

Los controles interno y externo de la Administración Pública en el ámbito nacional de la República Argentina

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. I.1. LA EVOLUCIÓN REGISTRADA EN EL CONTROL DEL SECTOR PÚBLICO NACIONAL. I.2. UN CAMBIO SUSTANCIAL EN EL ACTUAL RÉGIMEN DE CONTROL EN EL ÁMBITO NACIONAL. II. EL CONTROL INTERNO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN EL ÁMBITO NACIONAL. II.1. EL CONTROL INTERNO Y LA SINDICATURA GENERAL DE LA NACIÓN (SIGEN). II.2. EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. II.3. EL MODELO DE CONTROL. II.4. LAS FUNCIONES DE LA SINDICATURA GENERAL DE LA NACIÓN. II.5. ALGUNAS ACLARACIONES ADICIONALES SOBRE EL CONTROL INTERNO. III. EL CONTROL EXTERNO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN EL ÁMBITO NACIONAL. III.1 REFLEXIONES SOBRE LA AUDITORÍA GENERAL DE LA NACIÓN Y SU NATURALEZA JURÍDICA, DESPUÉS DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994. III.2. SU INTEGRACIÓN. III.3. SU RELACIÓN CON LA COMISIÓN PARLAMENTARIA MIXTA REVISORA DE CUENTAS. III.4. COMPETENCIA. SUJETOS ALCANZADOS POR LA COMPETENCIA DE LA AGN. III.5. LAS FUNCIONES DE LA AGN, ESTABLECIDAS EN LOS ARTÍCULOS 118 Y 119 DE LA LEY N.º 24156. III.6. LA PARTICIPACIÓN DE LA AUDITORÍA GENERAL DE LA NACIÓN EN LA APROBACIÓN O RECHAZO DE LA CUENTA DE INVERSIÓN. IV. REFLEXIONES FINALES.

I. INTRODUCCIÓN

El desarrollo del tema requerirá de ciertas precisiones en torno a los conceptos que sustentan los sistemas de control imperantes desde la entrada en vigencia el 1.º de enero de 1993 de la Ley n.º 24156, denominada de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. En una primera aproximación, cabe tener

presente que, para asegurar el cumplimiento de sus fines, el Estado debe obtener recursos y emplearlos en la obtención de bienes públicos para satisfacer las necesidades públicas. Ese proceso, al que denominamos actividad financiera¹, debe, insoslayablemente, estar sujeto a mecanismos de control que, como afirmaba el profesor MARIENHOFF, constituyan un conjunto de garantías de legitimidad y oportunidad en la actividad administrativa, con el fin de procurar la eficiencia y moralidad en la gestión de la hacienda pública².

I.1. LA EVOLUCIÓN REGISTRADA EN EL CONTROL DEL SECTOR PÚBLICO NACIONAL

Para poder comprender el cambio introducido por el actual régimen legal nacional en el tema que aquí se aborda resulta indispensable incursionar, aunque sólo sea brevemente, en la evolución histórica registrada en la actividad de control del sector público hasta entonces.

Hace ya 132 años se dictó la Ley n.º 428, considerada como la primera Ley de Contabilidad, en tanto previó todos los aspectos de la hacienda pública del Estado federal, a diferencia de su antecesora, la Ley n.º 217, sancionada por la Confederación en 1859, que sólo contemplaba cuestiones parciales de la gestión económico-financiera³.

¹ Sobre el concepto de *actividad financiera*, que estudia la Ciencia de las Finanzas, se expresa que «... el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas —pecuniarios o de otra especie— y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la *actividad financiera*». Carlos M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, obra actualizada por Susana Camila NAVARRINE, y Rubén Oscar ASOREY, 5.^a ed., Vol. I, Depalma, Bs. As., 1993, p. 3.

² Miguel S. MARIENHOFF, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo I, Abeledo-Perrot, Bs. As., 1990, p. 625.

Desde la doctrina española se sostiene que: «Las personas que actúan en nombre de cualquier organismo público no son dueños a título personal del poder que ostentan, son únicamente detentadores temporales del mismo y, por tanto, en cuanto tales, su actuación ha de ser controlada, precisamente para que todos los demás ciudadanos conozcan que dicha actuación se ha movido dentro de los límites que se estiman correctos (...) Aquel hecho, ser servidores y no dueños del poder, era la base de sustentación teórica del control tradicional (...) La escasez de medios que el sector público maneja, sin olvidar el ya expuesto, está en la raíz de los nuevos planteamientos sobre la realidad del control» (Santiago FUENTES VEGA, *Realidad y racionalidad en el control del sector público*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1986, p. 13).

³ Fueron las principales disposiciones de la Ley n.º 217: prohibir la autorización de pagos fuera de los gastos autorizados por el presupuesto o leyes especiales, el traslado de créditos de un inciso a otro; responsabilizar solidariamente por los decretos de pago emitidos al Presidente, a los ministros autorizantes y al contador mayor interventor; ordenar la apertura de la contabilidad del presupuesto; reglamentar la forma de presentación al Congreso de la cuenta de inversión; y determinar que el 31 de marzo se producía la clausura definitiva del ejercicio presupuestario del año calendario anterior.

En la Ley n.º 428 se fijaron pautas y procedimientos que se traducían en la organización financiera del Estado, a través de un sistema presupuestario y de un sistema contable, fijándose, además, los primeros lineamientos de control.

A los fines que aquí interesan, destaco que en la Contaduría General se concentraban la función de llevar a cabo la contabilidad central del presupuesto, la del Tesoro Público y el registro de bienes inmuebles y buques del Estado, como así también la de preparar la cuenta de inversión a ser sometida anualmente al Congreso.

Estaba, asimismo, a su cargo la intervención de las órdenes de pago, con facultades de observación, pudiendo el Poder Ejecutivo Nacional insistir en acuerdo de Ministros. Su intervención constituía un requisito indispensable del remate público para concertar todo contrato administrativo de suministro o trabajo público y para las compraventas en general.

La Ley n.º 428 también regulaba el juicio administrativo de cuentas, fijando las atribuciones jurisdiccionales de la Contaduría y los recursos contra sus resoluciones.

En suma, *en un solo órgano, la Contaduría General, se reunían las funciones de control interno y externo delegado, además de la de llevar la contabilidad del Estado.*

En 1947 el mentado texto legal fue reemplazado por la Ley n.º 12961, que introdujo modificaciones en materia presupuestaria, su ejecución, registro y normas de la cuenta general del ejercicio, así como en la nueva organización y competencias de la Contaduría General.

Estas competencias abarcaban el examen de las rendiciones de cuentas, la presencia de sus delegados en las distintas jurisdicciones, la capacidad de inspección de la contabilidad en sus distintas ramas y lo que se denominó servicio de organización e inspección del régimen de inventario patrimonial del Estado.

Al mismo tiempo, la nueva norma confió a la Contaduría General la fiscalización de las órdenes de pago, respecto de las cuales podía formular como actos de oposición: el *reparo administrativo* —que procedía ante errores deslizados en órdenes de pago, liquidaciones, etc.— y la *observación legal*, que, en cambio, se fundaba en que el acto ordenado fuera contrario a una norma legal.

En cuanto a los antecedentes relacionados con el contexto de organización de la hacienda pública en nuestro país y a los mecanismos de control en él inmersos, anteriores a la sanción en el año 1859 de la Ley n.º 217, puede acudirse a la excelente reseña histórica elaborada por Adolfo ATCHABAHIAN (*Régimen Jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública-Tratado sobre la ley 24.156 y las de contabilidad y de obras públicas*, Depalma, Bs. As., 1996, pp. 84 y ss.).

De igual modo, la Ley de marras estableció las funciones jurisdiccionales de la Contaduría, como tribunal a cuyo cargo se ponía el examen y juicio administrativo de las cuentas de los responsables, así como la instauración de juicios de responsabilidad.

Como puede advertirse, *se mantuvo la deficiencia básica de confusión de las funciones propias del control interno y externo delegado en un solo órgano dependiente del Poder Ejecutivo Nacional, a cuyo cargo estaba el nombramiento y la remoción de los miembros de la Contaduría General*⁴.

Ello dio lugar, según apunta Adolfo ATCHABAHIAN, durante la vigencia de las Leyes n.º 428 y n.º 12961, a la crítica de la doctrina respecto de la falta de independencia de la Contaduría General para juzgar los actos de los agentes y para oponerse a los del mismo poder del que dependía.

Se arriba así al año 1956, cuando por Decreto-Ley n.º 23354 se sanciona —teniendo en cuenta, centralmente, el anteproyecto Bayetto— la Ley de Contabilidad y Organización del Tribunal de Cuentas de la Nación y de la Contaduría General de la Nación, que entró en vigencia el 9 de enero de 1957, sustituyendo la Ley n.º 12961.

Excede el marco del presente análisis un abordaje integral de esta norma liminar de la hacienda pública, por lo que me limitaré a los aspectos vinculados al régimen de control⁵.

La Ley de Contabilidad escindió el control interno que quedó a cargo de la Contaduría General de la Nación, que dependía directamente del Ministerio de Hacienda, del control externo delegado, que se estableció como competencia del Tribunal de Cuentas de la Nación, separado del órgano de control interno y de la contabilidad del Estado, y con garantías de independencia y estabilidad de sus miembros.

⁴ Sostenía BIELSA, durante la vigencia de la Ley n.º 12961, que: «Existe cierta incongruencia entre el **origen del nombramiento** de los funcionarios superiores de la Contaduría General —y en especial del presidente y de los contadores mayores— y la **naturaleza de las funciones** que éstos desempeñan en razón de ser de la Contaduría —según lo expuesto— un tribunal de cuentas. Desde luego, se trata de un órgano de contralor en la ejecución del presupuesto, y, por ende, de los actos del Poder ejecutivo, en cuanto a la administración financiera se refiere, es decir, funciones que son administrativas de índole jurisdiccional, razón por la cual debe estar separada del Poder ejecutivo, en el sentido de no atribuir a éste la facultad de nombrar y remover por sí solo a esos funcionarios. Porque es realmente incomprensible que el inferior subalterno, y que está a merced del superior —y sobre todo donde falta estatuto legal que lo proteja— pueda, aun en el cumplimiento de su deber legal, oponerse a las órdenes de aquél. El propio carácter de tribunal, con “poder jurisdiccional” distinto por la naturaleza de sus funciones, impone esa separación. Por eso, una fundamental reforma a ese respecto ha sido aconsejada más de una vez, desde la sanción de la ley 428 hasta hoy» (Rafael BIELSA, *Derecho Administrativo*, 5.ª ed., tomo II, Roque Depalma Editor, Bs. As., 1955, p. 412, nota 51).

⁵ Ver, para un análisis amplio, entre otros, Luis J. PÉREZ COLMAN, en su comentario a la *Ley de Contabilidad y el Régimen de Contrataciones del Estado (actualizada al 30/10/91)*, Bs. As., Suplemento de Régimen de la Administración Pública, Editorial Ciencias de la Administración.

Muy sintéticamente, sólo señalaré que, entre otras, el referido Tribunal tenía la atribución de observar los actos administrativos cuando violaren disposiciones legales o reglamentarias, dentro de los sesenta días de haber tomado conocimiento de ellos. A esos efectos, dichos actos y sus antecedentes debían serles comunicados por la Administración antes de su ejecución.

Esas observaciones debían ser comunicadas al organismo de origen, suspendiendo el cumplimiento del acto en todo o en su parte observada. El Poder Ejecutivo, bajo su exclusiva responsabilidad, podía insistir en el cumplimiento, debiendo, en ese caso, el Tribunal de Cuentas comunicar al Congreso de la Nación tanto su observación como el acto de insistencia.

Esta facultad, junto a la atribución de intervenir anticipadamente los libramientos de fondos del Tesoro Nacional, constituían el control previo que la Ley acordaba al Tribunal.

Adicionalmente, debe consignarse que este organismo también poseía funciones de naturaleza jurisdiccional, a través del juicio de cuentas y de responsabilidad⁶.

Por último, el Tribunal de Cuentas contaba entre sus atribuciones la de fiscalizar a las empresas del Estado por medio de auditores o síndicos.

Respecto de esta última competencia, mediante la sanción a fines del año 1973 de la Ley n.º 20558, tiene lugar un cambio importante en materia de control, que viene dado por la creación de la Corporación de Empresas Nacionales (CEN), que funcionó como entidad descentralizada, en jurisdicción del Ministerio de Economía, ejerciendo la conducción superior de las empresas públicas bajo su órbita.

Esto significó que *dichas empresas salieran del ámbito de competencia del Tribunal de Cuentas y pasaran a ser controladas por una dependencia específica de la Corporación, denominada Sindicatura General.*

⁶ Toda vez que uno de los más serios cuestionamientos a la desaparición del Tribunal de Cuentas de la Nación encontró sustento en la eliminación de las funciones jurisdiccionales que estaban a su cargo, vale la pena recordar cuáles eran los rasgos esenciales de los dos juicios que fueron materia de su competencia. El *juicio de cuentas* estaba destinado a examinar las rendiciones de cuenta presentadas por los jefes de los servicios administrativos de cada jurisdicción y las autoridades de los organismos descentralizados y centralizados, quienes eran considerados por la Ley de Contabilidad responsables ante el Tribunal, debiendo, entre otras obligaciones, «rendir cuenta documentada o comprobable de su gestión». A esos fines, el TCN estaba facultado a conminar a los funcionarios remisos, imponer multas, solicitar medidas disciplinarias e iniciar de oficio las actuaciones. Por su parte, el *juicio de responsabilidad*, que podía instituirse contra los agentes públicos, aun los que no estuvieran obligados a rendir cuenta, cuando con su acción u omisión hubiesen ocasionado un perjuicio a la hacienda pública, configuraba el procedimiento orientado a hacer efectiva la responsabilidad de aquéllos, tanto en lo relativo a la determinación del alcance como de la cuantía del monto que el responsable debía ingresar a las arcas públicas, en reparación del daño ocasionado. Además, para aquellos casos en que la conducta observada no implicara un perjuicio patrimonial al erario público, si se demostraba el incumplimiento legal, se preveía la imposición de multas.

En el marco de la Ley de la Corporación, esta Sindicatura debía efectuar el control de legalidad de los actos de las empresas y también el control de la gestión empresarial, atendiendo a la concepción de un sistema de control integral y ágil, con la adopción de procedimientos profesionales, incluyendo la actuación de equipos interdisciplinarios.

Cuatro años más tarde, en 1978, se reemplazó a la Corporación de Empresas Nacionales por la Sindicatura General de Empresas Públicas (SIGEP), creada por Ley n.º 21801 –luego modificada por Ley n.º 22639, de 1982– y reglamentada por el Decreto n.º 926/88, que capitalizó la capacidad y experiencia de la Sindicatura de la Corporación.

Inicialmente funcionó en jurisdicción del Ministerio de Economía, pasando luego a hacerlo como ente descentralizado en la órbita del Poder Ejecutivo Nacional.

Su función era la de ejercer el control externo de las empresas de propiedad estatal o mayoritaria del Estado Nacional, cualquiera fuera su naturaleza jurídica u objeto, salvo las que operaran en jurisdicción de los órganos conductores de las Fuerzas Armadas.

El control ejercido por SIGEP comprendía tanto los aspectos de *legalidad como de auditoría y gestión*, con lo que se marca un grado de avance respecto del control de regularidad que establecía la Ley de Contabilidad, mediante la utilización de herramientas de control semejantes a las que se adoptan en la actualidad.

A resultas de la derogación de la Ley de Contabilidad (salvo sus arts. 51 a 64) por la Ley n.º 24156, el control ejercido por el Tribunal de Cuentas de la Nación y por la SIGEP fue sustituido por los nuevos órganos de control interno y externo regulados por el régimen vigente al día de hoy.

I.2. UN CAMBIO SUSTANCIAL EN EL ACTUAL RÉGIMEN DE CONTROL EN EL ÁMBITO NACIONAL

Antes de entrar de lleno en el análisis del control interno, creo indispensable poner énfasis en la naturaleza de la intervención ejercida por los órganos de control que precedieron a los actuales, a los efectos de una más acabada comprensión del cambio sustancial producido.

Sostiene el Dr. William Leslie CHAPMAN⁷ que tanto el Tribunal de Cuentas de la Nación como la SIGEP, considerados como entidades de control externo, tenían como fin específico **fiscalizar**, habida cuenta de

⁷ William L. CHAPMAN, «Análisis terminológico y conceptual del control gubernamental instituido por la Ley 24.156», *Sindicatura*, publicación cuatrimestral de la Sindicatura General de la Nación, año I, n.º I, enero-abril de 1995, p. 4.

la facultad de emitir observaciones formales a lo actuado por los organismos bajo su control.

En ese orden de ideas, precisa el autor que la **intervención** previa, en ese contexto del control gubernamental, entrañaba un control en el sentido de **fiscalización**, término cuyo empleo conviene reservar para aquellos casos en que la tarea de control, por su naturaleza, persiga más enfáticamente la finalidad de **censurar y traer a juicio** las acciones y obras de los fiscalizados.

El sistema de la Ley n.º 24156 *se aparta ostensiblemente de aquel tipo de control eminentemente represivo o punitivo*, en el que más que aportar al logro de un desarrollo eficiente de la gestión administrativa, se trataba, en lo esencial, de desnudar sus aspectos negativos.

Precisamente, uno de los ejes centrales del cambio introducido por la Ley n.º 24156 es el carácter correctivo y ejemplarizador del control, que, al tiempo que evalúa el cumplimiento y la eficacia, debe promover la innovación, la diligencia y la adaptación, transformándose en un instrumento apto para modificar las conductas del ente controlado, sin promover un ambiente en el que el objetivo sea derrotar a la otra parte.

A esta concepción responde la definición de control proporcionada por el Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina (SIMAFAL), como «un sistema retroalimentador de la administración y de la gerencia, que se concreta en un conjunto de actos y operaciones que tienen por objeto identificar la realidad, examinarla y compararla con un criterio o modelo preestablecido, para luego modificarla conforme a él».

Considero que esta idea es tributaria de la que expresa que el control integra una fase de la actividad o proceso administrativo que, como recuerda CHAPMAN, consiste en planificar, organizar, dirigir, coordinar y controlar la actuación de cualquier ente⁸.

Desde otra mirada, enseñaba el profesor FIORINI que el control es «aquella actividad que garantiza dentro de la organización administrativa la correcta realización de su función», identificándolo con el «dato de comprobar el efectivo cumplimiento de la Administración por medio de la prevención, el ajuste y la rectificación»⁹.

Es indudable que esa **idea de prevención** se expresa claramente en la Ley n.º 24156.

⁸ William L. CHAPMAN, «Crónica resumida del proceso de control gubernamental y comentarios sobre la nueva Ley de Reforma del Régimen de Control de la Administración Financiera del Estado Nacional», *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública*, n.º 169, sección Doctrina, Editorial Ciencias de la Administración, p. 9.

⁹ Bartolomé FIORINI, *Derecho Administrativo*, tomo II, 2.ª ed., Abeledo-Perrot, 1995.

II. EL CONTROL INTERNO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN EL ÁMBITO NACIONAL

II.1. EL CONTROL INTERNO Y LA SINDICATURA GENERAL DE LA NACIÓN (SIGEN)

En concreta referencia a la Sindicatura General de la Nación, como órgano rector del sistema de control interno¹⁰, ya se anticipaba en el Mensaje de Elevación del Poder Ejecutivo al Congreso Nacional que «el organismo actuará fundamentalmente con carácter de control preventivo –acorde a las modernas tendencias en la materia– y como orientador y coordinador de los sistemas de control interno y auditoría interna que se establecerán en todas las unidades del Sector Público Nacional».

Vayamos ahora a los rasgos salientes que presenta el sistema de control interno diseñado por la Ley n.º 24156 y a las atribuciones que, en ese marco, le corresponden a la SIGEN.

En forma previa, así como antes hiciera referencia al concepto de control, corresponde en este estadio delimitar el de control interno.

Con ese fin, optaré por el elaborado por el grupo de trabajo formado por la Comisión Treadway luego de más de cinco años de discusión y plasmado en el Informe COSO, a los efectos de integrar la multiplicidad de definiciones que, hasta su publicación en Estados Unidos en 1992, habían venido utilizándose sobre el tema¹¹.

Allí, el control interno es definido como un proceso llevado a cabo por la máxima autoridad, los gerentes y el resto del personal de una organización, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto al logro de sus objetivos, a saber:

- cumplimiento de la ley, entendiéndose por ello la observancia de leyes, decretos, reglamentos, estatutos, resoluciones, manuales, etc.;
- preservación del patrimonio de pérdidas por cualquier causa: error, omisión, dolo o fraude;
- ejecución de operaciones eficientes, económicas y eficaces; y
- generación de información oportuna, pertinente, confiable y completa.

Al ser concebido el control interno como un proceso, se hace referencia a una serie de acciones extendidas a todas las actividades inherentes a la

¹⁰ Así definido en el artículo 7.º de la Ley n.º 24156.

¹¹ Instituto Auditores Internos de España-Coopers & Lybrand, S.A., *Los Nuevos Conceptos del Control Interno (Informe COSO)*, Ediciones Díaz de Santos, S.A., Madrid, 1997.

gestión e integradas a los demás procesos básicos de la misma: planificación, ejecución y supervisión.

Por lo demás, la idea de proceso supone un medio para el logro de un fin y no un fin en sí mismo, pudiendo aportar sólo un grado de seguridad razonable a la conducción, mas no una seguridad absoluta.

Ahora bien, el Título VI de la Ley n.º 24156 hace referencia al control interno en diversos artículos.

Así, el artículo 96 establece la creación de la SIGEN como órgano de control interno del Poder Ejecutivo Nacional, fijando su naturaleza en el artículo siguiente como entidad con personería jurídica propia y autarquía administrativa y financiera, dependiente del Presidente de la Nación.

Esta subordinación directa de la máxima autoridad de la Administración Pública Nacional está orientada a dotar al órgano rector del sistema de control interno de la independencia necesaria para el ejercicio de su función, dentro del ámbito de la competencia que le ha sido asignada, al tiempo que se compadece con la modalidad de control por colaboración que adopta la Ley n.º 24156, pues permite que sea directamente el Presidente de la Nación quien cuente con la información oportuna que le posibilite conocer si la Administración se encamina al cumplimiento de los objetivos propios de las políticas de Estado fijadas.

Aquí cabe señalar que la Sindicatura se encuentra a cargo de un funcionario denominado Síndico General de la Nación, designado por el Presidente, de quien depende directamente, sin ninguna instancia intermedia, con rango de Secretario de la Presidencia de la Nación, y cuyas atribuciones y responsabilidades se enumeran en el artículo 112.

Su mandato se mantiene mientras el Presidente lo estime conveniente y las condiciones para acceder al cargo han sido previstas por el artículo 109: poseer título universitario en el área de Ciencias Económicas o Derecho y una experiencia en administración financiera y auditoría no inferior a ocho años.

Es asistido por tres Síndicos Generales Adjuntos, designados por el Poder Ejecutivo Nacional a propuesta del Síndico General, quienes lo sustituirán en caso de ausencia, licencia o impedimento en el orden de prelación que el propio Síndico General establezca.

Dichos funcionarios, quienes deben contar con título universitario y similar experiencia a la del Síndico General de la Nación, participan de la actividad de la SIGEN, sin perjuicio de las responsabilidades de determinadas funciones que el Síndico General les atribuya conjunta o separadamente. De mediar delegación, el Síndico General conserva en todos los casos la plena autoridad dentro del organismo, pudiendo avo-

carse al conocimiento y decisión de cualquiera de las cuestiones planteadas.

Con relación a su ámbito de aplicación, de la articulación de los artículos 98 y 8.º de la Ley n.º 24156¹² se deriva que es materia de competencia de la SIGEN el control interno de:

- las jurisdicciones que componen la Administración centralizada y los organismos descentralizados, comprendidas las Universidades Nacionales y las instituciones de la seguridad social;
- las empresas y sociedades del Estado, incluyendo aquellas organizaciones empresariales donde el Estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de decisiones societarias;
- también los entes públicos excluidos expresamente de la Administración Nacional, que abarca a cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio, donde el Estado Nacional tenga el control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde el Estado Nacional tenga el control de las decisiones;
- los fondos fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado Nacional.

II.2. EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Corresponde ahora abordar el concepto sustancial de *sistema de control interno*, cuya conformación surge del artículo 100 de la Ley.

Con arreglo a la concepción sistémica adoptada por el texto legal, la administración financiera se exhibe como el conjunto de principios, normas, organismos, recursos, sistemas y procedimientos que intervienen en las operaciones de programación, gestión y control necesarias para la concreción de los objetivos y metas del Estado.

La interrelación, la interdependencia y la interactuación que se derivan del concepto de sistema se proyectan en el específico de control

¹² Si bien el artículo 98 establece que la competencia de la SIGEN alcanza a las jurisdicciones que componen el Poder Ejecutivo Nacional y los organismos descentralizados y empresas y sociedades del Estado que de él dependan, lo cierto es que, a su vez, el artículo 8.º (texto modificado por el artículo 70 de la Ley n.º 25565 de Presupuesto General de Gastos de la Administración Nacional para el Ejercicio 2002) de la Ley n.º 24156 prevé que sus disposiciones serán de aplicación en todo el sector público nacional, al que define. Por ello, puede afirmarse que el ámbito de control de la Sindicatura General de la Nación se extiende a la totalidad del universo definido en el citado artículo 8.º, ya que es allí donde resultan de aplicación los subsistemas previstos en la Ley, entre los que se encuentra el de control interno. Así, el artículo 98 y el artículo 8.º se interrelacionan en cuanto a la determinación de los sujetos sometidos a control.

interno, por una parte, a través de la integración horizontal a todos los procesos, mediante la inclusión de los instrumentos y mecanismos de control en cada uno de los circuitos que conforman los distintos sistemas. Por la otra, mediante las verificaciones posteriores que realizan las Unidades de Auditoría Interna y la propia Sindicatura General de la Nación.

De este modo, se configura un esquema articulado por controles preventivos, detectivos y correctivos, que alimentan a los restantes subsistemas, al tiempo que se retroalimenta, promoviendo la permanente generación de cambios y mejoras en su desempeño, con lo que se constituye la base fundamental para lograr el funcionamiento eficiente del sector público nacional.

Sentado lo precedente, cabe individualizar los elementos que componen el mentado sistema de control interno.

En lo *material* quedan incluidos los instrumentos de control previo y posterior, incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimiento de cada organismo; y la *auditoría interna* (art. 101).

El *plan de organización* especifica la distribución de los cargos y las responsabilidades de cada agente, directivo o nivel de conducción intermedia, definiendo división de tareas y misiones y funciones. Esa división de tareas contribuye a instituir el denominado control por oposición de intereses, a tenor del cual en toda secuencia de operaciones de diversa naturaleza, al hacerse cargo cada operador de una de sus fases, se genera en él la conciencia de su responsabilidad por lo actuado, como consecuencia de su propia acción y también de la de otros en cada fase. Así, surge en el operador el interés de asegurarse de que, en los actos que precedieron su intervención, se hayan seguido las pautas de operación fijadas para la obtención de mejores resultados. Ello conduce al operador a ejercer un control concomitante con la acción, o de oposición de intereses, que tiende a asegurar que cada uno cumpla con dichas pautas.

Los *reglamentos* deben establecer los criterios fundamentales del ente y determinar la naturaleza y límites de la acción de cada sector de la organización, especificándose en los *manuales de procedimiento* los pasos a cumplir por los distintos sectores, en forma pormenorizada, de modo que los operadores cuenten con una guía eficaz para su proceder, facilitándose por esta vía las auditorías internas, ya que ellas tendrán en cuenta aquellos criterios fijados por la autoridad de la entidad.

En esa definición de cómo proceder se incluyen las acciones que cada operador debe realizar con la finalidad de verificar el adecuado cumplimiento de los criterios que gobiernan la gestión para el caso concreto, a las que se denomina, generalmente, *instrumentos de control*.

Tales instrumentos, que responden a los principios y normas técnicas de la ciencia de la administración en lo relacionado con el control interno, pueden ser clasificados, conforme a la oportunidad, en *previos, concomitantes y posteriores*; si se adopta el criterio de la finalidad, se clasifican como *preventivos y detectivos*.

En el *aspecto orgánico*, en el orden nacional, el sistema de control interno comprende a:

- Las **Unidades de Auditoría Interna (UAI)**, creadas en cada jurisdicción y en las entidades dependientes del Poder Ejecutivo Nacional, de cuyos órganos superiores dependen jerárquicamente, aun cuando deben mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen. Sin perjuicio de esa dependencia jerárquica de las máximas autoridades de la Administración, actúan coordinadas técnicamente por la SIGEN, a cuyo cargo se encuentra, por ejemplo, establecer los requisitos de calidad técnica para el personal de las UAI, como así también aprobar los planes anuales de trabajo de estas Unidades, orientar y supervisar su ejecución y resultado. Asimismo, las mencionadas Unidades deben desempeñarse con arreglo a las normas dictadas por el órgano rector del sistema de control interno y siguiendo los lineamientos de fiscalización que al efecto se dispongan.

Aquí estimo necesario introducir una necesaria diferenciación de orden conceptual respecto del control interno y la auditoría interna.

Se afirma con todo acierto que el concepto de control engloba el de auditoría, que no es sino una de las formas de materializar el control, en base a una metodología propia¹³. En el marco de la Ley n.º 24156, la auditoría interna puede considerarse un subsistema del sistema de control interno, en consonancia con el temperamento de una ley que adhiere a la teoría de los sistemas, que toma como premisa básica la existencia de diversos sistemas –o subsistemas– con funciones específicas pero interrelacionadas entre sí.

Específicamente, el artículo 102 de la Ley n.º 24156 establece que la auditoría interna es un servicio a toda la organización y consiste en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades, realizado por los auditores integrantes de las unidades de auditoría interna, cuyas funciones y actividades deberán mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen.

¹³ Cfr. Miriam Mabel IVANEGA, «Apuntes sobre control público», *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública*, junio de 2000, Editorial Ciencias de la Administración, sección Doctrina, p. 9.

Sin perjuicio de ello, cabe advertir que se cuenta entre las funciones de la SIGEN la de realizar, por sí o coordinando su realización por terceros contratados, auditorías financieras, de legalidad y de gestión en las distintas jurisdicciones o entidades, como así también investigaciones especiales, pericias de tipo financiero o de otro tipo, y orientar la evaluación de programas, proyectos y operaciones (art. 103, inciso c).

- Asimismo, conforma el sistema de control interno la Sindicatura General de la Nación, a la que la Ley designa como «**órgano normativo, de supervisión y coordinación**», tema sobre el que volveré al abordar las funciones del sistema de control interno.

- El tercer elemento integrante del sistema surge de la articulación de los artículos 100 y 101 de la Ley n.º 24156, al determinarse que la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional es *responsable de mantener un adecuado sistema de control interno*. Se trata de un rasgo tipificante del nuevo sistema de control interno, que erige una mayor asignación de responsabilidad a cargo del administrador, comprensiva de la gestión en su totalidad, vale decir, no sólo responde por el cumplimiento de las normas de control interno, sino también por los resultados obtenidos.

II.3. EL MODELO DE CONTROL

Otro eje relevante sobre el que se vertebra el control interno regulado por la Ley n.º 24156 es el modelo de control que la Sindicatura tiene a cargo aplicar y coordinar.

Dicho modelo debe revestir las siguientes características:

- **Ser integral**, lo que supone, respecto de su alcance, el control comprensivo de la organización en todas sus áreas y operaciones y, desde el punto de vista del enfoque del control, que éste ha de abarcar todos los aspectos de la actividad administrativa: presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión. Ser, asimismo, **integrado**, por cuanto el control forma parte de los procesos de gestión. También debe incluir la evaluación de programas, proyectos y operaciones¹⁴.

¹⁴ Conviene tener presente que la evaluación es un concepto distinto del de auditoría. A diferencia de ésta, la evaluación parte desde la génesis del programa o proyecto sujeto a examen y consiste en la investigación sistemática y completa de la lógica, impactos y efectos de aquéllos. En el artículo 103 ella se refiere a «programas, proyectos y operaciones», conceptos que resultan propios de la teoría del presupuesto por programas, entendido éste como un instrumento de planificación, ejecución y control que se presenta como expresión de la producción pública realizada a través de los centros de gestión productiva.

- Estar fundado en criterios interrelacionados entre sí de:
 - **Eficacia**, que pondera el grado de cumplimiento de metas y objetivos, tanto en cantidad como en calidad;
 - **Eficiencia**, que pondera si la elección y combinación de recursos utilizados resultó ser la más apta para alcanzar el máximo resultado posible; y
 - **Economía**, que pondera si el costo incurrido en la obtención de insumos resultó ser el menor posible del mercado para el volumen y calidad de adquisición.

En este punto no quiero dejar de manifestar mi opinión sobre la necesidad de concebir este modelo de control como *inescindiblemente ligado al control de legitimidad, o de legalidad, o de juridicidad*, término este último que considero preferible, compartiendo la postura de Julio R. COMADIRA.

Afirma también COMADIRA, al referirse al control adecuado a las exigencias de la emergencia social, que aquél configura «un modo esencial de contribuir a afirmar el principio de juridicidad en la actuación del Estado, en la vertiente que la doctrina ha dado en llamar la legalidad *encargo*, es decir, en la gravitación de aquél, antes que como presupuesto y límite del accionar administrativo (vinculación positiva), como exigencia concreta de un actuar positivo –económico, eficiente y eficaz– a favor de los destinatarios de la conducta estatal indebidamente omitida o distorsionada»¹⁵.

Ciertamente, nunca una adecuada gestión podría, con el fin de ser más eficiente y eficaz, sacrificar la juridicidad, como requisito insoslayable del actuar de la Administración en el marco del Estado de Derecho. Por el contrario, sólo el más fiel cumplimiento de las normas puede garantizar que en la gestión se apliquen los criterios de eficacia, eficiencia y economía en la obtención y aplicación de los recursos públicos.

Aun cuando el desarrollo en profundidad que este tema merece excede el restringido marco de esta exposición, cabe enfatizar, a riesgo de ser reiterativa, que el control de gestión en el que se constata la aplicación de las tres E conlleva como presupuesto ineludible el control de juridicidad, pues, como se desprende del razonamiento que antecede, ambos tipos de control se retroalimentan.

¹⁵ Julio Rodolfo COMADIRA, «La Sindicatura General de la Nación y la emergencia social, en *El Derecho Administrativo de la Emergencia, II*», Fundación de Derecho Administrativo, Bs. As., 2002, pp. 26-27.

II.4. LAS FUNCIONES DE LA SINDICATURA GENERAL DE LA NACIÓN

Es oportuno ahora centrar nuestra atención en las funciones mediante las cuales la SIGEN ejerce el haz de competencias que la Ley n.º 24156 le confiere.

El órgano rector del sistema de control interno tiene asignado un amplio espectro de funciones, enumeradas en el artículo 104 de la Ley n.º 24156.

A tenor de su distinta naturaleza y a los efectos de que ella quede más claramente delimitada, me referiré a las funciones sustanciales previstas en el citado artículo, distinguiendo:

- Funciones normativas.
- Funciones de supervisión y coordinación.
- Funciones de asesoramiento.
- Funciones de información.

El carácter de órgano normativo que el artículo 100 atribuye a la SIGEN se proyecta en las *funciones normativas* que emergen del contenido del artículo 104, en sus incisos a), reglamentado por el Decreto n.º 253/93; b) y f).

Por dicho inciso a) la Ley le confiere la atribución de dictar y aplicar las *normas de control interno*, las que deberán ser coordinadas con la Auditoría General de la Nación, a las que habrán de sujetarse las jurisdicciones y entidades bajo el ámbito de competencia de la Sindicatura General de la Nación.

En ejercicio de esa facultad se dictó la Resolución SGN n.º 107/98, que aprobó la «Normas Generales de Control Interno», cuyo objetivo puede resumirse en la creación de un marco conceptual que permite la aplicación homogénea de pautas y criterios de control interno en el ámbito del sector público nacional definido por la Ley n.º 24156.

Se trata de una relevante labor de sistematización de dichos criterios, que comprende contenidos tales como la conceptualización de control interno y sus diversos componentes (ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión); y finalidades de su concepción, expresando que el control interno efectuado por una entidad (entendido como un proceso de procesos) ha sido diseñado «con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de objetivos incluidos en las siguientes categorías: eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera, cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas»¹⁶.

¹⁶ Publicación de la Sindicatura General de la Nación, Bs. As., agosto de 1998.

Por su parte, en orden a lo dispuesto por el inciso b), se otorga a la SIGEN la competencia de emitir y supervisar la aplicación por parte de las unidades correspondientes de las *normas de auditoría interna*.

Puede advertirse, entonces, que la *función normativa*, una de las de capital importancia a cargo de la SIGEN, comprende tanto normar en materia de control interno como de auditoría interna.

Conviene en este punto tener presente la diferenciación efectuada *supra* entre los conceptos de control interno y auditoría interna, como así también el señalamiento realizado respecto de la circunstancia de que las Unidades de Auditoría Interna, sin perjuicio de la dependencia jerárquica de la autoridad de la jurisdicción o entidad pertinente, actúan *coordinadas técnicamente* por la Sindicatura General de la Nación.

De ello se deriva el diverso carácter que revisten las Normas Generales de Control Interno de las Normas de Auditoría Interna, que regulan el ejercicio de la auditoría interna gubernamental y que son de aplicación obligatoria en: a) las auditorías que realice la propia Sindicatura General de la Nación; b) las que lleven a cabo las Unidades de Auditoría Interna, y c) las auditorías que realicen las firmas privadas contratadas conforme a las normas en vigencia.

Constituye un hecho institucional de magnitud que, en el transcurso del año 2002, hayan sido aprobadas las Normas de Auditoría Interna Gubernamental¹⁷ por Resolución n.º 152/02 SGN, integradas en un marco técnico y doctrinario actualizado, en cuya Introducción se explicitan: competencia, ámbito de aplicación, propósitos; principales lineamientos, funciones asignadas a la SIGEN y a las Unidades de Auditoría Interna, y coordinación entre la SIGEN y la Unidad de Auditoría Interna. A continuación, sus sucesivos capítulos se refieren a: condiciones para el ejercicio de la auditoría; organización y realización del trabajo de auditoría; comunicación de los resultados de la auditoría; completándose con un Anexo que determina las características propias de la auditoría de control interno de los sistemas y de la auditoría de gestión.

En cuanto a la función normada por el inciso f) del artículo 104 de la Ley, a tenor del cual la Sindicatura General de la Nación tiene a su cargo establecer los requisitos de calidad técnica para el personal de las Unidades de Auditoría Interna, cabe señalar que la reglamentación dispone que como requisitos mínimos para la integración de dichas Unidades deben considerarse la calidad técnica y la especialidad profesional ade-

¹⁷ Publicación realizada por la Sindicatura General de la Nación, en cuya presentación, a cargo del ex Síndico General de la Nación, Dr. Julio R. Comadira, realizada el 26 de diciembre de 2002, se manifestaba que: «La SIGEN viene así a cumplir con un aspecto fundamental de la función normativa que la Ley n.º 24156 le asigna como Órgano Rector del Sistema de Control Interno del Poder Ejecutivo Nacional».

cuadas a las respectivas actividades desarrolladas por las jurisdicciones y entidades.

Consecuentemente, fue dictada la Resolución n.º 130/93 SGN, que define el perfil del auditor a cargo de la Unidades de Auditoría Interna, luego modificada por la Resolución n.º 153/93 SGN, por la que se crea el Comité Interno de Evaluación de Auditores Internos y Estructuras de UAI, y por la Resolución SGN n.º 11/2000, la que en el Anexo I, punto a), incorpora a profesionales del Derecho o personas acordes con las incumbencias del organismo, jurisdicción o entidad auditado¹⁸.

En suma, las *funciones normativas* de la SIGEN se expresan en el establecimiento de reglas generales necesarias para el cumplimiento de las finalidades previstas por la Ley n.º 24156, en cuyo marco se emiten las manifestaciones de voluntad del Órgano Rector.

Como ya se mencionara, otra de sus funciones liminares es la de *supervisar el adecuado funcionamiento del sistema de control interno*, facilitando, a su vez, el desarrollo de las actividades de la Auditoría General de la Nación, con lo que se concreta, asimismo, la necesaria *coordinación* entre los órganos de control interno y de control externo, que permite, entre otras cosas, evitar duplicidad de tareas y aplicación irracional de recursos humanos y materiales (art. 104, inciso e).

Sobre la función de *supervisión* a cargo de la SIGEN, cuyo tratamiento no se pretende agotar en este sintético examen, deviene necesario formular algunas precisiones.

Según fuera apuntado, la responsabilidad total de mantener un adecuado sistema de control interno recae en la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional, lo cual incluye los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimiento de cada organismo y la auditoría interna.

Aquí merece destacarse que el Decreto n.º 253/93 pone de manifiesto el alcance de la mentada función de supervisión de la SIGEN, al explicitar que la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional, para la aprobación del plan de organización, los reglamentos y manuales de procedimiento, requerirá la opinión previa favorable de la SIGEN, extendiendo tal proceder respecto de las modificaciones que con posterioridad se proyecte incluir.

De este modo, somete a la competencia de la SIGEN la integridad de los aspectos que hacen a la definición de la infraestructura de una

¹⁸ En igual sentido puede mencionarse la Resolución SGN n.º 82/94, modificada por su similar n.º 151/2000, ambas vinculadas con la presentación por los Auditores Internos de una declaración jurada sobre incompatibilidades, inhabilidades y conflictos de intereses.

organización. Desde lo macro, en la fijación de los objetivos del ente, hasta el detalle, en la descripción minuciosa de las rutinas contenidas en los manuales de procedimiento.

Otra cuestión de suma importancia a considerar en este punto es que, además de coordinar y supervisar a las UAI en los aspectos ya mencionados¹⁹, la Sindicatura General de la Nación ejerce la función de supervisión al comprobar la puesta en práctica por los organismos controlados de las observaciones y *recomendaciones* efectuadas por las UAI y acordadas con los respectivos responsables (art. 104, inciso h).

En igual orden de ideas, es función de la Sindicatura formular directamente a los órganos comprendidos en el ámbito de su competencia *recomendaciones* tendentes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo, la correcta aplicación de las reglas de auditoría interna y de los criterios de economía, eficiencia y eficacia (art. 104, inciso j).

Quiero destacar que si bien la *recomendación* no tiene fuerza vinculante para el auditado, su importancia radica en que los desvíos que se detecten, al ser comunicados a la autoridad superior del organismo auditado, posibilitan a ésta la corrección de esos apartamientos, cuya subsistencia, en su caso, genera su exclusiva responsabilidad.

Vinculado a la función de supervisión, no puede dejar de señalarse que la SIGEN propone a los organismos que ejerzan los derechos societarios del Estado Nacional, cuando éste tenga participación accionaria mayoritaria en sociedades anónimas, los funcionarios que, en carácter de síndicos, integrarán sus *comisiones fiscalizadoras*²⁰.

Otra relevante función de la Sindicatura General de la Nación se materializa en el asesoramiento que presta ante los pedidos que le formule el Poder Ejecutivo Nacional y las autoridades de sus jurisdicciones y entidades en materia de control y auditoría, en virtud de lo dispuesto por el artículo 104, en su inciso i).

Puede entenderse, toda vez que la Ley no lo establece, que ese asesoramiento puede efectuarse en forma previa, concomitante o posterior a la manifestación de voluntad de los órganos o sujetos estatales requerentes. Ello, sin que obste al posterior ejercicio de las competencias de control que el texto legal confiere a la SIGEN.

¹⁹ Entre los que, como se anticipara, se encuentra la atribución de la SIGEN, prevista en el inciso g) del artículo 104 de la Ley, por el que se pone a su cargo aprobar los planes anuales de trabajo de la Unidades de Auditoría Interna, que deberán ser presentados a la Sindicatura antes del 30 de octubre del año anterior, orientar y supervisar su ejecución y resultados.

²⁰ A tenor de lo dispuesto por el artículo 114 de la Ley n.º 24156 en su primer párrafo, en tanto que en el segundo se regulan los supuestos en que la participación del Estado sea minoritaria o igualitaria, a los efectos de la asignación de síndicos por el capital estatal. El Decreto n.º 253/93 ha suplido la omisión del texto legal respecto de las empresas enteramente estatales, al prever que, en esos casos, los síndicos son directamente designados por la SIGEN.

Habida cuenta que, por las atribuciones de control interno antes reseñadas, la SIGEN tiene la posibilidad de efectuar un análisis y evaluación transversal de la totalidad del sector público nacional, se encuentra en condiciones, que ningún otro organismo reúne, de asesorar a sus máximas autoridades, lo que representa otra faceta —esta vez *anticipatoria*— de la función de control interno.

Esa especial aptitud de análisis y evaluación también revierte positivamente a la hora de ejercer sus *funciones de información*.

En este aspecto, la Sindicatura General de la Nación debe poner en conocimiento del Presidente de la Nación los actos que hubiesen acarreado o puedan acarrear significativos perjuicios para el patrimonio público, con arreglo a lo previsto por el inciso k) del artículo 104.

Sobre esta importantísima atribución quiero agregar que la comunicación, que es dirigida directamente por el Síndico General de la Nación al Presidente de la Nación, puede relacionarse tanto con actos como con hechos o procedimientos que hayan provocado o sean susceptibles de provocar el perjuicio en el patrimonio público nacional, cuya significatividad debe ser valorada exclusivamente por el órgano rector del sistema de control interno.

Es del caso mencionar en este punto el deber que la Ley impone a la SIGEN de informar al Presidente de la Nación sobre la gestión financiera y operativa de los organismos comprendidos dentro del ámbito de su competencia, como así también a la Auditoría General de la Nación sobre la gestión cumplida por los entes bajo su fiscalización, de igual modo que los actos y conductas que impliquen irregularidades de las que tuviere conocimiento en el ejercicio de sus funciones, sin perjuicio de atender consultas y requerimientos formulados por el órgano de control externo (arts.107, incisos a) y b), y 112, inciso h).

También en el artículo 107, inciso c), se prevé la obligación de la SIGEN de informar a la opinión pública, en forma periódica. Esta derivación del liminar principio republicano de publicidad de los actos de gobierno es cumplida por la Sindicatura a través de la publicación en su página web de la totalidad de los informes de auditoría realizados por el organismo, como así también de los Informes de Evaluación del Sistema de Control Interno y, desde el año 2002, de todas las recomendaciones formuladas por el Síndico General de la Nación, en ejercicio de la función que le asigna el inciso j) del artículo 104.

Para concluir este acápite, considero de la mayor relevancia tener en cuenta que, para el cumplimiento de sus funciones, la SIGEN podrá requerir de la Contaduría General de la Nación y de los organismos comprendidos en el ámbito de su competencia la información que le sea necesaria. A esos efectos, todo agente y/o autoridad del sector públi-

co nacional prestará su colaboración, considerándose la conducta adversa como falta grave (art. 106).

Se trata de una atribución de la SIGEN, y de un correlativo deber de los funcionarios alcanzados por la norma, de gran trascendencia en punto a su acabado cumplimiento, ya que sin información completa, confiable y oportuna se tornan ilusorias la eficacia y la eficiencia, así como la oportunidad en el ejercicio del control interno, pretendidas por el sistema vigente.

II.5. ALGUNAS ACLARACIONES ADICIONALES SOBRE EL CONTROL INTERNO

La apretada síntesis mediante la que he procurado ofrecer un panorama general del control interno de la Administración Pública en el ámbito nacional no me ha permitido extenderme sobre otras importantes facetas vinculadas a él, como el control patrimonial, asociado a la responsabilidad administrativo-patrimonial de los funcionarios públicos y, naturalmente, a la ética pública. Sin embargo, no puedo dejar de mencionar que las modificaciones derivadas de la derogación de la Ley de Contabilidad (desaparición de los juicios de cuenta y de responsabilidad, a cargo del Tribunal de Cuentas) han tenido como correlato una nueva regulación plasmada en un conjunto de normas²¹, cuya efectividad, en términos de resultados concretos, no deja de plantear, a mi juicio, más de un interrogante.

Otro aspecto relevante, que no se incluye en este trabajo, se relaciona con distintas funciones que la Sindicatura General de la Nación tiene a su cargo y que le vienen dadas por normas diversas de la Ley n.º 24156. Por mencionar sólo dos de ellas, puede aludirse a la intervención que le compete en el procedimiento de pago de deuda consolidada, que ha revertido en significativos ahorros para las arcas del Estado Nacional, logrados a través del pago de acreencias reducidas a los montos efectivamente adeudados, como resultado del ejercicio de los controles efectuados por ese Organismo²².

También el sistema de precios testigo es una importante referencia a tener en cuenta, pues a través de él la SIGEN elabora precios de

²¹ Artículos 130 y 131 de la Ley n.º 24156; Decreto n.º 253/94 (Reglamento Parcial n.º 2 de la mencionada ley); Resolución SIGEN n.º 59/94; Decreto n.º 1154/97 y Resolución SIGEN n.º 192/02, reglamentario de dicho Decreto; Reglamento de Investigaciones Administrativas (Decreto n.º 467/99); y Resolución SIGEN n.º 78/99.

²² El régimen de consolidación del pasivo público ha sido regulado por un amplio plexo normativo a partir de la sanción de la Ley n.º 23982, reglamentada por el Decreto n.º 2140/91, que atribuyó originariamente la intervención en esta materia a la SIGEP y al Tribunal de Cuentas de la Nación, luego asignada a la SIGEN.

referencia del mercado sobre el bien o el servicio que los órganos del Estado se proponen contratar y, con ello, se contribuye al fortalecimiento del control interno, mediante el enfoque preventivo que la Ley postula, en tanto se puede valorar la razonabilidad de los precios a los que aquellos órganos contratan y se producen resultados apreciables en términos de ahorro del gasto²³.

III. EL CONTROL EXTERNO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN EL ÁMBITO NACIONAL

Previo al abordaje de las características propias del control externo en el ámbito nacional, conviene formular una breve referencia a la situación en las provincias argentinas y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

De conformidad con una de las manifestaciones de la forma republicana de gobierno que la Constitución argentina adopta para el Estado federal, la carta constitucional institucionaliza la clásica estructura tripartita de órganos y funciones «poder legislativo, poder ejecutivo y poder judicial», que, asimismo, se reproduce en sus lineamientos básicos en los gobiernos provinciales.

El control del legislativo sobre el ejecutivo resulta expresión de la idea de los frenos y contrapesos, mediante los cuales se procura evitar los abusos en el ejercicio de las competencias que cada órgano tiene atribuidas²⁴.

La provincias –nombre con el que la historia y el Derecho Constitucional argentino designan a los Estados miembros del Estado federal– cuentan con sus propios sistemas de control, sin perjuicio de aquellos controles que la Nación puede ejercer sobre la administración de fondos nacionales en el ámbito provincial o municipal.

No obstante, y a pesar de algunas modificaciones adoptadas, entre las que pueden contarse el control posterior y la técnica de auditoría, la mayoría de las provincias argentinas, como acertadamente afirma la doctrina²⁵, se han resistido a modelar su estructura de control a seme-

²³ El régimen de precios testigo se encuentra previsto en el Decreto n.º 558/96; la Resolución SIGEN n.º 165/02; el Decreto n.º 814/96; y el artículo 142 del Decreto n.º 436 del 30 de mayo de 2000.

²⁴ Acertadamente, anota la doctrina española que: «En el fondo de la teoría clásica del control parlamentario late, pues, de una parte, la idea misma teórica de contrapesos del sistema parlamentario en una continua, permanente y buscada inestabilidad entre los distintos poderes, sin predominio claro de ninguno de ellos; de otra, se trata de paliar los posibles abusos de poder por parte de uno de los órganos del Estado, el ejecutivo, en la utilización de sus competencias». Santiago FUENTES VEGA, *op. cit.*, p. 32.

²⁵ Miriam Mabel IVANEGA, *Mecanismos de control público y argumentaciones de responsabilidad*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, pp. 151-155.

janza del sistema nacional que aquí se examina, manteniendo la figura de los Tribunales de Cuentas, cuya regulación surge de las respectivas normas constitucionales y leyes orgánicas que cada provincia dicta en ejercicio de su carácter autónomo.

Excepción a lo expresado es el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, jurisdicción que reproduce los sistemas de control interno y externo de la Nación, regulados por la Ley n.º 70 de la Ciudad. Esta norma, con escasas diferencias, reitera los contenidos de la Ley nacional n.º 24156²⁶.

Tanto la Auditoría General (órgano de control externo) como la Sindicatura General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (órgano de control interno) se encuentran, asimismo, previstos en la Constitución de la Ciudad –en el Título Séptimo, Órganos de Control–, junto a la Procuración General, el Ente Único Regulador de los Servicios Públicos y la Defensoría del Pueblo porteños.

III.1. REFLEXIONES SOBRE LA AUDITORÍA GENERAL DE LA NACIÓN Y SU NATURALEZA JURÍDICA, DESPUÉS DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994

Entre los mecanismos de control legislativo sobre el Poder Ejecutivo Nacional, la Constitución Nacional le asigna al Congreso un importante cometido, expresado en el artículo 85, que, en su primer párrafo, dice: «*El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo*».

Al igual que el texto constitucional, la Ley n.º 24156, en su Título VII, utiliza el vocablo «control externo», que denota un control ejercido por un órgano que no pertenece a la institución que debe ser controlada.

²⁶ Respecto de la materia que es objeto de análisis en este trabajo, es del caso hacer mención de dos aspectos que sí constituyen diferencias significativas en el plano de las competencias del órgano de control externo nacional y el de la Ciudad de Buenos Aires. En efecto, la Auditoría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tiene dos atribuciones –conferidas por la propia Constitución de la Ciudad– de las que la Auditoría General de la Nación carece. Una es la legitimación procesal que le permite a la primera demandar judicialmente. Otra es la facultad de controlar la austeridad, racionalidad, transparencia y fiscalización en el financiamiento de las campañas electorales de los partidos políticos cuyos candidatos se presenten en comicios para la cobertura de cargos representativos en la Ciudad de Buenos Aires (sobre este tema puede verse: Martha ZILLI DE MIRANDA, «Acerca de la regulación y el financiamiento de las campañas electorales. Reflexiones sobre la Ley N.º 268 de la Ciudad de Buenos Aires», La Ley del 19/04/2001). La importancia del control económico-financiero y contable de los partidos políticos, dado su rol insoslayable en las democracias representativas, como así también que esos controles vengan impuestos positivamente por las normas constitucionales, ha sido lúcidamente advertido por la doctrina española (ver Yolanda GÓMEZ SÁNCHEZ, *El Tribunal de Cuentas. El control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pp. 225-258).

Corresponde destacar que la reforma del texto constitucional producida en el año 1994 fue posterior al dictado de la Ley n.º 24156 que creó y organizó la Auditoría General de la Nación como «ente de control externo del sector público nacional, dependiente del Congreso Nacional».

Mediante el ya mencionado artículo 85 se jerarquizó el control externo a nivel constitucional, pero también se suscitaron interpretaciones diversas vinculadas con el carácter que cabe atribuir a la Auditoría General de la Nación.

Cierta ambigüedad en la redacción de la norma constitucional condujo a plantearse: ¿se está frente al mismo órgano creado por la Ley n.º 24156, pero con rango constitucional?; ¿es la Auditoría un organismo consultivo, de asesoramiento técnico al Congreso, o éste es sólo un aspecto de sus competencias y tiene, además, competencias propias de control?

En respuesta a los interrogantes antes señalados, desde un sector de la doctrina se ha sostenido que el texto constitucional «constituyó la creación de un nuevo organismo, atento las diferencias sustanciales existentes con el creado por la Ley n.º 24156»²⁷.

Quienes así opinan afirman que la Constitución ha otorgado a la AGN dos atribuciones.

Una, la de ser el organismo que asista en materia técnica al Congreso en lo que de control se trata. Tal asistencia comprende todas aquellas materias que le sean requeridas por el Congreso en lo referente a su competencia de control específica, esencialmente establecida en el artículo 75 de la Constitución Nacional.

Ese requerimiento deviene obligatorio para el Poder Legislativo, ya que en el mismo texto constitucional se establece, en el párrafo segundo del artículo 85, que: «*El examen y opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la AGN*».

Dicha obligatoriedad parecería estar establecida tanto para el Congreso —por cuanto debe sustentar sus opiniones en estos dictámenes— como para la Auditoría, ya que le corresponde informar de esos dictámenes al Congreso.

Para esta postura doctrinaria, el último párrafo del artículo 85 —en el que se dispone que: «*Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trá-*

²⁷ Cfr. Viviana SEVILLE SALAS, «La Auditoría General de la Nación después de la reforma constitucional de 1994», La Ley, 1997-B-1304.

mite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de fondos públicos»— le confiere a la AGN competencias propias de control y, como tales, exclusivas (no compartidas con ningún otro organismo) y absolutas (dentro de su competencia puede hacer todo para ejercerla). Esto implica, como consecuencia, la inexistencia de relación jerárquica o de tutela —en lo que respecta a esta facultad de control— con el Congreso.

Desde otra posición, hay autores que consideran que, en el esquema normativo aplicable, el órgano de control externo es el Congreso Nacional y la AGN su asistente²⁸.

Este criterio parecería más próximo al de la Procuración del Tesoro de la Nación²⁹, que ha opinado que «la personería jurídica con que se ha dotado a la AGN, distinta del Estado Nacional (y no del Poder Legislativo, ya que éste carece de ella), y su autonomía económica, constituyen una “forma de organización” adoptada por el Estado para el cumplimiento de uno de sus fines específicos, el cual, en nuestro sistema constitucional, exige necesariamente su ubicación dentro del ámbito de actuación propio de uno de los tres poderes del Estado. La Constitución Nacional no sólo ha dispuesto que dicho ente funcione como un organismo de asistencia técnica del Congreso, sino que se ha encargado de aclarar expresamente que el control externo del sector público nacional es una atribución exclusiva del Congreso Nacional».³⁰

Profundizando el análisis sobre estos aspectos, el profesor Rodolfo Carlos BARRA, quien fuera Presidente de la Auditoría General de la Nación entre los años 1999 y 2002, concluye en que ésta es, a la vez, un órgano consultivo y de control³¹.

¿Cuál es el razonamiento que conduciría a esta conclusión?

La AGN tiene jerarquía de órgano constitucional de asistencia al Congreso de la Nación, por conducto de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas, a la que luego nos referiremos.

Destaca BARRA que la intervención de la Auditoría General, a los efectos de la acción de control del Congreso, con sustento en el artículo

²⁸ Cfr. Miriam Mabel IVANEGA, *op. cit.*, p. 156.

²⁹ La Procuración del Tesoro de la Nación, órgano desconcentrado del Poder Ejecutivo Nacional, con independencia técnica, entre otras funciones de relevancia como la representación del Estado en juicio en casos de reconocida trascendencia y la dirección del Cuerpo de Abogados del Estado, genera una importante jurisprudencia administrativa —que guarda uniformidad con la doctrina judicial, toda vez que se atiene a los criterios sentados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación— a través de los dictámenes, en los que se plasma su función de asesoramiento jurídico.

³⁰ Dictámenes, 230: 168.

³¹ Rodolfo Carlos BARRA, «El papel de los institutos centrales de control en los ordenamientos jurídicos: el modelo argentino», en *Control de la Administración Pública —administrativo, legislativo y judicial—*, Ediciones RAP, Buenos Aires, 2003, p. 509.

85 de la Constitución Nacional, «es obligatoria, aunque no vinculante». Es obligatoria porque así lo establece expresamente el mencionado párrafo segundo de dicha disposición.

En consecuencia, afirma el autor, «el Congreso, por limitación constitucional no podría emitir ninguna opinión, ni siquiera iniciar el procedimiento de examen de la actuación de la Administración Pública, sin la previa intervención de la AGN, que se convierte así en un órgano esencial en el procedimiento del control legislativo³².»

Pero la mentada intervención no es vinculante para el Congreso, pues aun cuando ello no se encuentra expresamente establecido en la Constitución, es de la naturaleza del sistema. Como sostiene BARRA: «El debate de los informes o dictámenes de la Auditoría, o, más exactamente, el debate sobre la actuación de la Administración, apoyados sobre el dictamen de auditoría, tiene naturaleza parlamentaria, es decir, es de contenido político, prudencial, cuya decisión, tanto en el seno de la Comisión Revisora de Cuentas, como en el pleno de ambas Cámaras del Congreso, se toma por mayoría³³».

En consecuencia, siendo al Congreso al que le corresponde la toma de decisión, en caso de tener una opinión divergente a la del dictamen de la Auditoría que ha de servirle de apoyo, podría rechazarlo o solicitar otro, mas no podría —a tenor de la autonomía funcional, a través de la cual la Constitución Nacional ha garantizado la independencia técnica de la AGN— instruir a ésta en lo que respecta al contenido y metodología del dictamen.

En esta línea de razonamiento, el profesor BARRA llega a la conclusión de que la Auditoría General de la Nación «es el órgano de control de las administraciones públicas por competencia propia, establecida de esa manera por la Constitución Nacional, pero tal control lo realiza no para generar efectos directos (salvo los meramente informativos) sobre los órganos y entes controlados, sino para asistir al Congreso en la tarea de control eminentemente político que éste debe cumplir con relación al todo el *sector público nacional*»³⁴.

³² *Ibidem*, p. 515.

³³ *Ibidem*, p. 516.

³⁴ *Ibidem*, p. 517. Sobre la naturaleza política del control que ejerce el Congreso y la diferente naturaleza de la actividad de control de la Auditoría General de la Nación, vale la pena remarcar que esta última «... reviste, sustancialmente considerada, naturaleza *administrativa* (técnica) y de carácter *consultivo*, aun cuando la inserción o ubicación institucional del referido órgano en el ámbito del Poder legislativo, permita suponer que reviste naturaleza política. Puede que las consecuencias de la actividad sean políticas, o —antes bien— que su razón de ser posea fundamentos de tal índole, pero ello no permite inferir que el contenido, *material o sustancialmente* considerado de la actividad de la Auditoría General participe de esa característica». Cfr. Eduardo MERTEHIKIAN, «Algunas consideraciones jurídicas acerca del control parlamentario del sector público nacional», en *Derecho Administrativo – Obra colectiva en homenaje al profesor Miguel S. Marienhoff, Abeledo - Perrot*, Buenos Aires, 1998, p. 419.

Por lo tanto, considera este autor, la AGN es un órgano de contralor y consultivo a la vez y cumple con ambos cometidos en cada informe de auditoría que aprueba el Colegio de Auditores.

En síntesis, como correlato de las diversas consideraciones vertidas en este punto, puede resumirse la naturaleza jurídica de la Auditoría General afirmando que se trata de un ente autárquico en el ámbito del Poder Legislativo, que asiste técnicamente al Congreso, con «autonomía funcional», en cuya virtud goza de personalidad jurídica propia que le permite llevar a cabo las funciones de control para las que fue creado y que se encuentra dotado de la necesaria «independencia técnica» para el adecuado cumplimiento de sus cometidos.

III.2. SU INTEGRACIÓN

El órgano de conducción de la AGN se compone de siete miembros: tres auditores generales designados por el Senado y otros tres por la Cámara de Diputados. Su mandato es por ocho años y se renuevan por mitades cada cuatro, pudiendo ser removidos por decisión de las Cámaras que los designaron, sólo en caso de inconducta grave o manifiesto incumplimiento de sus deberes.

El Presidente es designado a propuesta del partido político de la oposición con mayor número de legisladores en el Congreso, según el párrafo tercero del artículo 85 de la Constitución, y puede cambiar si se modifica la relación oficialismo-oposición.

No podrán ser designadas personas que se encuentren inhabilitadas, en estado de quiebra o concursadas civilmente, con procesos judiciales pendientes o que hayan sido condenadas en sede penal.

El artículo 125 fija las atribuciones y deberes de los auditores generales, quienes –reunidos en Colegio– toman las decisiones por mayoría.

III.3. SU RELACIÓN CON LA COMISIÓN PARLAMENTARIA MIXTA REVISORA DE CUENTAS

Esta Comisión se integra por seis senadores y seis diputados, cuyos mandatos duran hasta la próxima renovación de la Cámara a la que pertenezcan.

Para el desempeño de sus funciones, la Comisión debe, conforme al artículo 129 de la Ley n.º 24156:

- a) aprobar, conjuntamente con las Comisiones de Presupuesto y Hacienda de ambas Cámaras, el programa de acción anual de control externo a desarrollar por la Auditoría General de la Nación;

- b) analizar el proyecto de presupuesto anual de la AGN y remitirlo al Poder Ejecutivo para su incorporación en el presupuesto anual de la Nación;
- c) encomendar a la Auditoría General la realización de estudios, investigaciones y dictámenes especiales sobre materias de su competencia, fijando los plazos para su realización;
- d) requerir de la AGN toda la información que estime oportuna sobre las actividades realizadas por dicho ente;
- e) analizar los informes periódicos de cumplimiento del programa de trabajo aprobado, efectuar las observaciones que pueden merecer e indicar las modificaciones que estime conveniente introducir;
- f) analizar la memoria anual que la AGN deberá elevarle antes del 1.º de mayo de cada año.

Consecuencia de la autonomía funcional que le ha sido conferida a la Auditoría General es la imposibilidad de que el Congreso imparta instrucciones a ésta acerca de la metodología de control o al contenido de sus informes, lo que no obsta a que pueda rechazar los dictámenes producidos.

Entiendo que con este alcance debe ser interpretado el contenido del artículo 127 de la Ley n.º 24156, por el que se pone en cabeza de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas el control de las actividades de la AGN.

III.4. COMPETENCIA. SUJETOS ALCANZADOS POR LA COMPETENCIA DE LA AGN

El artículo 85 de la Constitución Nacional le asigna al Congreso el control externo del sector público nacional y, respecto de la AGN, dispone que ella tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la Administración Pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue.

La Ley n.º 24156 detalla esta competencia y señala que le compete a la AGN «el control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal y de gestión, así como el dictamen de los estados contables financieros de la Administración central, organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado, entes reguladores de servicios públicos...», conforme a la amplia definición de sector público nacional que emplea el artículo 8.º de la Ley n.º 24156.

La competencia de la AGN alcanza, asimismo, a «... los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos».

También ejerce el control externo posterior del Congreso de la Nación y del Poder Judicial. En este último caso –para asegurar la independencia del Poder Judicial–, mediante convenio en el que la Corte Suprema de Justicia de la Nación dispone la modalidad y alcances de la actividad de control.

Por lo demás, la Ley n.º 24156 excluye de la intervención de la AGN al control de la gestión de los funcionarios (Presidente, Ministros, etc.) susceptibles de juicio político por el Congreso. En estos casos, el control queda exclusivamente a cargo de este último.

Como ya se ha señalado, también la AGN «intervendrá necesariamente» –lo que remarca el carácter obligatorio de su asesoramiento al Congreso– en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos. La trascendencia de este control justifica su análisis por separado, antes de culminar el tratamiento del tema.

Antes de pasar a la enumeración legal de las funciones a través de las cuales se concretan las competencias de control externo y posterior que desarrolla la Auditoría General de la Nación, resta agregar que ésta no ejerce función jurisdiccional alguna, a diferencia de las que se mantienen en el sistema de control de los Tribunales de Cuentas provinciales³⁵.

III.5. LAS FUNCIONES DE LA AGN, ESTABLECIDAS EN LOS ARTÍCULOS 118 Y 119 DE LA LEY N.º 24156

Según el artículo 118:

- a) *«Fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias en relación con la utilización de los recursos del Estado, una vez dictados los actos correspondientes».*

³⁵ Cabe destacar que las mencionadas funciones jurisdiccionales se ejercen exclusivamente en el ámbito administrativo, fuera de la jurisdicción judicial. En este sentido, pueden resultar ilustrativas algunas citas de sentencias de Cortes provinciales recopiladas por Miriam M. IVANECA (*op. cit.* pp. 152-153). Así, ha dicho el Superior Tribunal de Justicia de Formosa que «no actúa como alzada ante un recurso contra actos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas –en cuyo supuesto éste en cuanto inferior, no podría ser parte– sino como órgano jurisdiccional de competencia plena y originaria, en razón de que no obstante sus funciones jurisdiccionales administrativas, el Tribunal de Cuentas no integra el Poder Judicial, ni depende de él» (STJF, causa «Ortiz Ariano, Alfredo c/ Honorable Tribunal de Cuentas s/ Acción contencioso-administrativa», interlocutorio del 11/03/1999). A su vez, se ha sostenido que: «El Tribunal de Cuentas no sustituye ni suplanta a los tribunales de justicia, ya que su función jurisdiccional tiene un ámbito de aplicación y alcance bien concretos en la esfera administrativa. La jurisdicción del Tribunal de Cuentas está en el mismo rango que la civil o penal, pero sus fallos y sanciones son de distinto alcance y naturaleza. El Tribunal de Cuentas no tiene carácter judicial, sino que sólo por su jurisdicción puede constituir un tribunal de justicia administrativa» (Superior Tribunal de Jujuy, causa «De Aparici, Ricardo s/ Recurso de Inconstitucionalidad», fallo plenario del 17/11/1993).

- b) *«Realizar auditorías financieras, de legalidad, de gestión, exámenes especiales de las jurisdicciones y de las entidades bajo su control, así como las evaluaciones de programas, proyectos y operaciones...».*
- c) *«Auditar, por sí o mediante profesionales independientes de auditoría, a unidades ejecutoras de programas y proyectos financiados por los organismos internacionales de crédito conforme con los acuerdos que, a estos efectos, se llegue entre la Nación Argentina y dichos organismos».*
- d) *«Examinar y emitir dictámenes sobre los estados contables financieros de los organismos de la administración nacional, preparados al cierre de cada ejercicio».*
- e) *«Controlar la aplicación de los recursos provenientes de las operaciones de crédito público y efectuar los exámenes especiales que sean necesarios para formarse opinión sobre la situación de este endeudamiento...».*
- f) *«Auditar y emitir dictamen sobre los estados contables financieros del Banco Central de la República Argentina, independientemente de cualquier auditoría externa que pueda ser contratada por aquélla».*
- g) *«Realizar exámenes especiales de actos y contratos de significación económica, por sí o por indicación de las Cámaras del Congreso o de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas».*
- h) *«Auditar y emitir opinión sobre la memoria y los estados contables financieros, así como del grado de cumplimiento de los planes de acción y presupuesto de las empresas y sociedades del Estado».*
- i) *«Fijar los requisitos de idoneidad que deberán reunir los profesionales independientes de auditoría referidos en este artículo y las normas técnicas a las que deberá ajustarse el trabajo de éstos».*
- j) *«Verificar que los órganos de la Administración mantengan el registro patrimonial de sus funcionarios públicos...».*

Según el artículo 119: Para el desempeño de sus funciones, la AGN puede:

- a) *«Realizar todo acto, contrato u operación que se relacione con su competencia».*
- b) *«Exigir la colaboración de todas las entidades del sector público, las que estarán obligadas a suministrar los datos, documentos, antecedentes e informes relacionados con el ejercicio de sus funciones».*
- c) *«Promover las investigaciones de contenido patrimonial en los casos que corresponda, comunicando sus conclusiones a la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas a los fines del inciso f) de este artículo».*

Además, deberá:

- d) «Formular los criterios de control y auditoría y establecer las normas de auditoría externa a ser utilizadas por la entidad. Tales criterios y las normas derivadas deberán atender a un modelo de control y auditoría externa integrada que abarque los aspectos financieros, de legalidad y de economía, de eficiencia y eficacia»³⁶.
- e) «Presentar a la Comisión mencionada, antes del 1 de mayo la memoria de su actuación».
- f) «Dar a publicidad todo el material señalado en el inciso anterior con excepción de aquel que, por decisión de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas, deba permanecer reservado».

III.6. LA PARTICIPACIÓN DE LA AUDITORÍA GENERAL DE LA NACIÓN EN LA APROBACIÓN O RECHAZO DE LA CUENTA DE INVERSIÓN

Como ya ha sido apuntado, según el párrafo cuarto *in fine* del artículo 85 de la Constitución Nacional, la AGN debe intervenir necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos.

Ésta resulta ser una clara manifestación de la actuación de la Auditoría General como órgano de asistencia técnica y se relaciona con el segundo párrafo del mismo artículo, en el sentido de la obligación del Poder Legislativo de sustentar sus exámenes y opiniones sobre el desempeño de la Administración Pública en los dictámenes de la AGN.

Ello, pues, si bien la aprobación de la cuenta de inversión es una competencia exclusiva dada al Congreso por el artículo 75, inciso 8.º, de la Constitución Nacional, éste no puede cumplir con aquélla sin el sustento técnico de la Auditoría.

Esta intervención de la AGN es esencial, toda vez que la denominada «cuenta de inversión» es la expresión gráfica de la gestión en la recaudación de los recursos, calculados por el presupuesto, y de su gasto, según la autorización presupuestaria.

Existe una íntima relación entre el presupuesto y la «cuenta de inversión» pues, de acuerdo con el imperativo constitucional, es el Congreso el encargado de examinar lo que ha sido autorizado en cada crédito presupuestario y lo que se ha comprometido y pagado efectivamente con cargo a esos créditos.

³⁶ En cumplimiento de esta competencia, entre otras, ha dictado las resoluciones 145/93 (Normas de Auditoría Externa) y 129/94 (Manual para la fiscalización de empresas y sociedades del Estado).

En el ordenamiento financiero vigente, el artículo 95 de la Ley n.º 24156 –que no ha sido reglamentado– dice que la cuenta de inversión debe ser presentada anualmente al Congreso Nacional antes del 30 de junio del año siguiente al que corresponda tal documento.

La norma establece los contenidos mínimos que deberá contener la cuenta de inversión y de ciertos comentarios que, asimismo, deberá incluir destinados a revelar aspectos atinentes al mérito y a la evaluación de la ejecución del presupuesto del ejercicio al que la cuenta de inversión concierne.

En suma, mediante este control, comprensivo de la regularidad, eficiencia y eficacia de la gestión presupuestaria, el Congreso puede verificar si ésta ha sido concretada por el gobierno de conformidad con los criterios plasmados en la ley de presupuesto por el órgano legislativo.

IV. REFLEXIONES FINALES

Con relación específica al primer tipo de los controles analizados, considero oportuno expresar que el ejercicio del control interno podría ver consolidado su alcance de producirse ciertas modificaciones que, en el contexto de un balance necesario de los resultados de la aplicación del actual sistema, en mi opinión, se imponen.

En efecto, a través de la experiencia recogida a lo largo de los diez años de vigencia de la Ley n.º 24156, pueden apreciarse aspectos que son perfectibles con relación a la eficacia del sistema que se estima tuvo en mira el legislador con su creación.

Así, se requeriría revisar situaciones que impiden el mejoramiento sustancial del actual esquema, arbitrándose reformas que permitan consolidar las bases orgánicas de la función de control interno. Algunas de ellas pueden sintetizarse del siguiente modo:

- Obligación de los controlados de pronunciarse en forma expresa y fundada, dentro de un determinado plazo, sobre las recomendaciones que la SIGEN formule. Esta innovación no convierte en vinculantes a aquéllas, pero sí constriñe a darles tratamiento, a diferencia de lo que sucede en la actualidad. En este aspecto, conviene remarcar que las evaluaciones del Sistema de Control Interno que anualmente efectúa la SIGEN respecto de cada una de las jurisdicciones y entidades fiscalizadas han permitido constatar la existencia de deficiencias de larga data que no han merecido atención alguna por parte de los responsables, al no haberse adoptado las medidas correctivas para superarlas. La existencia

de estas recomendaciones crónicas torna estéril el control, sin lograr la generación de conductas tendentes a revertir el accionar observado.

- Potestad de la SIGEN de ordenar la iniciación de actuaciones sumariales –cuya resolución se mantenga en el Poder Ejecutivo Nacional– en las jurisdicciones y entidades sujetas a su fiscalización cuando de la recomendación surja la existencia de irregularidades administrativas. Esta posibilidad no le asiste en la actualidad a la SIGEN, motivo por el cual, en no pocas oportunidades, esas irregularidades que el órgano de control detecta y señala no se investigan y quedan, por ende, impunes.
- Acceso al cargo de Auditor Interno por concurso de antecedentes y oposición, con previo acuerdo del Síndico General de la Nación para la designación, y estabilidad en la función por cinco años, con el fin de afianzar la independencia de criterio en el desempeño de su labor por parte de estos funcionarios y asegurar la idoneidad necesaria para la actividad. No pueden desconocerse las graves falencias que en ambos aspectos a menudo se presentan en el ejercicio del control interno por parte de los titulares de las UAI, motivadas en algunos casos por la designación en esos cargos de profesionales con conocimientos y experiencia insuficientes o, en otros, por la falta de independencia de criterio, reducida a su mínima expresión por la inestabilidad en el cargo, a partir de la remoción incausada que el Decreto n.º 971/93 confiere a las máximas autoridades de jurisdicciones y entidades, de las que los Auditores Internos dependen jerárquicamente. En rigor de verdad, a efectos de posibilitar el cumplimiento pleno de los cometidos esenciales de control preventivo, de orientación y coordinación del sistema de control interno, resultaría conducente que las Unidades de Auditoría Interna pasaran a depender jerárquicamente del Órgano Rector de dicho sistema³⁷.
- Por último –sin que esta propuesta pretenda agotar el espectro de las reformas necesarias con el fin de perfeccionar el sistema de

³⁷ Sobre la importancia de un funcionariado profesional y apolítico, a salvo del temor de perder sus empleos por los cambios políticos, como factor relevante a considerar en las reformas necesarias para combatir la corrupción, sostiene Susan ROSE-ACKERMAN (*La Corrupción y los Gobiernos. Causas, consecuencias y reformas*, Siglo Veintiuno de Argentina Editores, Madrid, 2001, pp. 96 y ss.), entre otras cuestiones, que: «Tradicionalmente, un funcionario profesional es políticamente neutral, tiene seguridad en su puesto de trabajo, se le paga un sueldo decente, es reclutado y promovido en base al mérito y no tiene propiedades ni intereses comerciales que entren en conflicto con el cumplimiento honrado de sus obligaciones (...) Algunos reformadores actuales cuestionan aspectos de este modelo tradicional, pero, a pesar de ello, apoyan el principio de que los funcionarios no deben ser nombrados y dimitidos por razones políticas (Reid y Scott 1994; Scott 1996)».

control interno vigente—, para brindar un adecuado resguardo a los intereses del Estado sería, asimismo, conveniente, así como se han establecido intervenciones técnicas preventivas a cargo de la SIGEN, introducir, respecto de las contrataciones administrativas, el requerimiento de su dictamen previo de regularidad normativa y contable —de efectos *no vinculantes*— cuando el monto exceda el fijado para la adjudicación directa.

Vinculado a la oportunidad de las reformas planteadas, vale la pena considerar que las normas internacionales en materia de control, adoptadas por países con alto grado de desarrollo socioeconómico para el sector público nacional, no llevan de rondón a asegurar un éxito semejante por su sola extrapolación e inserción en nuestra organización administrativa nacional. Aun compartiendo, en su esencia, las modernas técnicas de control en la materia y, por lo tanto, los principios expuestos en la Ley n.º 24156, que son su consecuencia, el modelo de control debería ser adaptado, manteniendo esos principios generales, a nuestra realidad económica, social, cultural y, por supuesto, emergencial.

Para finalizar, el control no existe como un fin en sí mismo, sino que se orienta a un objetivo final mucho más importante, que justifica su existencia: esto es, que la administración del patrimonio del Estado se lleve a cabo con estricta sujeción a la juridicidad, de modo transparente y con eficacia, eficiencia y economía en beneficio de toda la comunidad, que es, en definitiva, la destinataria de esa actividad.

En lo que se refiere a la transparencia, la profundización de los recaudos conducentes a su debido resguardo en la gestión de la hacienda pública sólo habrá de lograrse en el marco del adecuado respeto al liminar principio republicano de la ética en el ejercicio de la función pública.

Como afirma ROSE-ACKERMAN, la corrupción es el uso incorrecto del poder público para obtener beneficios privados, y el modo de combatirla es aumentar la eficacia, honestidad y legitimidad general del Estado³⁸.

Creo que un paso en ese sentido —con similar finalidad a la que inspiró al constituyente de 1994 a ordenar el dictado de una Ley de Ética Pública para el ejercicio de la función, así como a las autoridades de los Poderes Ejecutivo y Legislativo a la firma y ratificación de la Convención Interamericana contra la Corrupción, entre otras normas orientadas a la satisfacción del apuntado fin— sería erigir con rango normativo, como cuarto criterio fundamental de los sistemas de control interno y externo del sector público nacional de la Ley n.º 24156, junto a los actualmente previstos de economía, eficiencia y eficacia, el de la ética.

³⁸ Susan, ROSE-ACKERMAN, *op. cit.*, pp. 5 y 125.

En este orden de ideas, hago más las palabras del ex Síndico General de la Nación, Dr. Julio R. Comadira, al decir que «juridicidad y ética son la savia que corre por las arterias del control, y, sin ellas, éste, en un Estado de Derecho, no sólo se vacía de contenido, sino que, además, envenena a la República. Eficacia y eficiencia sin aquéllas es puro empirismo utilitario, mal consejero a la hora de rescatar los valores perdidos por el país»³⁹.

³⁹ En la ya referida presentación de las Normas de Auditoría Interna Gubernamental, publicada en página web de la Sindicatura General de la Nación. Sobre la ética pública, ver, asimismo, Julio R. COMADIRA, *La regulación jurídica de la ética pública*, Revista de Derecho Público, Rubinzal-Culzoni Editores, Bs. As., 2002, pp. 595 y ss.