control***

Se proponen los siguientes lineamientos:

- 1) Se efectúa un análisis de la rendición de cuentas establecida por el Acuerdo N° 3949, que para el caso de los ingresos se efectúa en el cuadro de exposición Anexo 3 “De la Ejecución del Presupuesto con Relación al Cálculo de Recursos y Financiamiento Acumulado al Fin del Trimestre e Ingresado en el Trimestre.”
- 2) Análisis de la Ley de Presupuesto e Impositiva para el ejercicio vigente, principalmente en los artículos que involucran al organismo auditado.
- 3) Identificación y análisis del monto estimado de los ingresos según ley de presupuesto, provenientes de recursos propios o por subvención del gobierno provincial en cuanto a la técnica de estimación aplicada.
- 4) Análisis de las normas de modificación presupuestaria, verificación del registro en sistema contable y su inclusión y coincidencia con lo expuesto en el anexo 3.
- 5) Verificar que los recursos informados como ingresados en el ejercicio son los efectivamente ingresados o acreditados en cuenta a la orden de las Tesorerías o bien, identificar si son ingresos correspondientes a situaciones en las que el Estado sea depositario o tenedor temporario y que en este caso, no constituyen recursos.
- 6) Verificar por muestreo, si la recaudación por recursos propios se corresponde con las tasas determinadas por la Ley Impositiva u otra norma legal que establezca el recurso a percibir y las bases para su cálculo.
- 7) Identificar la existencia y en su caso, la correcta exposición en ingresos corrientes, de los recursos provenientes del fondo anticíclico y análisis de la normativa relacionada.
- 8) Análisis y redeterminación de excedentes de recursos destinados a la constitución del fondo anticíclico.
- 9) Verificar si el Anexo 3 expone los recursos teniendo en cuenta la clasificación de los Recursos y el Financiamiento a nivel de Partida Principal y Totalizado según Nomenclatura Presupuestaria.
- 10) Análisis de las cifras expuestas, las que surgen de registros contables.
- 11) Verificar la exactitud aritmética de las cifras expuestas en anexo 3 analizado.

12) Análisis de consistencia con los demás anexos que conforman la rendición de Responsabilidad Fiscal.

13) Cotejo del monto del presupuesto según la ley, con la cifra expuesta en el Anexo 3 de ingresos. (como Cálculo original de Recursos y Financiamiento o “De la Ejecución del Presupuesto con Relación al Cálculo de Recursos y Financiamiento” en la columna cálculo original).

14) Examinar el Anexo 3 “De la ejecución del presupuesto con relación al cálculo de recursos y financiamiento acumulado al fin del trimestre e ingresado en el trimestre”, conforme al modelo del Acuerdo N° 3949 del Tribunal de Cuentas de Mendoza.

15) Analizar normas legales por las cuales se dispone de la donación o venta de activos fijos, durante los tres últimos trimestres del año de elecciones a Gobernador.

### **3.4. Componente 3: Egresos**

#### **3.4.1. Actividades del Componente 3**

##### **A. Identificación de la Regla de Responsabilidad Fiscal**

Se identifica la Regla Fiscal existente en la norma, a continuación:

\* El producido de la venta de activos fijos deberá destinarse a financiar erogaciones de capital. *Se identifica el Art. 12, Ley 25.917, sustituido por el Art. 11 Ley N° 27.428.*

\* No podrán crearse fondos u organismos que impliquen gastos que no consoliden en el presupuesto general o no estén sometidos a las reglas generales de ejecución presupuestaria. *Refiere al Art. 13, Ley 25.917.*

\* El Poder Ejecutivo sólo podrá, durante la ejecución presupuestaria, aprobar mayores gastos de otros Poderes del Estado siempre que estuviera asegurado un financiamiento especialmente destinado a su atención. *Se identifica el Art. 15, Ley 25.917.*

\* Los Fondos anticíclicos serán utilizados cuando se verifique una etapa recesiva y se dejará sin efecto su integración mientras perdure tal situación o hasta que se terminen de cubrir los desequilibrios generados por la misma (período de ajuste). Sus recursos no

podrán destinarse para financiar aumentos permanentes del nivel de gastos corrientes primarios. Una vez revertido el ciclo y pasado el período de ajuste se retomará la integración de los Fondos Anticíclicos. *Corresponde al Art. 13, Ley N° 7314.*

\* Los gastos incluidos en los presupuestos constituyen autorizaciones máximas, estando sujeta la ejecución de los mismos a la efectiva percepción de los ingresos previstos en dichas normas. *Refiere al Art. 17, Ley N° 7.314.*

\*En los años de elecciones para Gobernador se aplicarán, las siguientes restricciones:

a) Durante los dos (2) últimos trimestres del año, estará prohibida cualquier disposición legal o administrativa que implique un aumento en las Erogaciones Corrientes de tipo permanente (que se prolonguen por más de seis (6) meses y que no se encuentren fundados en emergencias de tipo social). *Se identifican los Art. 46 Ley N° 7.314. Art. 15 bis de la Ley 25.917, incorporado por art. 12 de la Ley N° 27.428.*

b) Durante los tres últimos trimestres del año, estará prohibido cualquier disposición legal o administrativa que implique un aumento en el Costo Fiscal Teórico de tipo permanente. *Corresponde al Art. 46 Ley N° 7.314.*

\* Cumplimiento de la presentación del Anexo 2 “De la ejecución del presupuesto con relación a los créditos acumulada al fin del trimestre” y Anexo 2 bis. “De la ejecución del presupuesto con relación a los créditos correspondiente al trimestre”, ambos anexos definidos por el Acuerdo N° 3949. *Se identifica el Art. 5 Acuerdo N° 3949.*

\* La información expuesta en los anexos 2 y 2 bis, debe ser consistente con la exposición contable del resto de los Anexos vinculados. Además, dicha información debe ser igual a la informada en las rendiciones mensuales. *Refiere a los Art. 5 Acuerdo N° 3949, y Art. 40 del Acuerdo N° 2988.*

\* Será responsable de la presentación y publicación en tiempo y forma de la información contenida en el *artículo 33, inciso a), de la Ley N° 7314*, el Director de Finanzas.

\* El formato del detalle de la planta de personal y contratos de locación de servicios de la Administración Central, Organismos Descentralizados y Cuentas Especiales, indicando cantidad de cargos/contratos y costos/ importes liquidados

discriminados por jurisdicción deberá ajustarse al Anexo 19. *Se identifica el Art. 11 Acuerdo N° 3.949.*

\* Será responsable de la presentación y publicación en tiempo y forma de la información contenida en el *artículo 33, inciso b) de la Ley N° 7314*, el Secretario Administrativo, Legal y Técnico de la Gobernación. El formato del listado de las altas y bajas en contratos de locación de servicios ocurridos durante el trimestre, deberá ajustarse al Anexo 20, que forma parte del *Acuerdo N° 3.949*. La información de detalle de cada uno de los contratos vigentes durante el trimestre, se debe exponer en la página Web del S.I.D.I.CO.- “Detalle de Contratos de Servicios y Obras”. *Se identifica el Art. 12 Acuerdo N° 3.949.*

### ***B. Identificación de los Riesgos asociados***

Los riesgos asociados, posibles de identificar, son los siguientes:

- Que el producido de la venta de activos fijos se destinen a gastos corrientes.
- Que existan gastos que no consoliden en el presupuesto general o no estén sometidos a las reglas generales de ejecución presupuestaria.
- Que los mayores gastos durante la ejecución presupuestaria no hayan sido aprobados por El Poder Ejecutivo y no se encuentre asegurado un financiamiento especialmente destinado a su atención.
- Que existan los justificativos legales para el uso del fondo anticíclico (etapa recesiva y que no se hayan terminado de cubrir los desequilibrios generados por la misma).
- Que se usen recursos del fondo anticíclico para financiar aumentos permanentes del nivel de gastos corrientes primarios.
- Que la utilización del fondo anticíclico no fuera decidida mediante decreto acuerdo, refrendado por la totalidad del gabinete de ministros del poder ejecutivo provincial.
- Que se hayan ejecutado gastos por encima de las autorizaciones máximas.

- Que durante los últimos dos trimestres del año de elecciones, se disponga por norma un aumento en las Erogaciones Corrientes de tipo permanente.
- Que durante los últimos tres trimestres se disponga por norma un aumento en el Costo Fiscal Teórico de tipo permanente, o la donación o venta de activos fijos.
- Que no se presente ante el Tribunal, el Anexo 2 “De la ejecución del presupuesto con relación a los créditos acumulada al fin del trimestre” y Anexo 2 bis. “De la ejecución del presupuesto con relación a los créditos correspondiente al trimestre”, ambos anexos definidos por el Acuerdo N° 3949. Art. 5 Acuerdo N° 3949.
- Que la información expuesta en los anexos 2 y 2 bis, no sea consistente con la exposición contable del resto de los Anexos vinculados y tampoco se integren con la información de la rendición mensual. Art. 5 Acuerdo N° 3949, y Art. 40 del Acuerdo N° 2988.
- Que no se presente ante el Tribunal, el Anexo 19: “Detalle de la planta de personal y contratos de locación. Importes liquidados acumulados al fin del trimestre” y el anexo 20: “Altas y bajas de contratos de locación de servicios”, según Art. 33 inc. B. Art. 33 Ley N° 7314 y Art. 11 y 12 Acuerdo N° 3949.
- Que los anexos 19 y 20, no contengan información completa de toda la nómina de agentes. Art. 33 Ley N° 7314 y Art. 11 y 12 Acuerdo N° 3949.

### ***C. Lineamientos de Control***

Se proponen los siguientes lineamientos:

- 1) Se efectúa un análisis de la rendición de cuentas establecida por el Acuerdo N° 3949, que para el caso de los egresos se efectúa en los siguientes cuadros de exposición: Anexo 2 “De la Ejecución del Presupuesto con Relación a los Créditos Acumulada al fin del Trimestre.”; Anexo 2 bis: “De la Ejecución del Presupuesto con Relación a los Créditos Correspondiente al Trimestre”; Anexo 19: “Detalle de la Planta de Personal y Contratos De Locación. Importes Liquidados Acumulados Al Fin Del Trimestre” y Anexo 20: Altas y Bajas de Contratos de Locación de Servicios Art. 33 Inc. B.
- 2) Verificar el destino del producido de la venta de activos fijos.

- 3) Analizar que los gastos consoliden en el presupuesto general y que estén sometidos a las reglas generales de ejecución presupuestaria.
- 4) Verificar que los recursos utilizados provenientes del fondo anticíclico no hayan sido destinados para financiar aumentos permanentes del nivel de gastos corrientes primarios.
- 5) Constatar si la utilización del fondo anticíclico fue decidida mediante decreto acuerdo, refrendado por la totalidad del gabinete de ministros del poder ejecutivo provincial.
- 6) Verificar que no se hayan efectuado gastos por encima de las autorizaciones presupuestarias.
- 7) Constatar que las modificaciones presupuestarias cuenten con norma legal de autorización y se encuentren registradas en la ejecución presupuestaria.
- 8) Verificar si la ejecución de gastos se efectuó en el marco de la efectiva percepción de los ingresos previstos en el presupuesto.
- 9) Verificar que el incremento en los gastos presupuestarios sea proporcional al aumento en la mayor recaudación producida durante la ejecución presupuestaria.
- 10) Verificar en el año electoral, que, durante los últimos dos trimestres del año de elecciones, no se disponga por norma un aumento en las Erogaciones Corrientes de tipo permanente.
- 11) Verificar en año electoral que durante los últimos tres trimestres no se disponga por norma un aumento en el Costo Fiscal Teórico de tipo permanente, o la donación de activos.
- 12) Verificar que la información expuesta en los anexos 2 y 2 bis coincidan con la ejecución presupuestaria registrada en el sistema contable de la provincia.
- 13) Verificar que la información expuesta en los anexos 19 y 20 coincidan con la ejecución presupuestaria de la partida personal y contratos de locación registrada en el sistema contable de la provincia.

### **3.5. Componente 4: Deuda Pública**

La deuda consolidada, en la Provincia de Mendoza, corresponde a la esfera del poder ejecutivo y no se encuentra registrada a nivel de cada organismo. El esfuerzo de auditoría se concentra mayormente en lo referido a la deuda que es registrada por cada organismo, es decir, a la deuda flotante.

#### **3.5.1. Actividades del Componente 4**

##### **A. Identificación de la Regla de Responsabilidad Fiscal**

Se identifica la Regla Fiscal existente en la norma, a continuación:

\* Con un rezago de UN (1) trimestre, difundirán información trimestral de la ejecución presupuestaria (base devengado y base caja), del gasto (base devengado) clasificado según finalidad y función, del stock de la deuda pública, incluida la flotante, como así también los programas multilaterales de financiamiento, y del pago de servicios, detallando en estos últimos TRES (3) últimos casos el tipo de acreedor. *Se identifica el Art. 7 Ley N° 25.917, sustituido por Art. 4 Ley N° 27.428.*

\* Está prohibido el endeudamiento destinado a financiar erogaciones corrientes, quedando exceptuados los programas financiados por organismos multilaterales de crédito. *Refiere al Art. 6°, Ley N° 7314.*

\* Los excedentes previstos en el Artículo 10 de la presente (Fondo Anticíclico) Ley podrán destinarse a cancelar deuda pública consolidada, siempre que los Fondos Anticíclicos cuenten con una integración mínima equivalente a una nómina salarial, la que será reservada. *Se identifica el Art. 11, Ley N° 7314.*

\* La percepción anticipada de impuestos, tasas y contribuciones provinciales, de cánones y regalías, así como de recursos de origen nacional, cualquiera fuere su naturaleza, serán computados a los efectos de esta ley como deuda pública. *Corresponde al Art. 25, N° 7314.*

\* Los responsables de los organismos a los que se hace referencia en los Artículos 3° y 4° de la presente ley, estarán obligados a presentar en igual forma y plazo, un Informe Especial de Ejecución Presupuestaria Mensual que permita evaluar las metas específicas allí previstas. *Se identifica el Art. 26 Ley N° 7.314.* Los informes deberán contener como

mínimo lo siguiente:

a) Monto de la deuda pública consolidada, con detalle de las variaciones con respecto al mes anterior.

b) Monto de la deuda flotante y su evolución. *Corresponde a Incisos e) y f) del Artículo 27 ley N° 7.314.*

\* Presentación Anexo 5 “evolución de la deuda pública consolidada acumulada al fin del trimestre”. *Se identifica Art. 5, Acuerdo N° 3.949.*

\* Presentación Anexo 6: “evolución de la deuda flotante acumulada al fin del trimestre.” *Corresponde al Art. 5, Acuerdo N° 3.949.*

## **B. Identificación de los Riesgos asociados**

Los riesgos asociados, posibles de identificar, son los siguientes:

- Que el organismo no publique la información correspondiente a la deuda pública, incluida la flotante.
- Que se financien erogaciones corrientes con deuda pública estar vinculados a programas financiados por organismos multilaterales de crédito.
- Que la percepción anticipada de impuestos, tasas y contribuciones provinciales, de cánones y regalías, así como de recursos de origen nacional, cualquiera fuere su naturaleza, no hayan sido computados como deuda pública.
- Que el organismo registre deuda pública consolidada y que no se exponga en el Anexo 5, del Acuerdo N° 3.949.
- Que falte la rendición documentada de los anexos de exposición contable de la Deuda Pública Anexo 5 “Evolución de la deuda pública consolidada acumulada al fin del trimestre” y anexo 6: “Evolución de la deuda flotante acumulada al fin del trimestre”.
- Que los referidos anexos 5 y 6, presenten inconsistencias con los otros anexos de exposición contable, vinculados (Anexo 2 y 2 bis).

### ***C. Lineamientos de Control***

Se proponen los siguientes lineamientos:

1) Se efectúa un análisis de la rendición de cuentas establecida por el Acuerdo N° 3949, que para el caso de los ingresos se efectúa en el cuadro de exposición Anexo 5 “Evolución de la Deuda Pública Consolidada Acumulada al Fin del Trimestre” y Anexo 6 “Evolución de la Deuda Flotante Acumulada al Fin del Trimestre”

2) Verificar que la fuente de financiamiento de las erogaciones corrientes, no provengan de endeudamiento.

3) Evaluar si la deuda pública originada en los programas financiados por organismos multilaterales de crédito, financian erogaciones corrientes.

4) Verificar el registro como deuda pública de la percepción anticipada de impuestos, tasas y contribuciones y los recursos de origen nacional.

5) Verificar la presentación en tiempo y forma y correcta exposición contable del Anexo 5 (Deuda Pública), del Acuerdo N° 3.949.

6) Verificar la presentación en tiempo y forma y correcta exposición contable del Anexo 6 evolución de la deuda flotante acumulada al fin del trimestre, del Acuerdo N° 3.949.

7) Analizar consistencia con la información expuesta en los Anexos 2 y 2 bis.

### **3.6. Componente 5: Transparencia y cumplimiento de metas**

#### **3.6.1. Actividades del Componente 5**

##### ***A. Identificación de la Regla de Responsabilidad Fiscal***

A continuación, se identifica la Regla Fiscal existente en la norma:

\* Cada provincia, publicarán en su página web el Presupuesto Anual y las proyecciones del Presupuesto Plurianual. Difundirán información trimestral de la ejecución presupuestaria, del stock de la deuda pública, incluida la flotante como así también los programas multilaterales de financiamiento, y del pago de servicios, detallando en estos tres últimos casos el tipo de acreedor. Asimismo, se presentará

información del nivel de ocupación del sector público al 31 de diciembre y al 30 de junio de cada año, consignando totales de la planta de personal permanente y transitorio y del personal contratado. *Se identifica el Art. 7 Ley N° 25.917, sustituido por art. 4° Ley 27.428.*

\* El responsable del organismo, estará obligado a presentar, un Informe Especial de Ejecución Presupuestaria Mensual que permita evaluar las metas específicas allí previstas. En caso de producirse desvíos, respecto de lo programado, los mismos deberán tender a ser eliminados en los dos (2) cuatrimestres siguientes, debiendo tender a eliminarse como mínimo el cincuenta por ciento (50%) en el cuatrimestre siguiente. *Corresponde los Art. 26, Ley N° 7.314, y Art. 27, Ley N° 7314.*

\* Garantizar a todas las personas el acceso a la información, mediante procedimientos generales y sencillos, inclusive en medios electrónicos como Internet. *Refiere al Art 51, Ley N° 7314.*

\* Todos los informes previstos en los artículos 26 a 44 de la Ley N° 7.314 deberán ser presentados hasta el último día hábil del segundo mes posterior a la finalización de cada trimestre, ante el Tribunal de Cuentas.

a) En la información correspondiente al cuarto trimestre de cada año debe aclararse la fecha de corte de registración con la que se confeccionó la misma por no estar a dicha fecha presentada la rendición de cuentas del ejercicio.

b) Deberán ser presentados en soporte papel y digitalizados.

c) Los organismos que registren sus operaciones a través del SIDICO deberán presentar los anexos que en dicho sistema se han previsto referidos al Régimen de Responsabilidad Fiscal.

d) Las publicaciones en la página web de cada organismo, previstas en la Ley N° 7.314, deberán contener todos los informes escritos y anexos presentados ante el Tribunal de Cuentas y se realizarán al día siguiente de su elevación al mismo. *Se identifica el Art. 1 Acuerdo N° 3949.*

e) La información digitalizada deberá reunir las condiciones técnicas que se consigna en el Anexo A “Especificaciones Informáticas”, que forma parte de *Acuerdo N° 3949.*

f) En todos los trimestres se deberá presentar la totalidad de anexos correspondientes, aun los que no posean información, debiendo en este caso indicarse tal hecho en el texto de los mismos, mediante la leyenda “Sin Movimiento”. *Se identifica el Art. 1 Acuerdo N° 3949.*

\* A efectos de su comparación con las metas presupuestarias previstas en el artículo 22 de la ley, la información a suministrarse deberá ser presentada trimestralmente:

a) Cumplimiento de las metas de ahorro corriente primario y de erogaciones de capital previstas en la ley: *Anexo 4, que forma parte del Acuerdo N°3949.*

b) Causas de los incumplimientos de las metas, en caso de existir: Anexo 30, que forma parte del *Acuerdo N° 3949*, con la explicación escrita sobre las diferencias determinadas en el Anexo 4.

c) Medidas tomadas para la corrección de desvíos: explicación escrita en Anexo 30, que forma parte del presente Acuerdo. *Se identifica el Art. 5 Acuerdo N° 3949.*

\* Finalizado cada trimestre, los siguientes Organismos publicaran en sus respectivas paginas web (internet) la información que a continuación se detalla:

a) La Contaduría General de la Provincia dependiente del Ministerio de Hacienda y Finanzas Anexo 19 “detalle de la planta de personal y contratos de locación. Importes liquidados acumulados al fin del trimestre” *Se identifica el Acuerdo N° 3.949.*

b) Asimismo igual repartición, Contaduría General de la Provincia, deberá publicar el Anexo 20 “Altas y bajas de contratos de locación de servicios. *Se identifican los art. 33 inc B” Acuerdo N° 3.949. Art. 33 Ley N° 7314 y Art. 11 y 12 Acuerdo N° 3.949.*

## **B. Identificación de los Riesgos asociados**

Los riesgos asociados, posibles de identificar, son los siguientes:

- Que no se publique el presupuesto anual del organismo.
- Que el responsable del organismo, no presente y no publique en tiempo y forma, el informe especial de ejecución presupuestaria mensual que permita evaluar las metas específicas allí previstas. Se podrían estar incumpliendo metas.

- Que el Anexo 4 “Ejecución presupuestaria del trimestre. Cumplimiento de metas”, y el anexo 30 “Informes escritos”, no sean presentados, o siendo presentados, contengan inconsistencias u omisiones. Metas mal valuadas pueden provocar error en la interpretación de las causas de los desvíos y en consecuencia, en las medidas correctivas.
- Que no se eliminen en el presente trimestre, los desvíos de las metas observadas en el trimestre anterior.
- Que no se encuentre garantizado a todas las personas mediante procedimientos generales y sencillos el acceso a la información.
- Que los documentos públicos a ser auditados no se encuentren organizados y clasificados que permitan reunir la evidencia válida y suficiente.
- Que el organismo no publique mediante medios electrónicos internet en la página web del organismo y no presente la información al tribunal en archivos digitales requerida por el Acuerdo N° 3.949. El organismo no da publicidad de sus actos.
- Que el anexo 19 “Detalle de la planta de personal y contratos de locación. Importes liquidados acumulados al fin del trimestre”, y el anexo 20 “Altas y bajas de contratos de locación de servicios art. 33 inc. B”, no sean presentados, o siendo presentados, contengan inconsistencias u omisiones.
- Que los anexos presentados no surjan del sistema SIDICO.
- Que en la rendición del cuarto trimestre no se indique la fecha de corte de la información. Error de detección del auditor.
- Que la información digitalizada no reúna las condiciones técnicas establecidas en el anexo A “Especificaciones Informáticas”. Error de detección del auditor.

### ***C. Lineamientos de Control***

Se proponen los siguientes lineamientos:

- 1) Verificar publicación del presupuesto anual.
- 2) Verificar presentación y publicación, en tiempo y forma en la página web del organismo y del Tribunal del anexo 1 “programación financiera”.

- 3) Verificar que los anexos 4, 19 y 20 surjan del sistema contable SIDICO, y hayan sido publicados en la página web del organismo y del Tribunal
- 4) De tratarse de la rendición del último cuatrimestre, verificar si se encuentra informada por el organismo cuentadante la fecha de corte a la que se refiere la información de la rendición de cuentas de responsabilidad fiscal.
- 5) Verificar consistencia y correspondencia con los anexos de exposición vinculados, valuación y correcta exposición de las cifras contenidas en el Anexo 4 “cumplimiento de metas”.
- 6) Analizar en el anexo 30 “Informes escritos”, las medidas tomadas para la corrección de los desvíos.
- 7) Analizar las medidas tomadas para la corrección de los desvíos del trimestre anterior.
- 8) Verificar exactitud de la nómina de personal, con la que surge directamente del sistema de liquidación de sueldos de la provincia.
- 9) Constatar que la información digitalizada reúna las condiciones técnicas establecidas en el Anexo A “Especificaciones Informáticas”.
- 10) Cotejar coincidencia entre los cuadros de ejecución presupuestaria anexo 2 y 2 bis de la partida de personal y contratos de locación con los Anexos 19 y 20 de Responsabilidad Fiscal.
- 11) Examinar los Anexos 4 y 30 definidos por el Acuerdo N° 3.949, del Tribunal de Cuentas de Mendoza.

## CONCLUSIONES FINALES

El objetivo de la presente tesis fue encontrar las mejores prácticas de control gubernamental que aporten una respuesta técnica al control del régimen de Responsabilidad Fiscal en Mendoza, lo cual fue desarrollado en el capítulo III.

En el presente capítulo, se exponen aquellas conclusiones relevantes, derivadas del análisis de la información recabada.

Como conclusión principal del capítulo I, es importante mencionar que, en el caso de Brasil, la jerarquía constitucional de la norma de Responsabilidad Fiscal la convierte en una norma de cumplimiento obligatorio. La simplicidad del resto de las normas y la unificación nacional normativa facilitan el cumplimiento por parte de los administradores, encuadrado en un modelo de control que contempla la gestión; control que además es ejecutado, en respuesta a un plan estratégico de largo plazo. De esta manera, se puede alcanzar cierta regularidad en la aplicación de la Ley en el tiempo. Esto, bajo un enfoque de control externo, en un contexto de transparencia en la rendición de cuentas y con mayor participación ciudadana, presenta al Régimen de Responsabilidad Fiscal de Brasil, como un sistema superador, que podría ser imitado en varios aspectos.

El control de la LRF, sirve al auditor al momento de su dictamen, en la opinión financiera. Por otra parte, las normas de transparencia presentes en un Régimen de Responsabilidad Fiscal, que facilitan el acceso a la información, la publicidad de los actos de gobierno y la participación ciudadana, se presentan como un elemento de control significativo. La búsqueda de la transparencia en la gestión fiscal es uno de los elementos fundamentales para el mantenimiento del equilibrio de las cuentas públicas, al garantizar el respeto a los límites, condiciones, objetivos y metas; justificar desvíos e indicar medidas correctivas. Se presenta la transparencia en la gestión fiscal como el principal instrumento para el control social.

Con respecto al capítulo II, dentro de los aspectos distintivos que surgen de la comparación de los Regímenes de Responsabilidad Fiscal de Brasil y Argentina, cabe destacar que ambas normativas poseen como objetivo principal la Gestión Fiscal Responsable. Sin embargo, la Ley de Brasil tiene un origen constitucional, que controla

los tres Poderes y ordenó el proceso presupuestario. En Argentina, el origen es una Ley Especial que ordena las Finanzas Públicas, invita a adherirse a las Provincias y solamente consagró algunos principios presupuestarios. Por otro lado, las sanciones previstas en el régimen de Brasil son severas, vinculadas con el Régimen Penal. En Argentina, quedan en cabeza del Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal, y en Mendoza, se delega al Régimen Sancionatorio de la Justicia Civil y Penal.

Como aporte a destacar del Régimen de Responsabilidad Fiscal en la Legislación de Mendoza, se puede mencionar la creación de fondos anticíclicos, como medida de protección cuando se verifique una etapa recesiva en el ciclo económico. Se dejará sin efecto su integración mientras perdure la situación recesiva o hasta que se terminen de cubrir los desequilibrios generados por la misma (periodo de ajuste).

Indudablemente, los Regímenes de Responsabilidad Fiscal, tanto en Argentina como en Brasil pueden hacer una contribución positiva para apuntalar una coalición de estados con el gobierno central en apoyo de la prudencia fiscal, pudiendo beneficiar la revisión sistemática de la práctica internacional. Los especialistas coinciden en que es positiva la existencia de Reglas Fiscales legisladas en Normas de Responsabilidad Fiscal, y deben ser cumplidas por los administradores. Son los organismos de control externo los que deben verificar su cumplimiento y otorgar valor a las sanciones que estas legislaciones confieren ante incumplimientos.

Es la transparencia en el Régimen de Responsabilidad Fiscal el elemento fundamental y debe ser un componente de control a incorporar en las actividades de los auditores. Por tal motivo es que este estudio pretendió dar lineamientos de auditoria, a fin de aprovechar la vasta potencialidad del Régimen de Responsabilidad Fiscal. Se observa que el plan de auditoria se plantea como de cumplimiento legal, y las reglas definidas por la propia ley, determinan un mayor acercamiento a la verificación de la gestión.

Como conclusión del capítulo III, se ofrece como aporte al mejoramiento del control de Tribunal de cuentas de la Provincia de Mendoza, un programa de implementación, con objetivos y ejes estratégicos, que se detallan a continuación:

**a) Objetivos.**

- Fortalecimiento del control de reglas de responsabilidad fiscal.
- Facilitar la opinión del auditor al momento del informe sobre las rendiciones de cuentas.

**b) Ejes estratégicos.**

- Transmitir los conceptos teóricos sobre las reglas fiscales. Principalmente, transmitir conceptos sobre la clasificación de las reglas fiscales cuantitativas y cualitativas y los componentes tratados de equilibrio, ingresos, egresos, deuda y transparencia.
  - Aportar con ejemplos, la identificación en el control de cada una de las reglas fiscales indicadas, demostrando el tratamiento durante la etapa de fiscalización y las consecuencias de su incumplimiento en el juicio de cuentas.
- Formalizar mediante acuerdo del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza, el tratamiento dado al fortalecimiento del control del Régimen de Responsabilidad Fiscal.

**c) Implementación.**

- Conformación de un consejo técnico (COT) en el marco de actuación establecido en Acuerdo N° 3.204 (Texto Ordenado por Acuerdo N° 6.243 del 15/6/2016, que aporte un dictamen técnico con sustento jurídico-contable que represente la interpretación oficial del Tribunal de Cuentas. Dicho dictamen debe incluir el tratamiento de los conceptos teóricos con explicación de la existencia de reglas fiscales, su clasificación y fundamentalmente las consecuencias de su incumplimiento, y las pautas para la elaboración del informe, siguiendo los lineamientos de auditoría propuestos en el Capítulo III. Debe ser aprobado por Acuerdo del Tribunal de Cuentas de Mendoza.
  - Incorporación del plan de fortalecimiento en el Acuerdo del Tribunal de Cuentas en donde se define el Plan de Acción para cada año. Se deben incluir dos acciones.

1. La primera referida a un “*Plan de Capacitación*”, en una primera etapa destinada a todas las áreas revisoras y equipos de auditoría, que reciben las rendiciones de cuentas y elaboran informes los equipos de auditoría. En una segunda etapa, capacitación destinada a los responsables cuentadantes de modo tal de poner de relieve y mantener el enfoque de la importancia de control que tiene el para el Tribunal de cuentas de Mendoza las rendiciones de cuentas de Responsabilidad Fiscal. La meta del Plan, es el entrenamiento del personal y del cuentadante en materia de responsabilidad fiscal.

2. La segunda acción, se refiere a la aplicación concreta del control de las Reglas Fiscales “*Mejorar el contenido y la utilidad de informes de la ley de Responsabilidad Fiscal*”. Siguiendo los lineamientos elaborados por el COT, y la meta es el crecimiento en la cantidad y calidad de observaciones efectuadas en el juicio de cuentas. Se adjunta un modelo de informe, creado para tal fin, el cual sigue los lineamientos de la Resolución Técnica N° 53 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas [FACPCE] (2021) (**Anexos III**).

- Se formaliza el plan de fortalecimiento del control de las Reglas de Responsabilidad Fiscal, con la emisión del Acuerdo de aprobación del Dictamen del Consejo Técnico, la incorporación del Plan de capacitación y de mejoramiento en el contenido de los informes en el Plan de Acción del Tribunal de Cuentas para el ejercicio vigente, y finalmente el mejoramiento de las instrucciones de trabajo del sistema de la calidad.

- La frecuencia en la aplicación del plan de fortalecimiento del control Legislación de responsabilidad Fiscal, es cada vez que se adviertan cambios significativos en la legislación relacionada.

### ***Sugerencias Finales***

Se propone el desafío de articular las Reglas de Responsabilidad Fiscal, con las leyes de presupuesto que incluyan presupuestos por programas con metas físicas y de resultados que contribuyan a un control más cercano sobre las políticas públicas. Además, el desarrollo de indicadores homogéneos de gestión pública que midan la eficiencia y

eficacia en materia de recaudación y eficiencia en materia de gasto público, replicados en todas las jurisdicciones, contribuirían a una gestión responsable en el sector público.

### ***Futuras líneas de investigación***

Como futuras líneas de investigaciones, se recomienda profundizar en el análisis del Tribunal de Cuentas de la Unión, su funcionamiento interno y el estudio de otros casos de impacto en el cumplimiento de sus funciones. Todo ello con el fin de establecer una precisa descripción del Tribunal de Cuentas de la Unión, y su modelo de control.

Otra línea de investigación sugerida, es la evaluación del grado de cumplimiento del régimen de Responsabilidad Fiscal en la República Argentina. Ello llevado a cabo mediante una descripción del relevamiento por provincia, de la normativa de responsabilidad fiscal, y los controles efectuados por parte de los tribunales de cuentas.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Acuerdo de Tribunal de Cuentas de Mendoza N° 1591 (1990). Reglamenta las auditorías in situ en distintos organismos de la Administración Pública Provincial. Publicado el 14 de noviembre de 1990.

<http://www.tribunaldecuentas.mendoza.gov.ar/normativadoc/htc1-1591.rtf>

Acuerdo de Tribunal de Cuentas de Mendoza N° 3.949 (2005). Ley N° 7314 de Responsabilidad Fiscal. Publicado el 15 de junio de 2005.

<https://www.tribcuentasmendoza.gob.ar/normativadoc/htc1-3949.pdf>

Acuerdo de Tribunal de Cuentas de Mendoza de Rendición N° 4.559 (2008). Reglamente junto al Acuerdo N° 3.949, reglamentario de la Ley N° 7.314 de Responsabilidad Fiscal. Publicado el 21 de febrero de 2008.

<https://www.tribcuentasmendoza.gob.ar/normativadoc/htc1-4559.rtf>

Acuerdo de Tribunal de Cuentas de Mendoza N° 2.988 (2016). Reglamenta las rendiciones de cuentas. (Texto Ordenado por Acuerdo N° 6.222 del 20/4/2016)

<https://www.mendoza.gov.ar/wp-content/uploads/sites/19/2018/11/HTC1-2988-1.pdf>

Acuerdo de Tribunal de Cuentas de Mendoza N° 6.157 (2016). Reglamenta las auditorías in situ en distintos organismos de la Administración Pública Provincial. Ordena y actualiza al Acuerdo N° 1591 (1990).

<http://www.tribunaldecuentas.mendoza.gov.ar/normativadoc/htc1-1591.rtf>

Acuerdo de Tribunal de Cuentas de Mendoza N° 6.571 (2021). Personas Jurídicas. Publicas (Ac. 2988).

<https://ar.vlex.com/vid/acuerdo-nro-6571-personas-896277411>

Arbuet Vignali, H. (2016). Juicio político, golpe suave, control legítimo, intervención. El caso Dilma Rousseff. *Revista de Derecho Público*, 25(49), 7-29.

<http://www.revistaderechopublico.com.uy/revistas/49/archivos/Arbuet49.pdf>

- Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública [ASAP] (2017). *Información Fiscal de Provincias: Cumplimiento de la Ley de Responsabilidad Fiscal. Situación al 30 de septiembre de 2017*. Dirección de Análisis Fiscal.  
<https://docs.asap.org.ar/public/doc/Responsabilidad%20fiscal%200317>
- Barreix, A. D. y Corrales, L. F. (Eds.) (2019). *Reglas fiscales resilientes en América Latina*. Banco Interamericano de Desarrollo.  
<https://publications.iadb.org/es/reglas-fiscales-resilientes-en-america-latina>
- Budina, N., Kinda, T., Schaechter, A. & Weber, A. (2012). Fiscal Rules at a Glance: Country Details from a New Dataset. *IMF Working Paper WP/12/273*, 1-61.  
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2012/wp12273.pdf>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe [CEPAL] (2000). *Seminario de alto nivel sobre las funciones básicas de la planificación Compendio de experiencias exitosas*. La Habana, Cuba. ILPES-CEPAL.  
[https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/7092/S01050409\\_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/7092/S01050409_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Comité de Expertos Anticorrupción de la Organización de los Estados Americanos [OEA] (14 de septiembre de 2012). *Informe final: República Federativa de Brasil*. Mecanismo de seguimiento de la implementación de la Convención Interamericana contra la corrupción.  
[http://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4\\_bra\\_sp.pdf](http://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_bra_sp.pdf)
- Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal (2017). *Adhesiones a la Ley N° 25.917*.  
<http://www.responsabilidadfiscal.gob.ar/adhesiones-a-la-ley-no-25-917/>
- Constitución Nacional de la República Argentina (1994). Reforma Constitucional de 1994. Boletín Oficial, Buenos Aires, Argentina. Publicada el 23 de agosto de 1994. <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2001/0039.pdf>
- Constitución Política de la República Federativa de Brasil (1988). Congreso Constituyente del Brasil. Promulgada el 5 de octubre de 1988.  
<https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2001/0507.pdf>

- Constitución de la Provincia de Mendoza (1916). Constitución Provincial Mendoza. Boletín Oficial. Promulgada el 28 de Diciembre de 1916. <http://www.sajj.gob.ar/0-local-mendoza-constitucion-provincia-mendoza-lpm0000000-1916-02-11/123456789-0abc-defg-000-0000mvorpyel#>
- Decreto Nacional N° 1382 (2005). Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal. Saneamiento definitivo de la situación financiera entre el Estado Nacional, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires adheridas o que adhieran al referido Régimen. Boletín Oficial, Buenos Aires, Argentina. Publicada el 7 de noviembre de 2005. <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/110000-114999/111223/norma.htm>
- Decreto Nacional Reglamentario N° 1.731 (2004). Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal Ley N° 25.917. Boletín Oficial, Argentina, Buenos Aires. Publicada el 9 de diciembre de 2004. <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/decreto-1731-2004-101791>
- Decreto Provincial N° 1.671 (2005). Reglamentación de la Ley N° 7314 -Ley de Responsabilidad Fiscal de la Provincia de Mendoza. Boletín Oficial, Argentina, Mendoza. 2 de septiembre de 2005. <https://www.mendoza.gov.ar/wp-content/uploads/sites/25/2020/11/17.-1671-05.pdf>
- Fallo del Tribunal de Cuentas de Mendoza N° 16.633 (2016). Instituto Provincial de Juegos y Casinos rinde cuentas de la gestión administrativo-financiera y patrimonial correspondiente al ejercicio 2014. Mendoza, 9 de agosto de 2016. <https://www.tribcuentasmendoza.gob.ar/TCNet/Herramientas/DescargarArchivo.ashx?tipo=firmado&arcid=9547>
- Farah, P. (Octubre de 2012). *Régimen de Responsabilidad Fiscal. Transparencia y Municipios*. [Conferencia]. Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal. Santiago del Estero, Argentina.
- Fondo Monetario Internacional [FMI, Trad]. (March, 2017). Fiscal Rules Dataset 1985 – 2015. *IMF Fiscal Affairs Department* (Original work published in english language). <http://www.imf.org/external/datamapper/FiscalRules/map/map.htm>

- Gibbs, G. (2012). Codificación temática y categorización. En G. Gibbs (Ed.), *El Análisis de datos Cualitativos en Investigación Cualitativa* (pp. 63-82). Ed. Morata.
- Hernández Sampieri, R., y, Mendoza Torres, C. P. (2018). *Metodología de la investigación*. McGraw-Hill.
- Ley N° 101 (2000). Ley Complementaria de Responsabilidad Fiscal. Diario Oficial de Unión. Brasil. Promulgada el 5 de mayo del 2000.  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)
- Ley N° 4.320 (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Congresso Nacional, 17 de marzo de 1964.  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm)
- Ley N° 7.314 (2005). Adhesión Ley Nacional N° 25917 Régimen Responsabilidad Fiscal Política Tribunal de Cuentas Fiscal de Estado Autoridad Aplicación Fondo Anticíclico Provincial Municipal. Boletín Oficial, Argentina, Mendoza. 12 de enero de 2005. <https://www.mendoza.gov.ar/gobierno/wp-content/uploads/sites/19/2018/10/Ley-de-responsabilidad-fiscal.pdf>
- Ley N° 24.156 (1992). Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. Boletín Oficial, Argentina, Buenos Aires. Promulgada parcialmente el 26 de octubre de 1992.  
<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm>
- Ley N° 24.629 (1996). Normas complementarias para la ejecución del presupuesto de la Administración Nacional. Boletín Oficial, Buenos Aires, Argentina. Promulgada el 8 de marzo de 1996.  
<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/30000-34999/34209/texact.htm>
- Ley N° 25.152 (1999). Administración de los Recursos Públicos. Boletín Oficial, Buenos Aires, Argentina. Promulgada parcialmente el 15 de septiembre de 1999.  
<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/60039/norma.htm>

Ley N° 27.428 (2017). Régimen federal de Responsabilidad Fiscal y buenas prácticas de gobierno. Boletín Oficial, Buenos Aires, Argentina. Promulgada el 02 de enero de 2018. <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=305351>

Ley N° 25.453 (2001). Ley de equilibrio fiscal (déficit cero). Modificaciones a regímenes de impuestos: a las ganancias, contribuciones patronales, combustibles líquidos y el gas natural, sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias. Boletín Oficial, Buenos Aires, Argentina. Publicada el 31 de julio de 2001. <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=68098>

Ley N° 25.917 (2004) Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal. Boletín Oficial, Argentina, Buenos Aires. Promulgada el 24 de agosto de 2004. <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/95000-99999/97698/norma.htm>

Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas N° 1003 (1932). Facultades del Tribunal de Cuentas. Boletín Oficial de la Provincia de Mendoza. Publicada el 03 de enero de 1933. Actualmente derogada. <https://www.argentina.gob.ar/normativa/provincial/ley-1003-123456789-0abc-defg-300-1000mvoorpyel>

Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas N° 9292 (2021). Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza. Boletín Oficial de la Provincia de Mendoza. Publicada el 6 de Enero de 2021. <https://ar.vlex.com/vid/ley-nro-9292-ley-854284597#:~:text=La%20presente%20ley%20orige%20la,control%20que%20ejerce%20el%20Tribunal.>

Marreiro, F. (30 de agosto 2016). Un proceso de nueve meses. Cronología del 'impeachment' contra Rousseff por alterar el presupuesto sin permiso del Congreso. El País Internacional. [https://elpais.com/internacional/2016/08/29/actualidad/1472458714\\_409788.htm](https://elpais.com/internacional/2016/08/29/actualidad/1472458714_409788.htm)

1

- Martirene, R. (2007). Manual de Presupuesto Plurianual. En INDETEC (Comp.). 3° *Trimestre Fiscal*. (pp. 245-295). Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas.  
[https://www.academia.edu/3454157/La\\_Relaci%C3%B3n\\_Planificaci%C3%B3n\\_Presupuesto\\_en\\_el\\_Marco\\_de\\_la\\_Gesti%C3%B3n\\_Orientada\\_a\\_Resultados](https://www.academia.edu/3454157/La_Relaci%C3%B3n_Planificaci%C3%B3n_Presupuesto_en_el_Marco_de_la_Gesti%C3%B3n_Orientada_a_Resultados)
- Melamud, A. (2007). *Evaluación del Diseño y la Implementación de Reglas Fiscales: Los Programas de Financiamiento Ordenado y la Ley de Responsabilidad Fiscal*. Asociación de Administradores Gubernamentales.  
<http://www.asociacionag.org.ar/pdfcap/4/Melamud,%20Ariel.doc>
- Melamud, A. (2009). Reglas fiscales en Argentina: el caso de la Ley de Responsabilidad Fiscal y los programas de asistencia financiera. *CEPAL-Gestión Pública* (71), 1-56. <http://unsam.edu.ar/escuelas/politica/ideas/pdf/SerieMELAMUD.pdf>
- Menezes, M. (2015). La Expansión del Control Externo en Brasil: el Tribunal de Cuentas de la Unión. *Desacatos*, (49), 64-81.  
[http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1607-050X2015000300064](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1607-050X2015000300064)
- Ministerio de Justicia (s.f.). *Respuestas al cuestionario de seguimiento de la implementación de la Convención Interamericana contra la corrupción*. Secretaría de Asuntos Legislativos.  
[http://www.oas.org/juridico/spanish/bra\\_res4.pdf](http://www.oas.org/juridico/spanish/bra_res4.pdf)
- Resolução Tribunal de Contas da União [TCU] Nº 246 (2011). Altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU nº 155, de 4 de dezembro de 2002. Publicado em 30 de novembro de 2011.  
<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24E08D405014E0D2F671648A7>
- Resolução Tribunal de Contas da União [TCU] Nº 257 (2013). Dispõe sobre o Sistema de Planejamento e Gestão da Estratégia do Tribunal de Contas da União. Publicado em 6 de novembro de 2013.

Resolução Tribunal de Contas da União [TCU] N° 266 (2014). Define a estrutura, as competências e a distribuição das funções de confiança das unidades da Secretaria do Tribunal de Contas da União. Publicado em 30 de dezembro de 2014.  
<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24E50B945014E64A9773D7DAA>

Resolución Auditoría General de la Nación [AGN] N° 133 (2008). Estudio especial deuda contingente: relación financiera nación-provincias. Ministerio de economía y producción. Período auditado 31-03-1991 - 01-01-2005. Número de actuación 110/2007. Publicado el 26 de septiembre de 2008.  
[https://www.agn.gob.ar/sites/default/files/informes/2008\\_133Reso.pdf](https://www.agn.gob.ar/sites/default/files/informes/2008_133Reso.pdf)

Resolución Auditoría General de la Nación [AGN] N° 26 (2012). Página de internet de la Auditoría General de la Nación. Publicada el 28 de Marzo de 2012.  
[https://www.agn.gob.ar/sites/default/files/informes/Resolucion\\_026\\_2012.pdf](https://www.agn.gob.ar/sites/default/files/informes/Resolucion_026_2012.pdf)

Resolución Auditoría General de la Nación [AGN] N° 59 (2019). Estados financieros consolidados y separados condensados del período intermedio. Banco de Inversión y Comercio Exterior S.A. Estados contables al 31/03/2019. Número de actuación 160/2019. Publicado el 17 de mayo de 2019.  
[https://www.agn.gob.ar/sites/default/files/informes/resolucion\\_059\\_2019.pdf](https://www.agn.gob.ar/sites/default/files/informes/resolucion_059_2019.pdf)

Resolución Auditoría General de la Nación [AGN] N° 167 (2021). Memorando sobre el control interno contable correspondiente al ejercicio cerrado el 31/12/19 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, período auditado 01/01/2019 AL 31/12/201. Número de actuación 249/2021. Publicado el 21 de diciembre de 2021.  
<https://www.agn.gob.ar/sites/default/files/informes/2021-167-Resolucion.pdf>

Resolución Técnica de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas [FACPCE] N° 32 (2013). Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC. Aprobada el 12 de junio de 2013.  
[https://www.consejo.org.ar/storage/attachments/RT\\_32.zip-10x7ROGRrA.zip](https://www.consejo.org.ar/storage/attachments/RT_32.zip-10x7ROGRrA.zip)

Resolución Técnica de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas [FACPCE] N° 37 (2013). Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados. Publicada el 12 de junio de 2013. [https://www.consejo.org.ar/storage/attachments/RT\\_37.pdf-brbTCa2iPs.pdf](https://www.consejo.org.ar/storage/attachments/RT_37.pdf-brbTCa2iPs.pdf)

Resolución Técnica de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas [FACPCE] N° 53 (2021). Modificación de la Resolución Técnica N° 37. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento. Aprobada el 28 de septiembre de 2021. <https://sfap.facpce.org.ar/normasweb/documentos/1296.pdf>

Rodrigues Afonso, J. R. (2013). Brasil, un caso aparte. En Instituto Latinoamericano de Investigaciones Sociales (Eds), *Descentralización en perspectiva comparada, España, Colombia y Brasil*, (pp.1-59). Plural Editores. <https://bivica.org/files/federalismo-Brasil.pdf>

Serra, J., y Afonso J. (2007). El Federalismo Fiscal en Brasil: Una Visión Panorámica. *Revista de la CEPAL*, (91), 29-52. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2548195](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2548195)

Tribunal de Contas da União (2014). *Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República. Exercício de 2014*. Secretaria-Geral de Controle Externo Secretaria de Macroavaliação Governamental. [https://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas\\_governo/contas\\_2014/docs/CG%202014\\_RelatorioParecerPrevioFinal.pdf](https://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2014/docs/CG%202014_RelatorioParecerPrevioFinal.pdf)

Tribunal de Contas da União (2015a). *Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República. Exercício de 2015*. Secretaria-Geral de Controle Externo Secretaria de Macroavaliação Governamental. <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25843950C015844409444680D>

Tribunal de Contas da União (2015b). *Plano de Controle Externo do Tribunal de Contas da União. Vigência abril de 2015 a março de 2017*. Secretaria de Comunicação (SECOM)

- Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (2015). *Parecer do ministério público junto ao tribunal de contas*. Governo do Estado. <https://www.mpc.sc.gov.br/download/parecer-mpc-contas-de-governo-exercicio-2014/?wpdmdl=6058&refresh=62c86d69bfe611657302377>
- Vega, J. y Diblasi, J. (2012). Volatilidad Macroeconómica y Estabilizadores Automáticos. El Caso Argentino. *XLVII Reunión Anual, Asociación Argentina de Economía Política*. 1-18. <https://aaep.org.ar/anales/works/works2012/Vega.pdf>

## ANEXOS

### Anexo I: Cuestionarios

#### *PARA EXPERTOS DE ARGENTINA*

1. ¿Está de acuerdo con la existencia de la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) Nacional N° 25.917 y la ley de adhesión de la Provincia de Mendoza N° 7.314?
2. ¿Está de acuerdo con la implantación de reglas fiscales que asignen pautas de comportamiento al administrador de políticas públicas?
3. ¿En qué medida cree que la LRF contribuye al cumplimiento de las políticas públicas?
4. ¿Qué opinión tiene del control externo que se realiza sobre las reglas fiscales?
  - ¿Es suficiente este control?
  - ¿Hay que profundizar/mejorar el control que se realiza en algún aspecto?
5. ¿Se cumplen los requisitos de transparencia (acceso a la información, publicidad y participación ciudadana) fiscal/presupuestaria (considera que es accesible al entendimiento del ciudadano común)?
6. ¿Qué mejoras se podrían implementar en la normativa de responsabilidad fiscal (ley nacional y provincial), referido a aspectos legales (leyes, reglamentos, acuerdos), de control y de incorporación de otras reglas?
  - ¿Qué reglas fiscales implementaría (de ingresos, gastos, deuda), entendidas estas como reglas de procedimiento y contabilidad, reglas de transparencia?
  - ¿Qué vinculación se podría establecer con otros regímenes legales?
7. ¿Está de acuerdo con las sanciones impuestas por la ley provincial/nacional?
8. ¿Qué sanciones propone?
9. ¿Qué otro aspecto tendría que considerarse para la efectiva aplicación y cumplimiento del régimen de responsabilidad fiscal?
10. ¿Qué opinión en general tiene del Régimen de Responsabilidad Fiscal?

***PARA EXPERTOS DE BRASIL***

1.- ¿Está de acuerdo con la implantación de reglas fiscales que asignen pautas de comportamiento al administrador de políticas públicas?

2.- ¿Qué opinión tiene del control externo que se realiza sobre las reglas fiscales?

- ¿Es suficiente este control?

- ¿Hay que profundizar/mejorar el control que se realiza en algún aspecto?

3.- ¿Se cumplen los requisitos de transparencia (acceso a la información, publicidad y participación ciudadana) fiscal/presupuestaria (considera que es accesible al entendimiento del ciudadano común)?

4.- ¿Qué mejoras se podrían implementar en la normativa de responsabilidad fiscal (ley nacional y provincial), referido a aspectos legales (leyes, reglamentos, acuerdos), de control y de incorporación de otras reglas.

- ¿Qué reglas fiscales implementaría (de ingresos, gastos, deuda), entendidas estas como reglas de procedimiento y contabilidad, reglas de transparencia?

- ¿Qué vinculación se podría establecer con otros regímenes legales?

5.- ¿Está de acuerdo con las sanciones impuestas por la ley complementaria 101 de responsabilidad fiscal?

6.- ¿Qué sanciones propone?

7.- ¿Qué opinión en general tiene del Régimen de Responsabilidad Fiscal?

8.- ¿El control de las cuentas públicas por parte de los tribunales de cuenta de la unión y de los estados tienen en cuenta para la revisión, las reglas fiscales de la ley complementaria 101 de responsabilidad fiscal?

9.- ¿Los controles que efectúan los tribunales de cuenta sobre las reglas de la ley de responsabilidad fiscal 101 de 2000, son producto de un proceso de planificación?

10.- ¿Podría indicar quien lo efectúa y como se lleva a cabo el proceso de planificación?

11.- ¿Podría adjuntar un ejemplo con el respaldo documental de todo el proceso de planificación que contempla el control de reglas de responsabilidad fiscal?

## **Anexo II: Perfil de los expertos Consultados**

### ***EN ARGENTINA:***

#### **Salvo, Silvia Graciela:**

- Contador Público Nacional y Perito Partidor,
- Especialista en Docencia Universitaria.
- Curso de Posgrado “Administración Financiera del Sector Público
- Actual: Directora del Área de Descentralizadas II del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza. Desde Mayo de 2010 hasta la fecha.

#### **Michitte, Victor**

- Director de Rentas de Mendoza
- Secretario de Hacienda de Mendoza
- Asesor del Ministerio de Hacienda de Mendoza
- Asesor del Ministerio del interior

#### **Tennerini, Sandra**

- Licenciada en Economía con experiencia en la investigación económica, evaluación de proyectos y en la gestión pública en áreas técnicas relacionadas con la hacienda, la informática y la participación ciudadana.
- Secretaria de Hacienda en Municipalidad de la Ciudad de Mendoza
- Argentina Administración gubernamental
- Actual: Municipalidad de la Ciudad de Mendoza, Universidad Champagnat - Facultad de Ciencias Económicas
- Anterior: Foro Permanente de Directores de Presupuesto y Finanzas de la República Argentina, Municipalidad de la Ciudad de Mendoza, Universidad Nacional de Tres de Febrero

### **Vega, Juan Argentino**

- Licenciado en Ciencias Económicas (UN Cuyo),
- Contador Público Nacional (UN Cuyo),
- Máster en Economía ("Programa Cuyo", convenio UN Cuyo - U Chicago - U Católica de Chile).
- Antecedentes Académicos: Profesor Titular de Finanzas Públicas (Lic. Economía – FCE – UN Cuyo) 1972-2008.
- Investigador Categoría I; Director Proyectos Investigación.
- Profesor Consulto UN Cuyo. Director Centro de Investigaciones Económicas (CIE). Especialidad: Economía Pública, Política Fiscal, Federalismo fiscal, Presupuestos Públicos.
- Anteriormente: Decano FCE- UN Cuyo (1983/1987); Ministro de Hacienda de Mendoza (1987/1991); Presidente del Banco de Mendoza (1991/1992); Coordinador Programa Reforma Provincial, Ministerio del Interior (Crédito BIRF 3836-AR, 1993/1997).

### **Rafael, Flores**

- Licenciado en Economía de la UBA y especialista en administración financiera del sector público. Presidente en Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP) Argentina Enseñanza superior
- Actual: Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP)
- Anterior: Facultad de Ingeniería - UBA, Consejo de la Magistratura de la Ciudad de Buenos Aires, Gobierno de la Provincia de Buenos Aires

## ***EN BRASIL:***

### **Edson Ronaldo Nascimento**

- Economista de la Universidad Federal de Rio Grande do Sul (UFRGS), un especialista en finanzas de la Fundación Getulio Vargas (FGV) y Master en Administración Pública de la Universidad de Brasilia (UNB). Fue profesor asociado de la silla de las finanzas públicas en la UnB y presidente de la Red Ferroviaria Federal (RFFSA)
- El economista es analista de finanzas y control del Tesoro Nacional, coordinador de finanzas del Ministerio de Desarrollo, Industria y Comercio Exterior y asistencia técnica de expertos del Fondo Monetario Internacional (FMI).
- Es autor de los libros " Ley de Responsabilidad Fiscal comentó" (Vestcon, 2004), "La comprensión de la ley de responsabilidad fiscal" (Ministerio de Hacienda, 2002), "Finanzas Públicas - Unión, Estados y municipios" (Vestcon, 2003), "Finanzas públicas aplicadas" (Vestcon, 2006) y " las finanzas públicas para las competencias" (Ferreira , 2006).

### **Paulo Wanderson Moreira Martins**

- Secretario de Estado Contralor General del Distrito Federal.
- Fue Subcontralor de Transparencia y Combate a la Corrupción en la Contraloría General del Distrito Federal.
- Es Auditor Federal de Control Externo del Tribunal Federal de Cuentas.
- Fue Jefe de Gabinete del Ministerio Público de Cuentas del TCU y Profesor Investigador del Instituto Federal de Brasilia.
- Graduado en Derecho por la Universidad de Brasilia - UnB, en Ciencias Contables por la Universidad Católica Dom Bosco - UCDB y en Gestión Financiera por la Universidad del Sur de Santa Catarina - UNISUL.
- Tiene un posgrado en Gestión de Finanzas Públicas de la UNISUL.
- También trabajó en la Auditoría General y en la Gerencia Nacional de Financiamiento para Saneamiento e Infraestructura de la Caixa Econômica Federal, donde también se desempeñó como Instructor de la Universidad Corporativa CAIXA en el área de certificación de crédito.

- Además, ha trabajado en el Banco do Brasil y como profesor universitario en la UNISUL.
- Cuenta con experiencia en las áreas financiera, contable, legal, previsional y actuarial.

### **Anexos III: Modelo de Informe**

**Expediente:** (referencia al expediente y organismo a auditar)

#### **Materia objeto del informe**

A continuación se describen a modo de ejemplo los Anexos que debe rendir un organismo, en función de lo establecido en el Acuerdo N° 3949 del Tribunal de Cuentas de Mendoza.

ANEXO 1: Programación Financiera Art. 22 Ley 7314.

ANEXO 2: De la Ejecución del Presupuesto con relación a los créditos acumulada al fin del trimestre.

ANEXO 2 BIS: De la Ejecución del Presupuesto con relación a los créditos correspondiente al trimestre.

ANEXO 3: De la Ejecución del Presupuesto con relación al Cálculo de recursos y financiamiento acumulado al fin del trimestre e ingresado en el trimestre.

ANEXO 4: Ejecución presupuestaria del trimestre. Cumplimiento de metas.

ANEXO 5: Evolución de la deuda pública consolidada acumulada al fin del trimestre.

ANEXO 6: Evolución de la deuda flotante acumulada al fin del trimestre.

ANEXO 19: Detalle de la Planta de Personal y Contratos de Locación. Importes Liquidados Acumulados al fin de cada trimestre.

ANEXO 20: Altas y Bajas de Contratos de Locación de Servicios

ANEXO 29: Transferencias acumuladas al fin del trimestre s/ art. 38 primer párrafo.

ANEXO 30: Informes Escritos.

Publicación en la pág. Web del Organismo al día/mes/año

Informar dirección de correo:

<http://www.organismo a auditar.mendoza.gov.ar/responsabilidad-fiscal/>

## **Alcance del trabajo**

El examen se practicó de acuerdo a lo dispuesto por la Ley N°7.314 de Responsabilidad Fiscal; Decreto N°1.671/05 del Poder Ejecutivo reglamentario de dicha Ley y Acuerdos N°3.949 y N° 6421 del Honorable Tribunal de Cuentas. La auditoría se efectuó sobre la base de la información presentada por los responsables en Expediente Electrónico, su publicación en la página web del Organismo y registros contables, incluyendo rendiciones mensuales.

## **Desarrollo del informe**

A continuación, por cada anexo que conforma la rendición de cuentas de responsabilidad fiscal, se propone la estructura de informe en cumplimiento del art. 56 de la Ley N° 7314. Se ofrece un esquema para el contenido del informe, según las conclusiones obtenidas una vez efectuados los controles propuesto en el capítulo III.

### **Anexo (nombre del anexo según)**

#### **1. -Controles Cualitativos:**

- i. .Análisis de transparencia: Publicidad de la información.
- ii. .El Anexo rendido cumple con el modelo del Acuerdo N° 3949 del Tribunal de Cuentas.
- iii. .Se cumplieron con los plazos de rendición y publicación
- iv. .Análisis de cumplimiento reglas fiscales que conforman el régimen de responsabilidad fiscal (según propuesta capítulo 3).

#### **2. -Controles Cuantitativos:**

- i. -Controles de exactitud aritmética de la exposición en Anexos
- ii. -Análisis de consistencia de la información expuesta entre los Anexos vinculados.
- iii. -Cruce de información de los Anexos, con registros contables de las rendiciones mensual.
- iv. -Análisis de cumplimiento reglas fiscales que conforman el régimen de responsabilidad fiscal (según propuesta capítulo III).

### **3. Observaciones y/o recomendaciones**

**Mendoza, día, mes y año**

**Nombre y Función**

**Sebastián Mañanet**

**Auditor Contador**