

**UNIVERSIDAD FASTA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES**

**“Modelo de Control Externo en el Sector Público Nacional”**

**Por: María José Cermelo**

**Tutor: Dr. Marcelo Fernández**

**Departamento de Metodología de la Investigación: Lic. Amelia Ramirez**

**Carrera de Abogacía**

**Cátedra de Derecho Tributario y Financiero**

**Octubre 2007**

**018759**



COJA 18

## INDICE

### INDICE

### ABSTRACT

### I.- INTRODUCCION

### II.- DESARROLLO

#### II.1. ¿Qué es el control?

II.1.1. Concepto

II.1.2. Clasificación y contenido

II.1.3. Figuras del control

II.1.4 Organismos de control

#### II.2.¿Qué es la auditoria?

II.2.1.Concepto

II.2.2. Tipos de auditoria

II.2.3. Normas de auditoria

#### II.3. Control, gestión y auditoria

II.3.1. Relación

II.3.2. Las tres "E"

II.3.3 La independencia del auditor y los organismos de control

II.3.3.1. Concepto

II.3.3.2. Garantía de independencia

#### II.4 El control externo en la República Argentina

II.4.1. El control externo en el sector público nacional

II.4.1.1. El modelo de control externo anterior a la reforma de 1992

II.4.1.1.1. La Contaduría General de la Nación

II.4.1.1.2. El Tribunal de Cuentas de la Nación

II.4.1.1.3. La Sindicatura General de Empresas Públicas

II.4.1.1.4. Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración

II.4.1.2. La reforma de la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional

II.4.1.2.1. Auditoria General de la Nación. Características

II.4.1.2.2. Conformación de la auditoria General de la Nación

II.4.1.2.3. Status constitucional

II.4.1.2.4. Materia de competencia

II.4.1.2.5. Sujetos alcanzados por el control externo

II.4.1.2.6. Relación con el Congreso de la Nación

II.4.1.2.6.1. Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas

II.4.1.3 Régimen de responsabilidad en la Ley 24.156

II.4.2. El control externo en el sector público provincial

II.4.2.1 El control externo en la Provincia de Buenos Aires

**II.5. Análisis comparativo del modelo de control externo en países latinoamericanos**

II.5.1 Ejemplos de sistemas de control externo

II.5.1.1. República Oriental del Uruguay

II.5.1.2. República Federativa de Brasil

II.5.1.3. República de Chile

II.5.1.4. Méjico

II.5.1.5. República de Bolivia

**III.- CONCLUSION**

**IV.- BIBLIOGRAFIA**

## ABSTRACT

El control público constituye una institución fundamental del Estado democrático de derecho. Dentro de éste, el ejercicio del poder público está a cargo de diferentes órganos que constituyen la estructura fundamental del Estado y que se controlan entre sí, de acuerdo al sistema de pesos y contrapesos establecido por la Constitución Nacional.

En las últimas décadas el concepto y la orientación del control de la hacienda pública ha sufrido un cambio, destinado a aplicar un sistema de carácter técnico más que político.

En nuestro país, en el año 1992 se produce la reforma de la Administración Financiera por medio de la sanción de la ley 24.156, "Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional". Ella estableció los sistemas de control interno y el control exterior, revalorizando el control de gestión como herramienta necesaria para que el funcionario público pueda orientar sus acciones hacia la consecución de los objetivos públicos puestos a su cargo, diferenciando las competencias del Poder Ejecutivo y del Poder Legislativo y de la rendición de cuentas obligatoria en todo estado de derecho.

La mencionada ley, significó una reforma integral de la administración financiera y del control de la hacienda pública, y la derogación de la Ley de Contabilidad, decr.ley 23.354/56. El cambio normativo, pretendió instalar la cultura presupuestaria y reorganizar a la Administración Pública Nacional sobre la base de condiciones de eficacia, eficiencia y economía. Es por ello que cabe preguntarse cómo es el sistema de control externo del sector público nacional instaurado por la ley 24.156.

## I.- INTRODUCCION

En los sistemas republicanos y democráticos de gobierno el control es imprescindible para el mantenimiento de los requisitos de independencia de poderes y de la rendición de cuentas de los funcionarios públicos.

Esa necesidad de control se fundamenta en que el Estado maneja fondos que no son propios, es decir, que pertenecen a la sociedad, quien le delega la potestad de recaudarlos y administrarlos con el fin de proveer bienes y servicios públicos a la comunidad en su conjunto.

El control público constituye una institución fundamental del Estado democrático de derecho y adquiere su total dimensión y sentido dentro de un régimen de libertades, donde el ejercicio del poder público está a cargo de diferentes órganos que constituyen la estructura fundamental del Estado y que se controlan entre sí, de acuerdo al sistema de pesos y contrapesos establecido por la Constitución Nacional.

En las últimas décadas se ha advertido un cambio en concepto y orientación del control de la hacienda pública, destinado a aplicar un sistema de carácter técnico más que político.

En el derecho comparado no hay uniformidad de regímenes en materia de control público presentándose sistemas que contemplan, en su normativa, organismos de control interno y externo que ejercen control previo o posterior, algunos de los cuales se encuentran dotados de atribuciones para deslindar la responsabilidad patrimonial de los funcionarios, mientras que otros carecen de todo tipo de facultades en ese sentido.

Se han identificado tres modelos básicos: el modelo francés de la Cour de Comptes, creado por Napoleón en 1807, que integra la Administración Pública; el sistema italiano de la Corte di Conti con funciones jurisdiccionales., independiente de los Poderes Ejecutivo y legislativo, y el modelo anglo norteamericano, Auditorías y Contralorías Generales que dependen de las Cámaras Legislativas.

En nuestro país, la ley 24.156 estableció los sistemas de control interno y el control exterior, revalorizando el control de gestión como herramienta necesaria para que el funcionario público pueda orientar sus acciones hacia la

consecución de los objetivos públicos puestos a su cargo, diferenciando las competencias del Poder Ejecutivo y del Poder Legislativo y de la rendición de cuentas obligatoria en todo estado de derecho.

La mencionada ley, significó una reforma integral de la administración financiera y del control de la hacienda pública, y derogó Ley de Contabilidad, decr.ley 23.356. El cambio normativo, pretendió instalar la cultura presupuestaria y reorganizar a la Administración Pública Nacional sobre la base de condiciones de eficacia, eficiencia y economía.

Todas las reformas estructurales y la incorporación de los nuevos sistemas de administración se presentan como una respuesta a una creciente demanda de la sociedad, cual es la de su derecho a exigir de los funcionarios públicos el uso adecuado de los recursos y bienes a ellos confiados, es por eso que en mi opinión merece el esfuerzo la investigación del sistema de control externo del sector público nacional instaurado por la ley 24.156.

Frente al interrogante, a saber, ¿Cómo es el sistema de control externo en el sector público nacional?, he planteado en el presente trabajo los siguientes objetivos:

- GENERAL: Analizar el funcionamiento del sistema de control externo del sector público nacional instaurado por la ley 24.156.

- ESPECIFICOS:

a) Descripción del funcionamiento del sistema de control externo del sector público nacional.

b) Análisis comparativo entre el modelo vigente de control externo (ley 24.156 y Constitución nacional reformada) y el anterior (decr.ley 23.354/56).

c) Análisis del sistema del control del sector público nacional como modelo integral e integrado.

d) Efectuar un análisis comparativo entre el sistema de control externo del sector público nacional argentino y el de otros países latinoamericanos.

## II.- DESARROLLO

### II.1 ¿Qué es el control?

#### II.1.1 Concepto

La Real Academia Española en la edición vigésima segunda de su diccionario define a la palabra control con varias acepciones, de las cuales sólo se tomarán para el presente trabajo las vinculadas con el tema específico a desarrollar. Así se define al control como:

- a) inspección, comprobación, fiscalización, intervención (del francés "contrôle").
- b) dominio, mando, preponderancia.<sup>1</sup>

El doctor MATOCC<sup>2</sup> señala lo que debe considerarse como control de hacienda pública cuando dice que "la determinación de los actos a realizar y la previsión de los hechos a ocurrir, como así también el conocimiento simultáneo de los hechos y actos ocurridos y su posterior juzgamiento encaminado a conocer las causas determinantes y las repercusiones emergentes, integran el campo de lo que debe entenderse por control de hacienda pública".

El control es una institución básica del Estado porque administra recursos de la sociedad que le delega la potestad de recaudarlos y de utilizarlos con el fin de proveer bienes y servicios que satisfagan las necesidades públicas. Se genera en consecuencia la obligación de informar respecto de la utilización de los recursos percibidos de la sociedad. Con tal fin surge un conjunto de atribuciones y facultades que origina la obligación de rendir cuentas, y por ello es que el control público debe asegurar la debida utilización de los recursos en el marco de las políticas públicas. Por lo tanto debe instrumentarse como un sistema eficiente para lograr ese objetivo.<sup>3</sup>

El control, en definitiva, consiste en determinar si los resultados, si los efectos de la acción ejecutada, son la consecuencia deseada de lo planeado y organizado y de lo dirigido y coordinado. Dependiendo de si son iguales, superiores o inferiores a lo planificado en cada etapa, habrá que resolver si

---

<sup>1</sup> www.rae.es

<sup>2</sup> MATOCC, Eugenio A., Tratado de contabilidad pública, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1962, pág. 21.

<sup>3</sup> Cfr. LE PERA, Alfredo; Estudio de la Administración Financiera Pública; Ediciones Cooperativas; 2007; pág. 319.

corresponde rectificar el rumbo, tomar medidas correctivas o reafirmar lo hecho hasta el momento.

En toda organización administrativa debe existir un sistema de controles o de medios de fiscalización de la administración y de aquellos que tratan con ella. De esta forma "se tiende a construir un conjunto de garantías de legitimidad y de oportunidad en la actividad administrativa, a la vez que a lograr la eficiencia y la moralidad dentro de la Administración".<sup>4</sup>

FIORINI<sup>5</sup> enseña que el control es aquella "actividad que garantiza dentro de la organización administrativa la correcta realización de su función", identificándolo en el "dato de comprobar el efectivo cumplimiento de la administración por medio de la prevención, el ajuste y la rectificación".

Con esta caracterización, se afirma que "la Administración contemporánea, y en general la función administrativa del Estado de derecho actual, requiere un conjunto de instrumentos de fiscalización o control del superior al inferior jerárquico, e incluso a veces del inferior al superior o de un órgano a otro del mismo nivel."<sup>6</sup>

Prescindiendo del enfoque desde el cual se analice su significado y alcance, el control encuentra sustento en los principios de separación de poderes y legalidad.

A partir de un concepto amplio, el control es "el vehículo a través del cual se hacen efectivas las limitaciones del poder".<sup>7</sup>

También fue identificado con la verificación crítica de conformidad o disconformidad con cierto padrón y la valuación de las respectivas causas y consecuencias, con eventual revisión o ajuste de los programas o de los objetivos de la acción controlada. No hay control sin un análisis y una valuación crítica, que podrán o no determinar una revisión o adaptación de la actividad controlada (objeto de control).<sup>8</sup>

---

<sup>4</sup> MARIENHOFF, Miguel, Tratado de Derecho Administrativo, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Tomo I, pág. 112.

<sup>5</sup> FIORINI, Bartolomé, Derecho Administrativo, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, t. II, citado en IVANEGA, Miriam, Mecanismos de control público y argumentaciones de responsabilidad, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, pág. 66.

<sup>6</sup> LINARES, Juan F., Derecho Administrativo, Astrea, Buenos Aires, 1986, pág. 317.

<sup>7</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam, Mecanismos de control público y argumentaciones de responsabilidad, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, pág. 66.

<sup>8</sup> SOUSA, Franco A., El control de la Administración Pública en Portugal, en Revista "OLACEFS" VI, 1994, n° 6, citado en IVANEGA, Miriam, Ob.Cit, pág. 66.

Bajo otro criterio general y amplio, se lo considera tanto dominio o poder, como sistema social global de vigilancia y sanción orientado a asegurar la conformidad de la conducta de los agentes a las normas indicadas (concepto éste derivado de la sociología jurídica norteamericana).<sup>9</sup>

Ese sentido apunta a la vigilancia, verificación de conformidad y desviación, y corresponde al concepto francés de *contrôle (rôle-contre-rôle)*, mientras que el control cuyo significado hace referencia mayormente a dominar, dirigir, reprimir (*self control, birth control*) remite a la noción inglesa.

El derecho alemán, por ejemplo, incluye en el control –Haushatskontrole– dos etapas: una en la que se comparan y examinan las cuentas, y otra en la que se observa, vigila y juzga.

La postura que limita el control a la comprobación de una conducta o actividad, de acuerdo con parámetros previamente fijados, deja la sanción para una etapa posterior, englobándola en el concepto de responsabilidad. Los que apoyan este criterio consideran que el resultado del control puede producir la imposición de sanciones o la exigencia de responsabilidades, pero que estas consecuencias no forman parte de aquél, sino que constituyen un elemento separable.<sup>10</sup>

Debe considerarse también que la necesidad de control se encuentra ligada a la presencia de recursos escasos; el grado de discrecionalidad en el proceso de toma de decisiones; y la existencia de diferentes objetivos, necesidades y motivaciones entre los integrantes de una organización, así como de la propia estructura organizativa.

El análisis del control como la quinta y última etapa de la actividad o proceso administrativo llevó a asimilarlo con la comparación de los resultados alcanzados con los previstos originalmente, implicando además el análisis de las causas de las desviaciones, con la posibilidad de introducir o aconsejar la adopción de medidas correctoras.

Sin embargo, la evolución que se produjo sobre el control y sus técnicas llevó a replantear su posición tradicional dentro de dicho proceso, al considerarse que éste no puede ser concebido en la última ubicación dado que

---

<sup>9</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam, Ob. Cit., pág. 66.

<sup>10</sup> LOZANO MIRALLES, Jorge, Control, auditoría y fiscalización, Revista Auditoría Pública, Gasteiz, 1995, n° 3, citado en IVANEGA, Miriam, Ob. Cit., pág. 67.

se ha integrado a los elementos de organización y funcionamiento hasta constituir una unidad.<sup>11</sup>

Existe acuerdo en que el control no puede constituir una parte o sector independiente o escindible de una organización, ya que debe estar presente y aplicarse en cada una de las asignadas a aquella.

En las últimas décadas se ha tendido a reconocer dos cuestiones vinculadas con el control.

En primer lugar, éste debe tender, fundamentalmente, a asegurar que las actividades de un ente público se lleven a cabo de la forma no sólo debida, sino además deseada, y que contribuyan a la consecución de los objetivos globales.

En segundo término, se concibe que de una perspectiva racional, en la cual el control debe realizarse a través de mecanismos formales, se ha pasado a una macrosocial, donde aquél es el resultado de un entorno social y cultural.

El control no representa una finalidad en si mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro.

El significado del control se identifica con el de fiscalización. Axial lo hace Renato ALESSI, quien alude a la función fiscalizadora como aquella que "tiende a asegurar que los órganos activos obren con sujeción a las leyes y según la efectiva conveniencia en relación con el correcto interés público"<sup>12</sup>. Bajo ese sentido, puede existir fiscalización sobre los funcionarios, que tienda a la aplicación de sanciones administrativas, como sobre los actos emanados o en emanación, con el fin de comprobar su legitimidad u oportunidad.

Mencionar apropiadamente a la fiscalización es referirse a un instrumento adicional al servicio del control parlamentario, que por supuesto es más amplio, de tal forma que constituiría el mecanismo llevado a cargo por los órganos de control externo.

---

<sup>11</sup> IVANEGA, Miriam, Ob. Cit., pág. 68.

## II.1.2. Clasificación y contenido del control.

a) *Control administrativo, legislativo y judicial*, atendiendo a la competencia atribuida a los tres poderes constitucionales. Esta clasificación tiene su basamento en los preceptos constitucionales que, al plasmar la división de poderes asignan a órganos diferenciados e independientes la realización de las distintas funciones estatales, evitando su concentración e implantando un sistema de relaciones y controles entre ellos.

b) *Control previo, preventivo y posterior*, según se realice antes o después de que un acto administrativo adquiera eficacia.

Así la función fiscalizadora es preventiva si es anterior a la adopción de la medida o a su ejecución. El control represivo o sucesivo implica intervenir después de la medida, traduciéndose en la anulación de la medida considerada ilegítima.

Asimismo el control preventivo tiende a impedir el acto irregular – o sus efectos – mientras que el represivo procura impedir que dictado dicho acto quede firme o produzca sus efectos.

Se ha señalado que el control *previo* contempla los casos de intervención del organismo de control externo, realizados con anterioridad a la emisión del acto administrativo, mientras que el control preventivo, tiende al control realizado sobre los actos ya dictados y donde la actuación de aquellos organismos precede a la ejecución de los mismos. De esta forma, surge del control previo una proposición o sugerencia que puede o no ser implementada por el requirente, salvo en los casos en que los órganos de control se pronuncien con alcance de doctrina legal obligatoria; mientras que el pronunciamiento, consecuencia del control preventivo sobre un acto, es obligatorio, atento que la observación del mismo suspende su eficacia, y la resolución positiva habilita la ejecución del acto administrativo.<sup>13</sup>

La declaración de Lima del INTOSAI<sup>14</sup> definió al control *previo* como aquel que se lleva a cabo antes de la realización de las operaciones financieras

<sup>12</sup> ALESSI, Renato, *Instituciones de Derecho Administrativo*, Bosch, Barcelona, 1970, T. I, pág. 131.

<sup>13</sup> GOULOU, Patricia y GONZALEZ NAVARRO, Ramiro, "Control Previo. Naturaleza y alcance.

Vinculación con las funciones jurisdiccionales", en revista "El control público", La Pampa, n° 98, pág. 45 a 52 citado en IVANEGA, Miriam Mabel, ob. Cit, pág. 70.

<sup>14</sup> INTOSAI es la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

o administrativas. Puede ser ejercido tanto por una Entidad Fiscalizadora Superior como por otras instituciones de control.<sup>15</sup>

El control *posterior* es aquel que se ejercita luego que los actos se han ejecutado. Las críticas de las que ha sido objeto se centran en considerar que cuando los órganos sólo efectúan control posterior, el mismo llega tarde, ya que solamente sirve para juzgar la responsabilidad de los funcionarios públicos intervinientes, en cambio sería conveniente que los organismos tengan un control preventivo, en forma efectiva, es decir, con facultades de carácter paralizante del acto que se va a instrumentar, porque no tiene sentido tener un control posterior cuando ya el acto se ejecutó y se produjo perjuicio a la comunidad y al interés público.

c) *Auto-control o hetero-control*, según sea ejercido por el propio autor del acto o por una entidad u órgano extraño a él.

d) *Control integrado o no integrado* (parcial), dependiendo de que se ejerce en interacción y articulación permanente con la función de planeamiento y ejecución, o esté desarticulado de ella.

e) *Control autorizativo* (a priori), *sancionatorio* (a posteriori, con la finalidad de aplicación de sanciones o de la efectivación de responsabilidad), o *sencillamente crítico* (a posteriori).

f) *Control administrativo* (de legalidad y regularidad administrativa), *financiero* (de legalidad y regularidad), *técnico, de gestión, de personal, etc.*, (según la naturaleza, el objeto y criterios predominantes).

g) *Control de procedimiento y de revisión*. Mediante el primero se busca verificar si la acción a cumplir, o que se está cumpliendo, o que ya fuera cumplida, se ajusta a determinados parámetros que, como fundamentos o metas, inciden sobre lo controlado como elemento de comparación valorativamente considerado positivo. Es un tipo de control inseparable del proceso administrativo, previo a la toma de decisión, concomitante con su gestación, que no está dirigido especialmente a controlar, pero que sin duda, controla. El control de revisión es posterior a la emisión del acto, e implica su impugnación por parte del administrado afectado, en el ámbito administrativo o judicial.

---

<sup>15</sup> Artículo 2°.

h) *Control jerárquico y control de tutela* (o administrativo). En el primero la voluntad del órgano central se manifiesta mediante la instrucción de servicio, mientras que en el segundo (que se ejerce respecto a las entidades descentralizadas) ello no corresponde, en virtud de la descentralización. También el control jerárquico puede ser de oportunidad o de legitimidad, en tanto que el de tutela se ejerce por ilegitimidad, y por inoportunidad cuando el derecho objetivo lo instituya.

i) *Control interno y externo*. El interno se ejerce por órganos que forman parte de la organización del ente fiscalizado, mientras que el externo es el ejercido por los órganos que se encuentran fuera del controlado. El control interno también ha sido considerado bajo una óptica distinta, identificándolo con las siguientes actividades: 1) el control jerárquico sobre órganos desconcentrados; 2) el control de vigilancia por órganos inferiores y 3) el control de tutela del Poder Ejecutivo sobre los entes descentralizados.<sup>16</sup>

j) *Controles intraorgánicos, interorgánicos y extraorgánicos*. El primero de ellos es aquel denominado control interno (autocontrol). El control interorgánico deriva de las relaciones establecidas entre los tres órganos constitucionales de poder. Los típicos supuestos son los provenientes del Poder Legislativo: las interpelaciones y debates parlamentarios, el juicio político, la aprobación del presupuesto nacional y de la cuenta de inversión, entre otras. A ello se agrega el control ejercido por la Comisión parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas y la Comisión Bicameral de la ley 23.696, y el atribuido a la auditoría de la Nación y al Defensor del Pueblo (art. 85 y 86 de la C.N.).

Dentro de esta clasificación también han de incluirse los controles jurisdiccionales del proceso administrativo o contencioso administrativo, encargados de tutelar el derecho de los administrados.

En lo referente a los controles extraorgánicos-es decir, aquellos que se presentan fuera de la relación orgánica- es de señalar que se configuran a través de la intervención de determinados sectores de la sociedad (asociaciones intermedias tales como partidos políticos, consejos profesionales, consejos sociales y económicos, asociaciones de consumidores, etc.). La intervención, en un sentido de colaboración de estos grupos, cobra virtualidad en el supuesto de

---

<sup>16</sup> LINARES, Juan F., Ob. Cit., pág. 179.

las "audiencias públicas", procedimientos previstos en las regulaciones de los servicios públicos de telecomunicaciones, de electricidad y de gas.<sup>17</sup>

k) *Control de legalidad y oportunidad*: el control de legalidad persigue comprobar si la administración ajusta su actividad a las reglas imperativas del ordenamiento.

Por excelencia, este control es el que ejerce el superior sobre el inferior como consecuencia de la relación jerárquica.

El control de oportunidad se encuentra reservado "a la Administración de modo privativo, por ser actividad discrecional".<sup>18</sup>

El control de oportunidad se vincula, en cambio, con la funcionalidad y justicia del acto.<sup>19</sup>

### II.1.3. Las figuras del control.

LINARES considera como figuras típicas del control administrativo las siguientes: vigilancia, autorización, aprobación, avocación, visto bueno, suspensión, intervención, recursos y reclamos.<sup>20</sup>

La *vigilancia* es el control de mero cuidado realizado por el superior jerárquico sobre la actividad del inferior. Su ejercicio implica el derecho a informarse, mediante la solicitud de informes, inspección, investigaciones, etc.

La *autorización* es el acto administrativo mediante el cual se faculta a un organismo o a una persona para emitir un acto administrativo, o para realizar una determinada actividad y comportamiento. A través de ella se atribuye la facultad de ejercitar un poder o un derecho existente.

*Aprobar* implica aceptar como bueno un acto de otro órgano. Como acto de control, la aprobación puede referirse a la legitimidad, al mérito, oportunidad o conveniencia del acto del que se trate; a lo que cabe agregar que no es otorgada de oficio por parte del órgano controlante, sino que necesariamente debe ser requerida por el controlado.

<sup>17</sup> IVANEGA, Miriam Mabel, ob.cit, pág. 74.

<sup>18</sup> DROMI, Roberto, Derecho Administrativo, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1995, pág. 676 y 677.

<sup>19</sup> Cfr. LINARES, Juan F., ob. cit, pág. 320.

<sup>20</sup> Ibid, pág. 321.

La *avocación* es un traslado de la competencia con alcance individual para un caso concreto, que se produce a favor del órgano superior que la dispone.

El *visto bueno*, especie de aprobación que se refiere sólo a la "legalidad" del acto, implica el asentimiento –por ajustarse a derecho- dado por un órgano administrativo a un acto emanado de otro órgano.

Dentro de este supuesto suele incluirse la figura de la "observación legal", aunque también debe tomarse como ejemplo de "suspensión". El régimen derivaba de la Ley de Contabilidad (art. 85, inc. A) y era una de las materias atribuidas a la competencia del Tribunal de Cuentas de la Nación, constituyendo una de las manifestaciones concretas de la actividad administrativa de control. En los casos de violación de normas legales o de perjuicios ocasionados al Fisco por actos administrativos, el Tribunal debía observar el acto que se llevaba a su conocimiento, acto que debía estar referido a la hacienda pública, y contradecir o violar disposiciones legales o reglamentarias. La observación suspendía la ejecución del acto administrativo impugnado, el que sólo podía recobrar eficacia si mediaba insistencia de los órganos competentes para ello. En ese caso, aquel se ejecutaba bajo la sola responsabilidad del insistente; de lo contrario, al perder su ejecutividad no se cumplía.<sup>21</sup>

La *suspensión* es un procedimiento de control con alcances limitados. De carácter excepcional, consiste en la paralización de los efectos de un acto administrativo o de la Administración, en el marco del proceso en el cual fue dictado. A través de ella se evita la ejecución de un acto ilegal o dañoso (v. gr., art. 12, ley 19.549). Como se estableció precedentemente, la observación legal del Tribunal de Cuentas de la Nación producía la suspensión del acto hasta que el mismo fuese insistido por el órgano competente.

La *intervención administrativa* es el control que se realiza mediante la designación de un funcionario que puede sustituir a otro o vigilarlo, requiriéndose que en el seno del órgano intervenido exista una situación grave. Resulta necesario la presencia de una situación anormal continuada, no excepcional o aislada.

En cuanto a los *recursos y reclamos*, éstos son considerados modos de control de la actividad administrativa, que se ponen en funcionamiento a

---

<sup>21</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam Mabel, ob. cit, pág. 77.

iniciativa de los particulares y no de la Administración, y que las razones que justifican su existencia son tres: la existencia de legitimidad y protección de intereses y derechos de los administrados contra los abusos de la Administración, la contribución que significa para la eficiente administración y la preparación de una instancia administrativa previa a una eventual etapa judicial.<sup>22</sup>

#### **II.1.4. Los organismos de control.**

En las últimas décadas se ha advertido un cambio en el concepto y orientación del control de la hacienda pública, destinado a aplicar un sistema de carácter técnico más que político.

En el derecho comparado no hay uniformidad de regímenes en materia de control público, presentándose sistemas que contemplan, en su normativa, organismos de control interno y externo que ejercen control previo o posterior, algunos de los cuales se encuentran dotados de atribuciones para deslindar la responsabilidad patrimonial de los funcionarios, mientras que otros carecen de todo tipo de facultades en ese sentido.

Como ya fuere mencionado en la introducción del presente trabajo se han identificado tres modelos básicos: el modelo francés de la Cour de Comptes, creado por Napoleón en 1807, que integra la Administración Pública; el sistema italiano de la Corte de di Conti con funciones jurisdiccionales, independiente de los Poderes Ejecutivo y Legislativo, y el modelo anglo norteamericano, Auditorías y Contralorías Generales que dependen de las Cámaras Legislativas.

En nuestro país, la ley 24.156 estableció los sistemas de control interno y el control exterior, revalorizando el control de gestión como herramienta necesaria para que el funcionario público pueda orientar sus acciones hacia la consecución de los objetivos públicos puestos a su cargo, incluyendo las "3 E"<sup>23</sup> y diferenciando las competencias del Poder Ejecutivo y del Poder Legislativo.

En ese contexto los organismos de control aplican la técnica de la auditoría, planificando anualmente sus actividades y determinando qué programas, proyectos, organismos o entes deben ser auditados, teniendo en

---

<sup>22</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam Mabel, Ob.Cit., pág. 77.

<sup>23</sup> Economía, eficacia y eficiencia.

cuenta que las "muestras" a controlar resulten significativas del universo de la actividad administrativa. Una característica particular de nuestro sistema es la separación entre la responsabilidad patrimonial y función de control.

El origen de las instituciones de control se encuentra en el derecho indiano. En las Indias, la organización correspondió a la Real Hacienda, formándose cuerpos de funcionarios (oficiales reales y sus tenientes) que llegaban a este continente a cumplir con su cometido. Fue Felipe II quien promulgó las ordenanzas de creación de los primeros Tribunales de Cuentas, constituidos por tres contadores cada uno, cuya residencia se fijó en las provincias del Perú, en Santa Fé del Nuevo Reino de Granada, y en México de la Nueva España. Dependían del Consejo de Indias y sus funciones consistían en el análisis de las cuentas presentadas en las Cajas Reales.

En el ámbito nacional la ley 24.156 produjo la íntegra modificación del control de la hacienda pública.

Conforme al Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera para América Latina y el Caribe (SIMAFAL), los interesados en los sistemas de control son:

- a) Los poderes del Estado y los órganos que secundan su labor.
- b) El ciudadano y sus representantes.
- c) Los partidos políticos.
- d) La doctrina política de derecho constitucional y administrativo, de la contabilidad pública y finanzas.
- e) Los funcionarios responsables y cuentadantes
- f) Los medios de comunicación social.
- g) Los acreedores externos.

El referido sistema integrado caracterizó la reforma llevada a cabo por la eliminación de órganos con funciones mixtas de gestión y control en cuestiones de hacienda pública, partiendo del criterio que el órgano que contabiliza no puede controlar.

Por ello, la Contaduría General de la Nación se convirtió, de acuerdo a la ley 24.156, en el órgano rector del sistema de contabilidad, sin funciones de control interno, las que se trasladaron a un nuevo organismo; la Sindicatura General de la Nación (SIGEN). En cuanto al sistema de control externo, se eliminó toda competencia de control previo y las funciones jurisdiccionales, incorporándose la noción de auditoría externa y la formación altamente

especializada del personal de otro nuevo organismo: la auditoría General de la Nación (AGN).<sup>24</sup>

## II.2. ¿Qué es la auditoría?

### II.2.1. Concepto.

La auditoría es una técnica de control. El concepto de control engloba el de auditoría, pues en el primero caben todas las formas de fiscalización, y en el segundo sólo las que obedecen a la metodología de la auditoría, caracterizada por ser un control posterior. Derivación del inglés *to audit* que significa "verificar, "inspeccionar", este término encuentra su origen, al igual que la palabra española audiencia, en las voces latinas *audire* (oir), *auditio*, (acto de oír o audición de una lectura pública o de una declamación) o *auditus* (oído, facultad de oír).<sup>25</sup>

El concepto moderno se remonta a los siglos XVIII y XIX, habiendo formado parte de la decadencia de los poderes absolutistas de las monarquías y del surgimiento de las democracias populares, surgiendo así la necesidad de que las autoridades públicas rindan cuenta al pueblo. El desarrollo intelectual de la auditoría gubernamental en su sentido moderno, ha sido dividido en dos períodos: uno que abarca entre los ciento cincuenta y doscientos años anteriores a la Segunda Guerra Mundial, con un protagonismo de las auditorías financieras y de regularidad, y otro período posterior a ella, en el que se introducen los conceptos adicionales de economía, eficiencia y efectividad.

El objetivo de la auditoría en sus comienzos consistió primordialmente en la detección y divulgación de fraudes, acarreando la imagen del auditor policía o detective. En el sector privado, el trabajo de los auditores se centraba en el balance que los empresarios tenían que presentar a sus banqueros en oportunidad de solicitar un préstamo. Posteriormente, la auditoría evoluciona en cuanto a su objetivo, tendiendo a analizar la rectitud de los estados financieros, su razonabilidad al reflejar la situación patrimonial y financiera de la empresa, y el resultado de las operaciones.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> IVANEGA, Miriam Mabel, Ob. Cit, pág. 111.

<sup>25</sup> Ibid, pág. 82.

<sup>26</sup> Ibid, pág. 83.

Cuando se habla en el sector privado de auditoría de manera general, se alude a la aplicación de procedimientos que pretenden obtener una seguridad razonable acerca de la contabilidad en general, y de que las cuentas anuales y demás estados financieros expresan fielmente el resultado de la gestión y su adecuada realidad patrimonial, de acuerdo con las normas y principios generalmente aceptados.

La auditoría presenta como característica la aplicación de determinadas técnicas y/o procedimientos a cargo de auditores, sujetos éstos que no intervinieron en las operaciones controladas para su revisión.

La auditoría gubernamental, por lo tanto, se orienta a contribuir al establecimiento de una organización adecuada y de los recursos necesarios para cumplir con los objetivos y metas. En el sector público, la expresión genérica "auditoría" no permite asociarla de inmediato con un significado claro e inequívoco, pues se precisa de una mayor calificación: financiera, de cumplimiento, de legalidad, operativa. Algunas definiciones de este tipo de control son:

- "proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente evidencia, en relación con afirmaciones acerca de acciones y eventos económicos y comprobar así, el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los usuarios interesados".

- "examen y verificación sistemáticos de los registros contables, facturas y otros registros y documentos financieros y legales de una organización. La auditoría se ejecuta con el propósito de comprobar la exactitud, integridad y autenticidad de esos registros y documentos. Se hace con la intención de presentar razonablemente la condición financiera a una fecha determinada y los resultados de las operaciones para el período, que finaliza en esa fecha, sobre la base consistente y de conformidad con los principios aceptados de contabilidad."<sup>27</sup>

Esta técnica permite evaluar y proporcionar información a los poderes del Estado y a la opinión pública, acerca de las limitaciones, oportunidades y posibilidades de la Administración Pública, los resultados de su gestión respecto a planes, programas y presupuestos establecidos, determinando los niveles de economía, eficacia y eficiencia con el fin de que quien deba tomar las decisiones

---

<sup>27</sup> IVANEGA, Miriam Mabel, ob. cit, pág. 84

lo haga conforme a sus conclusiones. Otro enfoque permite definirla como la etapa final de las que conforman la preparación, elaboración, aprobación y ejecución presupuestaria, y la que sirve para "verificar la legalidad y la correspondencia de los gastos a los planes originales y a la legislación, actuando de esta forma como valoración del programa ejecutado".<sup>28</sup>

El trabajo del auditor se materializa a través de sus conclusiones las cuales son expuestas en el denominado informe de auditoría. En general, éste contiene acápite tales como el destinatario, la identificación del objeto, y el alcance del trabajo de auditoría, observaciones y comentarios, y las recomendaciones.

Los organismos que ejercen este tipo de control suelen dictar normas que regulan el procedimiento de elaboración del informe, su conformación y las condiciones que deben reunir. La AGN, por su parte, a través de la resolución 145/93, "Normas de auditoría Externa", estableció las características y apartados que deben incluirse en sus informes.

Los informes de auditoría emitidos por los organismos de control revestirían, el carácter de dictamen técnico obligatorio, porque traducen el ejercicio de una competencia específica.

Estos órganos, creados para ejercer esas atribuciones, son especialistas en materia de control. La auditoría no es un control represivo y a través de ella no se persigue imponer sanción alguna: es una técnica en la cual se aplican la ciencia y el arte del profesional o profesionales actuantes.<sup>29</sup>

En el caso de la AGN, por ejemplo, el artículo 85 de la Constitución nacional expresa que:

*"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..."*<sup>30</sup>

Las características del trabajo de auditoría hacen también peculiar la estructura de su informe, en especial respecto de los capítulos de las observaciones y comentarios que identifican las deficiencias, desvíos detectados y su relevancia, y las recomendaciones. El auditor, al concluir su trabajo, relata

<sup>28</sup> DIMOCK, Marshall W. y DIMOCK, Gladys O., Administración Pública, Unión tipográfica Hispano Argentina, Méjico, 1967, citado en IVANEGA, Miriam Mabel, ob. cit, pág. 85.

<sup>29</sup> IVANEGA, Miriam Mabel, ob. cit, pág. 86.

<sup>30</sup> Artículo 85 de la Constitución Nacional.

hechos, procedimientos aplicados, y determina las anomalías halladas, evalúa, opina, manifiesta su parecer acerca del cumplimiento legal, la adecuación de la gestión a las "3 E", la conformidad de los estados financieros a los principios de contabilidad generalmente aceptados (según el tipo de auditoría que se practique) en el marco del objeto de auditoría y del ámbito institucional en el cual se llevó a cabo. Aquél expresa en su informe qué vio, cómo lo analizó, qué irregularidades encontró y qué debe corregirse.

Este último aspecto dentro de la estructura del informe, está expresado en las denominadas "recomendaciones".

Ellas han de relacionarse directamente con las observaciones y comentarios, ya que indican las acciones que deben adoptar el auditado, y las correcciones y/o modificaciones que debe llevar a cabo.

Por ello, más allá de las condiciones que deben reunir los informes –en cuanto a su claridad, simpleza, precisión, imparcialidad y autosuficiencia- las recomendaciones en sí, al ser consecuencia de un juicio de valor, deben observar determinadas condiciones: ser concretas, relevantes, convincentes en el fondo y en la forma, expresadas en sentido positivo y constructivo.

Su relevancia radica en que están dirigidas a indicar al controlado los mecanismos y medidas que deben adoptarse o corregirse; si esto no se expresa en forma comprensible, con lenguaje claro y concreto, el objetivo del control- en el caso de la auditoría- fracasa, ya que el controlado no podrá modificar su accionar.

Por último, resulta esencial comprobar si lo recomendado ha sido implantado. En este aspecto, si bien no existe norma legal que establezca la obligatoriedad, para los entes auditados, de ajustarse a las recomendaciones formuladas por los organismos de control, existen razones suficientes para sostener que aplicarlas resulta una obligación.

Además de constituir (las recomendaciones) una característica esencial de este tipo de control, la función controladora –administrativa en este caso- encuentra sustento en el propio Estado de derecho, siendo el medio más eficaz y directo para lograr que la Administración en su conjunto cumpla debidamente el fin de satisfacer los intereses de la comunidad.

Por lo tanto, se convierte en obligatorio, no sólo el control en sí mismo, sino también sus resultados, involucrando tanto a los organismos que deben ejercerlo en virtud de las atribuciones asignadas, como a los órganos y entes

que, sometidos a la competencia de aquellos, deben mejorar su gestión en concordancia con los criterios de eficiencia, efectividad y economía.<sup>31</sup>

No existe razón alguna para liberar de tal obligación a los gestores de la *res pública*, cuando los auditores indican –por aplicación de normas, procedimientos y técnicas específicas- las medidas a las cuales han de ajustar su actuación y conducta para lograr los objetivos de una “buena administración”.

### **II.2.2. Tipos de auditoria.**

#### **a) AUDITORIA INTERNA Y EXTERNA.**

Esta clasificación distingue la auditoria según la relación del auditor con el organismo, partiendo del mismo criterio aplicado para el control en general. La primera de ellas es aquella en la que el auditor se encuentra en el ámbito de la entidad, mientras que la auditoria externa es la llevada a cabo por un auditor independiente, que no tiene relación de jerarquía con el ente auditado.

Específicamente, auditoria interna es una evaluación independiente sobre las operaciones y sistemas de control dentro de una organización, con el objeto de determinar si las políticas y procedimientos establecidos son aplicados, los estándares fijados son alcanzados, los recursos son utilizados eficientemente y económicamente, los planes son realizados de manera eficiente, y en general, si los objetivos de la organización se están realizando.

Los principales destinatarios de la información que brinda la auditoria interna son el nivel directivo, en la toma de decisiones; el nivel operativo, para mejorar los procesos; el auditor externo, para elaborar sus papeles de trabajo, y otros destinatarios cuando esos informes se dan a conocer fuera del ámbito del ente.<sup>32</sup>

La auditoria interna es importante para el correcto funcionamiento de una organización, pero no puede ni debería sustituir un buen sistema de control interno.

Conforme a la Normas de auditoria Interna Gubernamental aprobadas por la SIGEN mediante resolución 152/02 (BO, 28/10/02), compete a la auditoria interna gubernamental “examinar en forma independiente, objetiva, sistemática y

<sup>31</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam Mabel, ob. cit, pág. 87.

<sup>32</sup> Ibid, pág. 89.

amplia el funcionamiento del sistema de control interno establecido en las organizaciones públicas, sus operaciones y el desempeño en el cumplimiento de sus responsabilidades financieras, legales y de gestión, formándose opinión e informando acerca de su eficacia y de los posibles apartamientos que se observen”.<sup>33</sup>

Debe brindar asesoramiento en los aspectos de su competencia a los responsables de dar solución a los problemas detectados, con una orientación dirigida a agregar valor al conjunto de la organización.

Son objetivos de esta auditoría:

- a) el adecuado funcionamiento de los sistemas, en particular el de control interno;
- b) la correcta aplicación de la normativa vigente (leyes, decretos, reglamentos, manuales, políticas, etc.);
- c) la confiabilidad e integridad de la información producida;
- d) la economía y eficiencia de los procesos operativos;
- e) la eficacia y desempeño de los distintos segmentos y operadores de la organización (programas, actividades, proyectos, sistemas, procesos, etc.);
- f) la debida protección de los activos y demás recursos;
- g) la eficacia de los controles establecidos para prevenir, detectar y disuadir la ocurrencia de irregularidades y desvíos en el cumplimiento de los objetivos;
- h) la evaluación de riesgos en los sistemas de gestión, con especial orientación a la implantación de medidas correctivas de deficiencias detectadas.

La *auditoría externa* es “el examen estructurado de registros u otra búsqueda de evidencia, con el propósito de sustentar una evaluación, recomendación u opinión profesional con respecto a la consistencia de los sistemas de información y control; la eficiencia y efectividad de los programas y operaciones; el fiel cumplimiento de los reglamentos y políticas prescriptos, y/o la razonabilidad de los estados financieros e informes de rendimiento que pretenden revelar las condiciones actuales y los resultados de pasadas operaciones de un organismo o programa”.<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> Resolución SIGEN 152/02, “Normas de Auditoría Interna Gubernamental de la Sindicatura General de la Nación”

<sup>34</sup> Resolución AGN 145/93, “Normas de Auditoría Externa de la Auditoría General de la Nación”.

Los objetivos de la auditoria han sido caracterizados por la AGN de la siguiente forma:

- a) determinar la razonabilidad de la información financiera generada por el ente auditado;
- b) establecer si se ha cumplido con la normativa aplicable;
- c) comprobar si los recursos públicos se han utilizado en forma económica y eficiente;
- d) determinar el grado en que se han alcanzado los objetivos previstos;
- e) promover mejoras en los sistemas administrativos y financieros, en las operaciones y en el control interno.

#### b) AUDITORIAS DE CUMPLIMIENTO, FINANCIERA Y DE GESTION

La *auditoria de cumplimiento* permite verificar si una entidad ha cumplido con la normativa legal que le es aplicable. Los auditores señalarán los incumplimientos producidos, analizando las causas y posibles daños causados.

La *auditoria financiera o contable* es aquella mediante la cual se analiza si los estados contables e informes financieros se confeccionaron conforme a los principios generalmente aceptados, y si representan la realidad económica del organismo.

El objeto de este tipo de auditoria es determinar de manera razonable si los estados financieros de la entidad auditada presenta razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos efectivos conforme a dichos principios.

La resolución 145/93 de la Auditoria General de la Nación la define como "el examen de información financiera por parte de una tercera persona distinta de la que la preparó, con la intención de establecer su razonabilidad dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad de tal información."<sup>35</sup>

La *auditoria de gestión* materializa la necesidad de profundizar el control sobre gestión de los bienes públicos. A través de ella se procede a "examinar programas, planes, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos, la

<sup>35</sup> Resolución AGN 145/93, "Normas de Auditoría Externa de la Auditoría General de la Nación".

utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con la que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso.”<sup>36</sup>

Se sostiene que la auditoría de gestión incluye dos grandes modalidades: la evaluación de programas y la auditoría operativa. La primera, cuya aplicación ha estado casi totalmente limitada al estudio de las políticas públicas, busca examinar cuáles han sido los efectos de una determinada política pública sobre el terreno, sus impactos sobre los problemas sociales, pudiendo llegar a estudiar la política misma y su consistencia interna. Mientras tanto, la auditoría operativa (AO) evalúa la eficiencia, eficacia y economía de la acción de la entidad auditada (y en lo que a eso se refiere tiene amplias posibilidades de aplicación en la empresa privada). Se le asignan las misiones de verificar y comprobar:

- 1) si la entidad adquiere, protege y utiliza sus recursos en forma eficiente y económica,
- 2) las causas de que ello eventualmente no ocurra,
- 3) si los resultados de la acción de la entidad corresponden a los objetivos a ella atribuidos por la autoridad pública superior, y
- 4) si la acción de la entidad se ha conformado a las leyes y reglamentos aplicables a su naturaleza, objetivos y ámbito de actuación.<sup>37</sup>

A los fines de ver cómo la AGN realiza este tipo de control, podemos observar de la Memoria 2005 del organismo que durante ese período, y con referencia al control de ingresos públicos, se continuó el desarrollo de auditorías operativas en el ámbito de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), y se emitieron informes relacionados con los controles desarrollados por la AFIP en la implementación de las normas que regulan los regímenes de retención y/o percepción de impuestos en la fuente y procedimientos de distribución de la recaudación de los recursos de la Seguridad Social en el ámbito de la Dirección General Impositiva (DGI). Asimismo, se examinó la actividad de control en zonas francas, terminales y depósitos fiscales y la gestión y procedimientos de control aduanero a través de canales de selectividad, aplicados sobre la importación y exportación de mercaderías en el ámbito de la Dirección General de Aduanas.

De dichas tareas, la AGN comprobó ciertas debilidades en la aplicación de la correspondiente normativa, en las acciones de control ejercidas y en los

---

<sup>36</sup> Definición contenida en resolución AGN 145/93

sistemas utilizados. La AFIP en sus descargos, informó en términos generales que se iniciaron acciones a fin de solucionar las situaciones observadas.<sup>38</sup>

### c) LA AUDITORIA COMPRENSIVA

La auditoria comprensiva abarca no solamente asuntos tradicionales de registros financieros, la salvaguardia de valores y el cumplimiento de aspectos legales, sino también los asuntos de desempeño no financieros.<sup>39</sup>

### II.2.3. Normas de auditoria.

Las Normas de auditoria Externa de la AGN, aprobadas por resolución 145/93, en el capítulo correspondiente a las normas generales relacionadas con el auditor, hacen referencia a la independencia de criterio respecto al sistema objeto de auditoria, estableciendo que debe mantener una actitud mental independiente y objetiva en todo lo relacionado con su actuación profesional.

Ello implica objetividad respecto a la consideración de los hechos, e imparcialidad en la formulación de conclusiones y recomendaciones.

Se exige que el auditor gubernamental tenga en cuenta si en su situación se presentan motivos que puedan dar lugar a cuestionamientos en cuanto a su independencia, de tal forma que el auditor sea independiente de hecho y que así sea considerado por terceros.

Los casos de excusación son: 1) tener relación de dependencia o profesional con el ente auditado, con entidades relacionadas económicamente con aquel, o haberlas tenido en el período que comprende la información; 2) ser cónyuge, pariente hasta cuarto grado en consanguinidad o segundo por afinidad, o tener relaciones personales con funcionarios o agentes cuya información o actividad sea auditada; 3) poseer intereses económicos-financieros, directos o indirectos, de significación en el ente sujeto de auditoria, o haberlos tenido durante el período que abarca la información controlada; 4) haber tenido participación en operaciones o programas sometidos a auditoria, y 5) ser socio, asociado o administrador del auditado o de entidades vinculados

---

<sup>37</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam Mabel, ob. cit, pág. 92.

<sup>38</sup> [www.agn.gov.ar](http://www.agn.gov.ar); Memoria 2005, pág. 28.

<sup>39</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam Mabel, ob. cit, pág. 93.

económicamente con aquel o haberlo sido en período incluido en la información incluida en la auditoría.

Sin perjuicio de la consagración de la independencia del funcionario-auditor, resulta igualmente relevante asegurar la independencia de los órganos de control externo, como organizaciones públicas sobre las que suelen ejercerse presiones políticas.

En ese sentido, debe tenerse en cuenta:

1) La independencia de los responsables políticos: es importante la forma en que son elegidos las máximas autoridades y su vínculo con el Parlamento.

2) La independencia de sus empleados/agentes: la independencia reside en un proceso de selección idóneo, resultando fundamental contar con estatutos que regulen la función de los agentes, sus responsabilidades e incompatibilidades. Estos requisitos se complementan con otros, como la existencia de manuales, guías y procedimientos que fijen las pautas de cómo deben desarrollarse los trabajos de auditoría.

3) La independencia de su funcionamiento: es necesario que el organismo tenga capacidad para probar sus planes, contar con presupuesto suficiente y medios técnicos idóneos, es decir, que cuenten con autonomía en su funcionamiento interno. De ahí la necesidad que se ha tenido de independizar a estos organismos del Poder Ejecutivo.<sup>40</sup>

La independencia como actitud mental y como criterio de actuación profesional, en el caso de los auditores públicos, se integra con la independencia administrativa y financiera, que sólo pueden desarrollarse en un ambiente complementario de libertad, presente en una sociedad democrática. En forma consecuente, un pilar fundamental del sistema democrático es la coexistencia de una administración honrada y de un control eficiente que testifique sobre esa honradez.

## **II. 3 Control, gestión y auditoría.**

### **II.3.1. Relación.**

Control y gestión constituyen funciones esenciales de toda administración cualquiera que sea su grado de complejidad.

Utilizada en el sector público como alternativa de administración, la gestión –pública- alude a la capacidad de manejar variados problemas, contrarrestando las diferentes eventualidades y trabajando de acuerdo con un presupuesto.

No existen dudas de que el control, y por ende la auditoría, no son gestión, ni pueden sustituirla.

En el "Manual de Procedimientos de auditoría de Gestión de Empresas y Sociedades del Estado"<sup>41</sup> dictado por la auditoría General de la Nación se ha conceptualizado como el "proceso de coordinación de los recursos disponibles que se lleva a cabo para establecer y alcanzar objetivos y metas precisas."

La gestión comprende todas las actividades organizacionales:

- a) el establecimiento de metas y objetivos;
- b) el análisis de los recursos disponibles;
- c) la apropiación económica de los mismos;
- d) la evaluación de su cumplimiento y desempeño institucional;
- e) la adecuada operación que garantice el funcionamiento de la organización.

Todo ello implica un análisis permanente para evaluar si se desarrolló una gestión adecuada. De ahí la importancia del control de gestión que, en un sentido amplio, incluye no solamente las conocidas "3 E" sino "5 E": economía, eficacia, eficiencia, entorno, equidad. En ese sentido, este control necesita que se matice entre lo que hay que hacer y cómo hacerlo, exigiendo objetivos claros así como un conjunto de sistemas idóneos para desarrollar las acciones.<sup>42</sup>

La auditoría de gestión, definida en el punto anterior, comprende seis actividades:

- a) verificación de las transacciones, registros, informes y estados financieros correspondientes al período examinado;
- b) evaluación de la conformidad o cumplimiento de las disposiciones legales e internas vigentes;
- c) revisión y evaluación del sistema de control financiero;

---

<sup>40</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam M., ob.cit, pág. 106.

<sup>41</sup> Aprobado por resolución AGN 129/94

<sup>42</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam M., ob. cit, pág. 95.

- d) examen y evaluación de la planificación, organización y control interno administrativo;
- e) revisión y evaluación de la eficiencia, efectividad y economía con que se han utilizado los recursos humanos, materiales y financieros;
- f) revisión y evaluación de los resultados de las operaciones programadas, para determinar si se alcanzaron las medidas propuestas.

### II.3.2. Las tres "E".

La *economía*, desde el punto de vista de la auditoría operacional, es lograr el costo mínimo posible, es decir, gastar solamente lo necesario o prudente para alcanzar una meta u objetivo. Economía no implica no gastar, ya que ello impediría alcanzar los resultados deseados, sino hacerlo razonablemente.

La *eficacia* consiste en lograr o alcanzar los objetivos propuestos, las metas programadas, o los resultados deseados. De esta forma, una actividad, un proyecto o un programa serán efectivos en la medida en que los propósitos, metas o resultados sean obtenidos o logrados.

Es importante para lograr la eficacia en la gestión, que las metas propuestas sean mensurables, claras y precisas.

*Eficiencia* es un criterio que relaciona la productividad de las operaciones o actividades con una medida, criterio o desempeño.

La eficiencia en el ejercicio de las funciones tiene jerarquía constitucional, por constituir un valor imprescindible para obtener el bienestar general y la prosperidad del país, pudiendo apreciarse, respecto de la estructura de la Administración Pública, desde un punto de vista estático y dinámico. El primero permite saber cómo se combinan sus componentes para producir el resultado esperado, mientras que la óptica dinámica lleva a considerar la actitud del aparato para responder a nuevas necesidades, con acciones adheridas al fin.<sup>43</sup>

En la práctica de las organizaciones públicas se han distinguido diversos tipos de eficiencia:

- a) Eficiencia técnica y eficiencia económica: la primera apunta a la relación entre los recursos y los resultados físicos; la económica atiende a la

---

<sup>43</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam M., ob. cit., pág. 96.

relación entre los costos de utilización de los recursos con el valor de los resultados.

b) Dentro de la eficiencia económica, se conocen la eficiencia en la asignación y la eficiencia productiva, según se trate de la distribución óptima de los recursos disponibles, del rendimiento en su utilización, o de producción a mínimo costo, lo que implica una buena gestión.

c) Eficiencia operativa y adaptativa. La eficiencia operativa se vincula con la planificación a largo plazo y la formulación precisa de objetivos y de estándares de actividad; la segunda se relaciona con el entorno evolutivo y cambiante, y por ende, con la reformulación de objetivos mediante la flexibilidad.

Entre las nociones de eficacia y eficiencia existe un estrecho vínculo, pues mientras la eficacia alude a la producción real o efectiva de un efecto, la eficiencia se refiere más bien a la idoneidad de la actividad dirigida a tal fin.<sup>44</sup>

### **II.3.3. Independencia del auditor y de los organismos de control.**

#### **II.3.3.1. Concepto.**

La palabra independencia proviene del latín *in*, "privado de", y *dependere*, "estar pendiente".

En realidad nadie puede ser completamente independiente.

Alcanzar la independencia requiere la confluencia de varias circunstancias: en primer lugar, debe ser un status proclamado oficialmente tanto por la función dentro de la organización como una posición particular del individuo; y en segundo lugar, las personas en funciones u ocupando esas posiciones deben ser reconocidas como capaces de una independencia de criterio y acción en virtud de sus conocimientos, experiencias, ética y profesionalismo.

"Independencia" es un término que se asocia comúnmente con otros como "neutralidad", "objetividad", y también con adjetivos como "separatista", "no

---

<sup>44</sup> PAREJO ALFONSO, Luciano, Eficacia y Administración. Tres estudios, INAP-MAP, Madrid, 1995, pág. 92, citado en IVANEGA, Miriam M., ob. cit., pág. 97.

comprometido", "sin aliados". Expresiones relacionadas incluyen los términos "autoconfianza", "autocontrol", "no partidario".

En la Administración Pública en general, se dice que es independiente una persona a quien le está permitido actuar libremente sin someter su criterio a la autoridad, control o influencia de otros.<sup>45</sup>

La preservación de la independencia es exigida en la medida que se pretendan lograr opiniones, conclusiones, juicios y recomendaciones imparciales, siendo esencial que los auditores no sólo lo sean de hecho, sino que también así sean considerados por terceros. En todos los asuntos relacionados con la auditoría y los auditores gubernamentales o privados deben estar libres de impedimentos personales y externos, para proceder con independencia desde el punto de vista organizacional y mantener una actitud y apariencia independientes.

### **II.3.3.2. Garantía de independencia.**

El principio de independencia tratado en el punto anterior involucra la idea de que, durante la actuación profesional, los auditores deben mantener una actitud independiente y una posición de objetividad total, especialmente frente a la propia estructura administrativa.

La forma de garantizarlo implica el cumplimiento de ciertas normas:

- 1) Imparcialidad: entendida como consideración objetiva de los hechos y su juicio imparcial por el auditor.
- 2) Apariencia de imparcialidad: evitar cualquier actitud que implique dudar de la independencia del auditor.
- 3) Ausencia de incompatibilidad: inexistencia de circunstancias personales o externas que disminuyan la independencia.

Atentan contra ella los nombramientos de dudosa compatibilidad, las selecciones inadecuadas de personal, y la alteración o manipulación de informes técnicos.

La independencia debe presentarse hacia "dentro" de la estructura administrativa y hacia "fuera" de ella. Esto implica evitar presiones no sólo de

---

<sup>45</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam M., ob. cit., pág. 97.

índole externa –política, económica- sino también de carácter interno, evitando presiones y problemas derivados de las estructuras político-administrativas.

Otros tres aspectos que constituyen pilares de la independencia de los auditores son:

1) Selección objetiva basada en el mérito y capacidad: se debe garantizar que el proceso de selección del personal por parte de los organismos de control resulte objetivo y basado en el mérito. Esta garantía debe estar presente tanto en los concursos internos como en los externos.

2) Estatuto o régimen particular de incompatibilidades.

3) Establecimiento de mecanismos que permiten evitar alteraciones de su trabajo técnico: por ejemplo, el tiempo excesivo entre los trabajos de campo y la aprobación definitiva de los informes.<sup>46</sup>

## **II.4. El control externo en la República Argentina.**

### **II.4.1. El control externo en el sector público nacional.**

El control externo se configura cuando los organismos que lo ejercen no pertenecen a la organización de la institución que debe ser controlada. La denominación general que ha sido aceptada internacionalmente es la de Entidades Fiscalizadoras Superiores, que en cada país responden a figuras institucionales diversas.

Los sistemas actuales no pueden ser encuadrados íntegramente en un solo modelo de control. Por ejemplo, existen entidades con diferentes atribuciones: 1) algunas tienen asignado control *a priori* y también *a posteriori*, mientras que otras solamente ejercen el segundo; 2) otras cuentan con reconocimiento legal para realizar fiscalizaciones de cumplimiento, y con competencia para llevar a cabo todo tipo de controles, y 3) pueden tener facultades para ejercer funciones jurisdiccionales o carecer de ellas.

El control externo previo ha sido considerado una ventaja, ya que permite impedir la producción de un perjuicio, pero también una desventaja, por comportar un trabajo excesivo y porque la responsabilidad basada en el derecho público no está claramente definida. Por su parte, el control externo posterior

ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior reclama la responsabilidad del órgano culpable, puede llevar a la indemnización del perjuicio producido, y es apropiado para impedir, en el futuro, la repetición de infracciones.

El control que practican las EFS –cuando es posterior- suele efectuarse mediante el procedimiento de muestreo, dada la imposibilidad de realizar un control exhaustivo sobre toda la actividad económica y financiera de los Estados. No obstante, ese muestreo, debe resultar lo suficientemente significativo para permitir formar un juicio sobre la calidad y regularidad de las operaciones.<sup>47</sup>

Producto de la evolución estructural de los últimos años, especialmente en Latinoamérica, ha sido la asignación de funciones exclusivas en materia de control externo y no jurisdiccionales, y la sustitución del control previo por el control posterior, producto de la necesidad de evitar que las EFS se involucren en las actividades de control previo, como medio para lograr independencia en los trabajos que realizan.

En ese carácter, estos organismos tienen a su cargo la evaluación de sistemas de control interno aplicados en los organismos que fiscalizan, sobre los cuales propondrán las mejoras que sean necesarias en el caso de detectarse deficiencias.<sup>48</sup>

#### **II.4.1.1. El modelo de control externo anterior a la reforma de 1992.**

La organización del sistema de control y fiscalización del sector público nacional en el modelo anterior a la Reforma tenía una serie de organismos a saber:

- Tribunal de Cuentas de la Nación (Decreto ley 23354/56 y sus modificaciones)
- Contaduría General de la Nación (Decreto Ley 23354/56 y sus modificaciones)
- Procuración del Tesoro de la Nación y Cuerpo de Abogados del Estado (leyes 12.954, 18.777 y decreto 34952/47)

---

<sup>46</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam M., ob. cit, pág. 100.

<sup>47</sup> INTOSAI, "Declaración de Lima sobre Líneas Básicas de la Fiscalización".

<sup>48</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam M., ob. cit, pág. 151.

- Procuración General de la Nación, Fiscalía Nacional de Investigaciones Administrativas (leyes 21.383 y 22.891)
- Sindicatura General de Empresas Públicas (leyes 21.801 y 22.639)
- Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración (Ley 23.847)

La gran mayoría de estos organismos ejercían actividades de asesoramiento y control y algunos con funciones ejecutivas. A los fines de su análisis me detendré en el estudio de aquellos que tenían funciones de control, fundamentalmente los prescriptos por el Decreto Ley 23.354/56, denominado "Ley de Contabilidad".

El 31 de diciembre del año 1956 se sanciona el Decreto ley 23.354/56 que en los capítulos VIII y IX determinaba que el control interno será ejercido por la Contaduría General de la Nación y, el control externo lo realizará el Tribunal de Cuentas de la Nación.

#### **II.4.1.1.1. La Contaduría General de la Nación.**

Se encontraba legislada en el referido Decreto Ley en los artículos 72 a 77 como un órgano mixto de ejecución y control dependiente del Ministerio de Economía. En la conformación que le daba la Ley de Contabilidad se decía que era mixto pues realizaba actividades de gestión en lo referido a la Administración Central y también funciones de control.

Específicamente el artículo 73 del decreto Ley 23.354/56<sup>49</sup> determinaba la característica de órgano mixto de ejecución y control cuando mencionaba que:

*"Corresponderá a la Contaduría General:*

- a) *Registrar sintéticamente las operaciones económicas financieras de la administración nacional...*
- b) *Ejercer el control interno de la hacienda pública;*
- c) *Asesorar al Poder Ejecutivo en materia de su competencia;*
- d) *Preparar la cuenta general del ejercicio;*
- e) *Intervenir las entradas y salidas del tesoro y arquear sus existencias;*
- f) *Regir el archivo general de la administración nacional;*

<sup>49</sup> Artículo 73 Decreto-Ley 23.354/56

g) *Ejercer las demás funciones que se le adjudiquen por vía reglamentaria.*"

Es decir que actuaba como revisora de los actos de la Administración en lo referente a la ordenación de los gastos y uso de los recursos y créditos. También tenía atribuciones de control interno sobre los entes descentralizados. El tipo de control que ejercía era:

- Preventivo y a posteriori;
- Interno;
- De origen legal de gastos y pagos;
- Control contable.

#### **II.4.1.1.2. El Tribunal de Cuentas de la Nación.**

Ocupaba un lugar primordial dentro del régimen de control anterior a la reforma. El decreto ley 23.354/56 (y sus modificatorias) legislaba sobre el mismo en los artículos 78 al 89.

Estaba integrado por cinco vocales de los cuales uno de ellos ejercía la presidencia, y eran designados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado. Se trataba de un órgano extra-poder, vinculado al Poder Legislativo, dotado de facultad fiscalizadora.

Constituía el órgano de control externo de la Administración Nacional y de las haciendas paraestatales, ejercía el control previo y posterior en lo que respecta a la legalidad, la formalidad, aspectos presupuestarios y contables del acto administrativo. Por tanto todos los actos administrativos debían ser controlados para su aprobación u observación.

Además en el artículo 84 del Decreto ley 23.354/56 se mencionaba entre otras atribuciones:

- la fiscalización y vigilancia de todas las operaciones financiero-patrimoniales;
- el examen y juicio de cuentas de los responsables;
- la declaración de responsabilidad y consiguiente formulación de cargos;
- el asesoramiento a los poderes del Estado en materia de competencia;
- fiscalización de las empresas del estado por intermedio de auditores y síndicos;

- Intervenir en forma previa a la formalización de las contrataciones que se lleven a cabo como consecuencia de un procedimiento de privatización, según cualquiera de las modalidades que determine la ley 23.696, cuando el ente correspondiente sea del área de su competencia;

- Colaborar permanentemente con la Comisión Bicameral creada por el artículo 14 de la ley 23.696.<sup>50</sup>

Es importante destacar la función de control jurisdiccional que tenía el Tribunal de Cuentas en el antiguo régimen. El mismo alcanzaba a todos los agentes de la administración nacional, desarrollándose mediante dos formas: el juicio de cuentas y el juicio de responsabilidad.

El *juicio de cuentas* se llevaba a cabo contra los agentes, organismos, o personal que tuviera a su cargo el manejo de los bienes del Estado, así como contra los terceros que tuvieran injerencia en tal función. Esas personas estaban obligadas a rendir cuentas de su gestión ante el tribunal, el cual examinaba, y en el caso de no aprobarlas, formulaba los reparos correspondientes y emplazaba al interesado a contestar tales reparos en determinado plazo. Así se iniciaba el juicio de cuentas, que finalizaba con la sentencia fundada del tribunal, aprobando o rechazando total o parcialmente la cuenta, pudiendo en este último caso aplicar sanciones.

El *juicio de responsabilidad* tenía por objeto investigar circunstancias ajenas a rendiciones de cuentas, que causaren o que pudieran causar perjuicios económicos al Estado, estableciendo la responsabilidad en que pudieran haber incurrido los agentes. Una vez tramitado el juicio, el Tribunal dictaba resolución fundada, absolviendo o condenando al acusado, en cuyo último caso fijaba la suma a ingresar y el término en que debía hacerlo, así como las sanciones si éstas correspondiesen. Las irregularidades que podían dar origen al juicio de responsabilidad debían estar concretamente referidas a la recepción o utilización errónea o indebida de los fondos públicos. Esto significaba que la competencia del Tribunal de Cuentas en el juicio de responsabilidad no alcanzaba a cualquier actuación de los agentes de la administración pública o terceros que perjudique al Estado, sino tan solo aquellas actuaciones conectadas o referidas a la Administración de la hacienda pública.

---

<sup>50</sup> Artículo 84 Decreto-Ley 23.354/56

#### **II.4.1.1.3. La Sindicatura General de Empresas Públicas.**

Fue creada por la Ley 21.801 del año 1978 como órgano de control externo de legalidad, auditoría y gestión de las empresas y sociedades del Estado Nacional. En su justificación se mencionaba que la dinámica de las actividades empresarias de las haciendas productivas requiere técnicas y procedimientos de control propios, distintos de los aplicados en el resto de la administración pública.

La Sindicatura General de Empresas Públicas fue creada dentro de la jurisdicción del Poder Ejecutivo y era una entidad con personería jurídica propia que como se mencionó anteriormente tenía funciones de fiscalización, ejerciendo el control externo de las empresas públicas.

#### **II.4.1.1.4. Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración.**

La composición y funcionamiento se regían por la ley 23.847. Estaba integrada por seis senadores y seis diputados, cuyos mandatos duraban hasta la próxima renovación de la Cámara. Anualmente la Comisión, elegía un presidente, un vicepresidente y un secretario.

Esta Comisión Bicameral tenía por funciones:

- el examen y estudio de la cuenta de inversión de la Administración Nacional a la que se refiere el artículo 75 inciso 8 de la Constitución Nacional;
- el examen y estudio del informe de la Sindicatura General de Empresas Públicas sobre el control de legalidad, de auditoría y de gestión de las empresas del Estado.

#### **II.4.1.2. La reforma de la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional.**

En el año 1992 se produce la Reforma de la Administración Financiera por medio de la sanción de la ley 24.156, "Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional", teniendo como finalidad

primordial otorgar racionalidad a la Administración Financiera del sector Público Nacional, instituir una estructura de controles internos y externos sobre la gestión de los entes públicos, y posibilitar que se tornen más transparentes los mecanismos de obtención de los objetivos y políticas definidas. La mencionada ley derogó:

- Decreto ley 23.354 del 31 de diciembre de 1956, ratificado por ley 14.467, con excepción de sus artículos 51 a 54 (Capítulo V – De la gestión de bienes del estado) y 55 a 64 inclusive (Capítulo VI – De las contrataciones). Por lo tanto deroga las disposiciones de la Ley de Contabilidad referidas al Tribunal de Cuentas de la Nación y a la Contaduría General de la Nación como órganos de control externo e interno.<sup>51</sup>

- Ley 21.801, reformada por la ley 22.639, que creaba la Sindicatura General de Empresas Públicas.

La reforma de la administración financiera y control del sector público nacional está sustentada fundamentalmente en tres criterios:

a) El enfoque sistémico y de interrelación de los sistemas que componen la Administración Financiera, a saber: Sistema de Presupuesto, Sistema de Contabilidad Gubernamental, Sistema de Tesorería, Sistema de Crédito Público, Sistema de Control Interno y Sistema de Control Externo.

b) La centralización normativa y descentralización operativa: Para cada sistema existirá un órgano rector que dictará la normativa, y la operatividad del sistema será ejercida por las distintas jurisdicciones y entidades.

c) Abarca todo el sector público nacional, es decir, la Administración Central, los organismos descentralizados, las instituciones de seguridad social, y las empresas y sociedades del Estado nacional.

Entre los aspectos más relevantes de la reforma se encuentra el nuevo sistema de control establecido por la ley 24.156. Estos cambios se expresan, por ejemplo, en la implementación del sistema de control integral e integrado estableciendo como órganos de control a la Sindicatura General de la Nación y la auditoría General de la Nación.

La cultura de control en la Administración Central es muy diferente a la tradicional, y continúa cambiando respecto del régimen de rendición de cuentas

---

<sup>51</sup> En la actualidad el Régimen de Contrataciones se encuentra regulado por los decretos 436/2000 y 1023/2001.

difuso que predominó antes de que se promulgara la ley 24.156. Esta nueva cultura de control trata de brindar más agilidad a la administración y a la toma de decisiones en el sector público mediante el fortalecimiento de un nuevo régimen de simplificación de los procedimientos, y actualización y mejoramiento de la destreza administrativa de los funcionarios.

No está de más repetir que los funcionarios superiores del gobierno son administradores de los fondos públicos. Así como ejecutan programas, tienen la responsabilidad de asegurar lo que hacen con honestidad, eficiencia y economía. La nueva cultura de control fomenta también un sistema de valores como la equidad, la contabilidad de la información, la eficacia y la conducta transparente en la administración pública.

La ley crea dos nuevas entidades de control: la auditoría General de la Nación (AGN) y la Sindicatura General de la Nación (SIGEN). La AGN reporta directamente al Congreso Nacional. Su mandato abarca la conducción de auditorías financieras para la producción de los respectivos dictámenes. La SIGEN, por su parte, es responsable directamente ante el Presidente de la Nación. Es la institución normativa, supervisora y coordinadora del control interno del Poder Ejecutivo. La SIGEN tiene la responsabilidad de coordinar el modelo global e integrado de control.

La institucionalización de la auditoría General de la Nación en el seno del Poder Legislativo concreta una aspiración de larga data y significa una ampliación de las bases del esquema de "responsabilidad", puesto que es en la interacción entre la SIGEN y la AGN que se fundamenta todo el sistema de control en el sector público.

La ley establece que sus disposiciones serán de aplicación en todo el sector público nacional.

Es importante recordar qué abarca básicamente el sector público nacional:

- Administración Nacional, conformada por la administración central, organismos descentralizados, que incluyen las instituciones de seguridad social;
- Empresas y sociedades del Estado, que abarca las empresas del Estado, las sociedades del Estado, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, las sociedades de economía mixta y todas aquellas otras

organizaciones empresariales donde el Estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias.

También se controlan las cuentas de las organizaciones privadas a las que se hayan acordado subsidios o aportes y las de las instituciones o fondos cuya administración, guarda o conservación esté a cargo del Estado Nacional a través de sus jurisdicciones o entidades.

Aún cuando el ámbito general de la ley abarca los tres poderes del Estado, el título correspondiente al sistema de control interno se circunscribe al Poder Ejecutivo Nacional, los organismos descentralizados y las empresas y sociedades del Estado.

#### **II.4.1.2.1. Auditoría General de la Nación. Características.**

La ley 24.156 legisla sobre el control externo en el Título VII, y específicamente en el Capítulo I determina que dicha competencia le corresponde a la Auditoría General de la Nación.

Este organismo es una entidad con personería jurídica propia e independencia funcional.

Orgánicamente depende del Congreso Nacional y su función es realizar el control externo de todo el sector público nacional. Sin embargo esa dependencia no configura una vinculación jerárquica, ya que la propia ley prescribe que se trata de una entidad con personería jurídica propia que posee independencia funcional y financiera.

El contenido de control externo que lleva a cabo la AGN guarda simetría con el alcance del control que ejerce la SIGEN, ya que comprende los aspectos presupuestarios, patrimoniales, económicos, financieros, legales y de gestión.

El control que realiza la AGN es siempre posterior a la emisión y ejecución de los actos, lo que se bien ha sido criticado por un sector de la doctrina persigue el objetivo de no obstaculizar ni paralizar la actividad administrativa, como acontecía en el sistema derogado.

En la asignación de funciones que prescribe la ley de administración financiera y sistemas de control del sector público nacional, se destacan tanto la facultad genérica de "fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias", la de realizar auditorías financieras, de legalidad y de gestión

respecto de órganos y entes estatales como la más específica de dictaminar sobre los estados contables-financieros de los "entes privados adjudicatarios de procesos de privatización".<sup>52</sup>

El mismo órgano en su memoria del año 2005 establece que "el propósito de la AGN consiste en controlar lo realizado con el patrimonio, con la economía, con las finanzas y con la administración; fiscalizar la legalidad, el estado de derecho y las normas que se han aplicado. Implica hacer un cotejo con la gestión, con la oportunidad; este cotejo es global, integral, no solamente de algún aspecto legal o de oportunidad sino también sobre la buena marcha de la administración en los aspectos técnicos, financieros o contables."<sup>53</sup>

Sus principales características pueden resumirse de la siguiente forma:

- a) Tiene a su cargo el control externo posterior, que ejerce a través de la técnica de auditoría.
- b) Es un ente autárquico en el ámbito del Poder Legislativo, considerado su brazo técnico, con autonomía funcional.
- c) Fue incorporado a la Constitución nacional en la reforma del año 1994.
- d) Es un órgano colegiado, cuyo Presidente es designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso.
- e) Las tareas de auditoría pueden ser ejercidas con el personal del organismo o contratando profesionales independientes.
- f) El Congreso de la Nación puede ampliar su competencia.
- g) Carece de facultades jurisdiccionales para deslindar las responsabilidades de los funcionarios públicos, y de atribuciones para aplicar multas y formular observaciones con carácter suspensivo.
- h) Tiene competencia para formular los criterios de control y auditoría externa a ser utilizados. Como consecuencia de esa facultad, la AGN ha dictado diversas normas vinculadas con su función de control, entre ellas las Normas de auditoría Externa (resolución AGN 154/93).

La figura de la AGN en el ámbito del Poder Legislativo se deriva del principio de división de poderes, que lleva ínsita la concepción del control

---

<sup>52</sup> Artículo 118, Ley 24.156

<sup>53</sup> [www.agn.gov.ar](http://www.agn.gov.ar), Memoria 2005, pág. 13.

recíproco. De esta forma, como contrapeso del actuar del Poder Ejecutivo, el Legislativo ejerce un control sobre su actividad administrativa.<sup>54</sup>

En el esquema normativo aplicable encontramos que el órgano de control externo es el Congreso Nacional, y la AGN su asistente. La intervención de este órgano a los efectos de la acción de control del Congreso es obligatoria, aunque no vinculante; en consecuencia, el Congreso, por limitación constitucional, no podría emitir 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 legislativo.

En concordancia con ello, la PTN opinó que "la personería jurídica con que se ha dotado a la auditoría General de la Nación, 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."<sup>55</sup>

Autonomía funcional implica ejercer su función técnica de control sin ser intervenida por el Congreso nacional, así como darse su propio reglamento de funcionamiento interno sin que deba ser ratificado por éste.<sup>56</sup>

El carácter o índole de la actividad desarrollada por la auditoría es esencialmente administrativo, técnico y consultivo, de lo cual deriva que la ley ha pretendido privilegiar la función fiscalizadora sobre la tradicional asignación de facultades jurisdiccionales.

El trabajo sustantivo de la AGN es designado técnicamente como "*auditoría gubernamental*".

Consiste en un examen planificado de hechos, actos y documentos, cuyos resultados son presentados ordenadamente en un informe. Estos

<sup>54</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam M., ob. cit., pág. 155.

<sup>55</sup> Dictámenes, 230:168.

<sup>56</sup> QUIROGA LAVIE, Humberto, Constitución de la Nación Argentina comentada, Zavalía, Buenos Aires, 1997, pág. 540.

resultados se reflejan a través de observaciones, recomendaciones y conclusiones.

Las *observaciones* revelan errores, desvíos o irregularidades hallados durante el curso del examen. También se pueden incluir comentarios o sugerencias, explicativos y/o descriptivos, relativos a diferentes cuestiones de los aspectos examinados.

Las *recomendaciones* incluyen las propuestas de acciones para corregir las deficiencias observadas, evitar que se cometan otras en el futuro, y mejorar el desempeño general de la administración.

Las *conclusiones* son juicios basados en los hallazgos comentados, y de ellas se infiere, eventualmente, la responsabilidad de los funcionarios públicos por las conductas desempeñadas.

Al aplicar procedimientos de auditoría se colectan las evidencias necesarias para respaldar la emisión del informe. El organismo reúne, contrasta y analiza datos para asegurar la eficiencia, competencia y relevancia de las evidencias que fundamentan la opinión final.<sup>57</sup>

#### **II.4.1.2.2. Conformación de la Auditoría General de la Nación.**

El órgano de conducción de la AGN se compone de siete miembros: tres auditores generales, designados por la Cámara de Senadores, y tres por la Cámara de Diputados, de acuerdo con la composición política de cada cámara. Su mandato es de ocho años, y se renuevan por mitades cada cuatro.

El Presidente es designado a propuesta del partido político de la oposición con mayor número de legisladores en el Congreso, conforme al artículo 85 de la Constitución nacional. De ello se destaca que la Constitución ha querido poner en evidencia la influencia del principal partido de oposición en la conducción superior de este organismo.

Los auditores generales pueden ser removidos, en caso de conducta grave o manifiesto incumplimiento de sus deberes por los procedimientos establecidos para su designación. No podrán ser designadas personas que se encuentren inhabilitadas, en estado de quiebra o concursados civilmente, con procesos judiciales pendientes o que hayan sido condenados en sede penal.

---

<sup>57</sup> [www.agn.gov.ar](http://www.agn.gov.ar), Memoria 2005, pág. 14.

El artículo 125 de la ley 24.156 fija las atribuciones y deberes de los auditores generales –reunidos en Colegio–, entre ellas, las de:

a) proponer el programa de acción anual y el proyecto de presupuesto de la entidad y las modificaciones a la estructura orgánica; a las normas básicas internas; a la distribución de funciones, y a las reglas básicas de funcionamiento con arreglo al artículo 116;

b) dictar las restantes normas básicas, normas internas, atribuir facultades y responsabilidades, así como la delegación de autoridad;

c) licitar, adjudicar, adquirir suministros, contratar servicios profesionales, y disponer respecto de los bienes muebles e inmuebles necesarios para el funcionamiento de la entidad, pudiendo aceptar donaciones con o sin cargo;

d) designar el personal y atender las cuestiones referentes a éste, con arreglo a las normas internas en la materia, en especial cuidando de que exista una equilibrada composición interdisciplinaria que permita la realización de auditorías y evaluaciones integradas de la gestión pública, y

e) en general, resolver todo asunto concerniente al régimen administrativo de la entidad.

Las decisiones se toman colegiadamente por mayoría.<sup>58</sup>

#### **II.4.1.2.3. Status constitucional.**

La reforma de la Carta Magna de 1994 reafirmó los modernos criterios de control de gestión establecidos en la Ley 24.156, y confirmó la autarquía de este organismo con su función principal de asistir técnicamente al Congreso de la Nación, poder en el que reside la facultad de control, según nuestro sistema republicano de gobierno.

El artículo 85 de la Constitución Nacional expresa:

*“El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo.*

---

<sup>58</sup> Artículo 125, Ley 24.156.

*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.*

*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 la mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara. El presidente del organismo será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso.*

*Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera la modalidad de organización, y las demás funciones que la ley otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos.<sup>59</sup>*

Es indudable que el fin del constituyente ha sido fortalecer la función de control propia del Congreso Nacional, dotándolo de un órgano técnico idóneo para ese cometido. Inserto en su estructura, se pretende que el control pueda llevarse a cabo con solvencia y amplitud, en forma efectiva y eficiente.

Este tipo de órgano retroalimenta la tarea del legislador, que al ejercer el control parlamentario no sólo cumple con una etapa natural de toda gestión, sino que cumple con una función específica y no delegable atribuida constitucionalmente.

Los dictámenes de la auditoría son remitidos a la Comisión Mixta Revisora de Cuentas, al Ministro del área y al órgano o ente auditado. A partir de la resolución 62/00 de la Presidencia de la AGN, los dictámenes o informes de auditoría son también enviados al Jefe de Gabinete de Ministros "quien, en virtud del art. 100 de la Constitución ejerce la administración general del país (inc. 1º) y hace recaudar las rentas de la Nación y ejecuta el presupuesto (inc. 7º), amén de su deber de concurrir una vez por mes al Congreso a fin de informar acerca de la marcha del gobierno (art. 101), lo que lo convierte en el órgano de la Administración Pública más necesitado en lo que hace a recibir la información producida por la auditoría."<sup>60</sup>

<sup>59</sup> Artículo 85, Constitución de la Nación.

<sup>60</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam M., ob. cit., pág. 158.

La intervención de la auditoría en la aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de fondos públicos es esencial, dado que aquella refleja toda la gestión pública, desde la recaudación de recursos previstos presupuestariamente, hasta el gasto público producido durante un ejercicio; por ello, este tipo de control no sólo abarca la regularidad, sino también la eficiencia y eficacia.

#### **II.4.1.2.4. Materia de competencia.**

Es materia de competencia de la AGN el control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal y de gestión, así como el dictamen sobre los estados contables financieros de la administración central, organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado, entes reguladores de servicios públicos, y los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos.

El término "gestión" utilizado por la ley se entiende como alternativa de administración y de coordinación de los recursos disponibles para establecer y alcanzar objetivos y metas. De ahí que el control de gestión no se dirija, en el caso de la ley 24.156, a la oportunidad, mérito o conveniencia, sino a la verificación de las transacciones y estados financieros, la revisión del cumplimiento de las disposiciones legales, de la planificación, organización y control interno administrativos, de los resultados de las operaciones programadas y la evaluación de las "3 E" (economía, eficiencia y eficacia).<sup>61</sup>

##### **a) EL ARTÍCULO 117.**

La competencia de la AGN para ejercer el control sobre los entes reguladores de las actividades privatizadas o concesionadas surge del art. 117 de la Ley 24.156 al incluir entre los organismos sujetos de auditoría a los "entes reguladores de servicios públicos y los entes privados adjudicatarios de los procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos."<sup>62</sup>

<sup>61</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam M., ob. cit., pág. 159.

<sup>62</sup> Artículo 117, Ley 24.156.

Es importante señalar que la contribución de la auditoría General de la Nación, para el desarrollo de la calidad y eficiencia en la prestación de los servicios públicos y la defensa de los derechos del consumidor, consiste en velar por el buen funcionamiento de los entes y del sistema de regulación en su conjunto, verificando el respeto de los marcos regulatorios.

En mérito a las observaciones que se formulan en los informes, la AGN efectúa una serie de recomendaciones a los diferentes entes reguladores o con funciones de control. En ese sentido, a título de ejemplo genérico, se ha recomendado, entre otros aspectos:

- Implementar un sistema de información en tiempo real que posibilite un efectivo control de calidad del servicio.
- Mayor coordinación entre los entes reguladores con municipio para el control de obras en la vía pública.
- Mejorar la atención de los reclamos de usuarios por deficiente prestación de servicios.
- Aumentar los controles, ante una frecuencia de inspecciones insuficiente.
- Mejorar los sistemas de medición de la calidad del producto técnico suministrado.
- Fortalecer los controles en materia ambiental.
- Revisar el funcionamiento de los sistemas de control orientados a verificar la aplicación de las normas vigentes en materia ambiental.
- Implementar circuitos para el seguimiento de la tramitación de expedientes.
- Aplicar correctamente los regímenes de penalidades estipulados en los pliegos, lo que involucra, entre otros aspectos, la aplicación concreta de sanciones, y la efectiva percepción de las multas cuando las sanciones se hallaren firmes.

A modo de ejemplo de la tarea de control que realiza la AGN, podemos mencionar que durante el ejercicio 2005 se realizaron diversas auditorías, volviéndose a verificar importantes debilidades en el control sobre las empresas adjudicatarias de los servicios públicos y en la aplicación del régimen sancionatorio que les compete a los entes reguladores.

En lo que respecta al sector Transporte, se han realizado auditorías con respecto a la calidad del servicio ferroviario de pasajeros del Área Metropolitana de

Buenos Aires, y se obtuvieron evidencias del incumplimiento de las obligaciones en ese aspecto, así como de la deficiente gestión de control de la CNRT.<sup>63</sup>

b) EL ARTÍCULO 118<sup>64</sup>.

La ley asigna a la AGN las siguientes funciones:

*“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..”*

Se confirma que el tipo de control que ejerce este organismo es el denominado “posterior”, produciéndose una modificación integral respecto al sistema de control de la derogada Ley de Contabilidad.

*“b) Realizar auditorias 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. Estos trabajos podrán ser realizados directamente o mediante la contratación de profesionales independientes de auditoria;..”*

En concordancia con las competencias establecidas en el artículo 117 de la ley, la técnica de control aplicable es la auditoria, abarcando no sólo la legalidad y los aspectos financieros, sino también la gestión pública.

Así, por ejemplo, en el ámbito de la seguridad social, durante el período 2005 se finalizó el examen del esquema de control central sobre los procesos descentralizados de otorgamiento y liquidación de beneficios implementados por la ANSES. De las tareas realizadas surgieron debilidades del sistema de información gerencial y de control de gestión, así como políticas institucionales insuficientes sin respaldo en una evaluación documentada del riesgo ni la ponderación de su impacto, y la ausencia de normas con respecto a los controles rutinarios o inteligentes. Por otra parte no se advirtió la existencia de una evaluación sistemática de las causales de litigiosidad. La entidad carece de un sistema de información que integre los reclamos administrativos y judiciales. El organismo en su descargo manifestó que encaró el fortalecimiento de los procedimientos internos con el dictado de la carta de compromiso interna, la

<sup>63</sup> [www.agn.gov.ar](http://www.agn.gov.ar); Memoria 2005, pág. 26.

<sup>64</sup> Artículo 118, Ley 24.156.

readecuación de los procesos de control y el desarrollo del programa de estandarización integral.<sup>65</sup>

Respecto a la auditoría de gestión de programas, se evalúa el cumplimiento de las metas físicas previstas en los distintos programas presupuestarios. Además de estos últimos, que administran en forma directa las distintas jurisdicciones, se consideran las transferencias de fondos federales a provincias, afectadas a programas sociales y de infraestructura. Esos controles son realizados en las distintas provincias beneficiadas, con carácter integral, y abarcan no sólo lo estrictamente financiero, sino también un análisis de gestión dirigido a verificar el cumplimiento de los objetivos, rendición de cuentas de las unidades ejecutoras, entrega de beneficiarios, criterio de organización, precios, etc.

Así, durante el año 2006 se continuó el control del Programa Jefes de Hogar, llevándose a cabo auditorías en materia de "Componentes Materiales", "Centros de Integración Comunitarios", "Sistema de pago a beneficiarios", "Control de entrega de tarjetas magnéticas a Beneficiarios". La participación de la AGN ha permitido que las organizaciones auditadas optimicen su nivel de eficacia y eficiencia, identificando los puntos débiles y emitiendo informes de manera sistemática a fin de que la Unidad de Ejecución del programa adopte las medidas correctivas necesarias. Entre otros aspectos, se exigió mayor celeridad en el proceso de compras de los Municipios, así como el estricto cumplimiento de los plazos de ejecución de los Centros de Integración Comunitarios proyectados y se indicó requerir la baja de aquellos no iniciados y la devolución de los fondos transferidos a los Municipios no utilizados.<sup>66</sup>

*"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,..."*

Las auditorías financieras que realiza la AGN permiten determinar el grado de cumplimiento de las obligaciones previstas en el presupuesto y contenidas en la Cuenta de Inversión, como así también la verificación de la

---

<sup>65</sup> [www.agn.gov.ar](http://www.agn.gov.ar); Memoria 2005, pág. 31.

<sup>66</sup> [www.agn.gov.ar](http://www.agn.gov.ar); Memoria 2006, pág. 22.

aplicación de los fondos provenientes de los empréstitos con organismos internacionales a sus destinos específicos.<sup>67</sup>

La AGN, en su carácter de auditor externo independiente, examina –por ejemplo- los estados financieros correspondientes a proyectos financiados, total o parcialmente, por organismos internacionales. El control en este caso abarca el estado de origen y aplicación de fondos. Este tipo de auditoría se practica de conformidad con las Normas de auditoría Externa emitidas por este órgano de control externo, que resultan compatibles con las de aceptación general en la República Argentina para la profesión contable, y con las recomendadas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). El dictamen de la auditoría de estados financieros se limita a los fondos recibidos y gastos realizados por el organismo gubernamental de ejecución del proyecto.

En el caso de las auditorías de gestión, se verifican los resultados obtenidos y los procesos implementados por los programas financiados a fin de alcanzar sus objetivos; se consideran los objetivos del programa a desarrollar; el esquema de su ejecución; los instrumentos aplicados para su logro; las funciones y responsabilidades de cada uno de los sectores interviniente en la operatoria; los beneficiarios de la implementación de los programas; el costo de su aplicación; la financiación externa, y su desembolso.<sup>68</sup>

Durante el período 2006, y en lo que respecta al examen de la gestión estatal en materia ambiental, se realizó una auditoría sobre el Programa Social de Bosques (PROSOBO), en el ámbito de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable, evidenciando que la suspensión de nuevos proyectos redujo considerablemente las posibilidades de alcanzar el objetivo del programa. Asimismo, en el mismo período, el informe relativo al Comité Ejecutor de la Cuenca Matanza-Riachuelo estuvo orientado a verificar y analizar la implementación del Plan de Gestión Ambiental (PGA) en la Cuenca. Se llegó a la conclusión que el Comité no funcionó como una Autoridad de Cuenca y el PGA no constituye un plan de gestión propiamente dicho. A su vez, el crédito otorgado por el BID no se ejecutó, y se realizó una cantidad mínima de obras, que resultaron, además poco efectivas.<sup>69</sup>

---

<sup>67</sup> [www.agn.gov.ar](http://www.agn.gov.ar); Memoria 2005, pág. 27.

<sup>68</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam M., ob. cit., pág. 160.

<sup>69</sup> [www.agn.gov.ar](http://www.agn.gov.ar); Memoria 2006, pág. 23.

*“d) Examinar y emitir dictámenes sobre los estados contables financieros de los organismos de la Administración nacional, preparados al cierre de cada ejercicio;...”*

La auditoría de estados contables comprende la aplicación de pruebas selectivas para obtener evidencias respaldatorias de afirmaciones y cifras relevantes, la evaluación de las estimaciones importantes efectuadas por el organismo o ente, la revisión de las normas contables de valuación y exposición y el control de la presentación general de los estados contables.

*“e) Controlar la aplicación de los recursos provenientes de las operaciones del crédito público y efectuar los exámenes especiales que sean necesarios para formarse opinión sobre la situación de este endeudamiento. A tales efectos puede solicitar al Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y al Banco Central de la República Argentina la información que estime necesaria en relación a las operaciones de endeudamiento interno y externo;...”*

La ley 24.156 le asigna una mayor participación al Congreso en términos de endeudamiento público, que se ve fortalecida por la competencia de la AGN en esa materia.

Estas funciones comprenden el relevamiento y evolución del *stock* de la deuda pública; las tasas de interés promedio de las obligaciones asumidas; plazo promedio de vencimiento de la deuda pública, distinguiendo según se trate de títulos públicos, en moneda extranjera y en pesos; préstamos de organismos multilaterales (BID, BIRF, FMI, etc.); deuda con el Club de Paris, organismos bilaterales y deuda comercial, y deuda con otros acreedores. Se incluyen los bonos de consolidación, analizando el flujo de caja. El *stock* de la deuda se analiza en función de la satisfacción del pago de intereses y su incremento o disminución con relación al endeudamiento neto y la variación de deuda.<sup>70</sup>

*“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,...”*

En cuanto a la competencia del Banco Central, su responsabilidad se limita a expresar una opinión sobre los estados contables (estado de resultados, estado de evolución del patrimonio neto, notas y anexos que forman parte integrante de los estados contables).

---

<sup>70</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam M., ob. cit, pág. 161.

El examen se realiza de acuerdo a las normas de auditoria aprobadas por la AGN mediante resolución 156/93.

Los informes de auditoria que se realizan suelen dejar sentado que “una auditoria implica examinar selectivamente los elementos de juicio que respaldan la información expuesta en los Estados Contables, y no tiene por objeto detectar delitos o irregularidades intencionales. Asimismo, incluye el análisis de la aplicación de las normas contables profesionales y de la razonabilidad de las estimaciones de significación hechas por la Entidad”.<sup>71</sup> En virtud de ello, el examen concluye determinando si los estados contables presentan o no, razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la información sobre la situación patrimonial –a determinada fecha – del Banco Central de la República Argentina, los resultados de sus operaciones y la evolución de su patrimonio neto por el ejercicio objeto de control de acuerdo con las normas aplicables.

*“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,...”*

Su caracterización como entidad autárquica dentro del Poder Legislativo justifica que el propio Congreso pueda indicar a la AGN la verificación de ciertos actos y contratos. No se establece qué debe entenderse por significación económica, por lo cual ha de interpretarse que entra en la esfera de la discrecionalidad del órgano de control externo, de las Cámaras del Congreso y de la Comisión legislativa mencionada, considerar, según el caso qué actos y contratos deben ser objeto de control especial.

La circunstancia de que este organismo tenga autonomía funcional no implica que el Congreso no pueda encomendarle actividades de control, pero lo que no puede hacer es indicarle o darle instrucciones sobre cómo hacerlo.<sup>72</sup>

*“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 auditoria referidos en este artículo y las normas técnicas a las que deberá ajustarse el trabajo de éstos,...”*

<sup>71</sup> Por ejemplo, Resolución 99/00.

<sup>72</sup> QUIROGA LAVIE, Humberto, ob. cit, pág. 540.

Esta función es propia de la naturaleza jurídica otorgada al organismo, de tal forma que, aun sin haber sido establecida expresamente, habría podido ser ejercida.

*"j) Verificar que los órganos de la Administración mantengan el registro patrimonial de sus funcionarios públicos."*

Al respecto, se establece en forma expresa que *"todo funcionario público con rango de ministro, secretario, subsecretario, director nacional, máxima autoridad de organismos descentralizados o integrante de directorio de empresas o sociedades del Estado, está obligado a presentar dentro de las cuarenta y ocho (48) horas de asumir su cargo o de la sanción de la presente ley una declaración jurada patrimonial, con arreglo a las normas y requisitos que dispongan el registro, la que deberá ser actualizada anualmente y al cese de funciones."*

La competencia de la AGN, no consiste en controlar la presentación de las declaraciones juradas, funciones que corresponde a la Oficina Anticorrupción, sino solamente verificar que los organismos lleven el registro patrimonial de sus funcionarios, como uno de los contenidos de la gestión administrativa.<sup>73</sup>

c) LAS FUNCIONES DEL ARTÍCULO 119.

Para el desempeño de las funciones, la AGN puede<sup>74</sup>:

*"a) Realizar todo acto, contrato u operación que se relacione con su competencia;..."*

Es una derivación lógica de su carácter autárquico. Cabe incluir aquí solamente aquellos actos, contratos u operaciones necesarios para el ejercicio de control externo a su cargo.

*"b) Exigir la colaboración de las entidades del sector público, las que estarán obligadas a suministrar los datos, documentos, antecedentes e informes relacionados con el ejercicio de sus funciones;..."*

Esta norma es similar a la contenida en el artículo 106 de la ley 24.156, relacionada con la SIGEN.

<sup>73</sup> IVANEGA, Miriam M., ob. cit., pág.163.

<sup>74</sup> Artículo 119, ley 24.156.

*“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 inc. F de este artículo;...”*

La inclusión de esta atribución debe ser interpretada en consonancia con todo el sistema de control externo. Por ende, no podría considerarse que la presente disposición habilite a la AGN a instaurar procedimientos especiales de determinación de responsabilidad patrimonial, a semejanza del disuelto Tribunal de Cuentas de la Nación. Si en cambio le corresponde instar a los organismos y entidades que se encuentran bajo la órbita de su control, a iniciar las investigaciones correspondientes.

El inciso trata de investigaciones administrativas y no judiciales, dado que no se le ha atribuido competencia específica para demandar judicialmente.<sup>75</sup>

*“d) Formular los criterios de control y auditoria y establecer las normas de auditoria externa a ser utilizadas por la entidad. Tales criterios y las normas derivadas, deberán atender a un modelo de control y auditoria externa que abarque los aspectos financieros, de legalidad y de economía, de eficiencia y eficacia;...”*

*“e) Presentar a la Comisión mencionada, antes del 1 de mayo la memoria de su actuación;...”*

Esta obligación se coordina con el artículo 127 de la ley, que contempla que el control de las actividades de la AGN se encuentra a cargo de la Comisión Mixta Parlamentaria Revisora de Cuentas.

*“f) Dar a publicidad todo el material señalado en el inciso anterior con excepción de aquel que, por decisión de la Comisión Mixta Parlamentaria Revisora de Cuentas, deba permanecer reservado.”*

La publicidad de la actividad del órgano de control externo es propia del estado de derecho, contribuyendo a una gestión transparente.

#### **II.4.1.2.5. Sujetos alcanzados por el control externo.**

De acuerdo con el artículo 117<sup>76</sup>, el control de la auditoria General de la Nación comprende la Administración central, organismos descentralizados,

<sup>75</sup> Cf. IVANEGA, Miriam M., ob. cit., pág. 164.

<sup>76</sup> Artículo 117, Ley 24.156

empresas y sociedades del Estado, entes reguladores de servicios públicos, entes privados de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos, Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires.

El control de la gestión de los funcionarios mencionados en el artículo 45 de la Constitución Nacional es global, debiendo ser ejercido exclusivamente por las Cámaras del Congreso de la Nación. Se excluye expresamente del control de la AGN, al presidente, vicepresidente, Jefe de Gabinete de Ministros, y miembros de la Corte Suprema de Justicia.

Se ha sostenido que sacar de su esfera de control a los órganos sujetos a juicio político es "anacrónico", porque "si el desempeño de la auditoria está dirigido a facilitar la función de control del Congreso, sobre el sector público nacional, es impropio retirar dicho control a quienes son los conductores y responsables de ese sector."<sup>77</sup>

Sí queda a su cargo el control externo posterior del Congreso de la Nación.

Respecto al Poder Judicial de la Nación, la ley establece que la Corte Suprema de Justicia de la Nación dispondrá la modalidad y alcances de la puesta en práctica del sistema instituido, pudiendo acordar la intervención de la AGN a los fines del control externo posterior.

Asimismo, y en lo que respecta a la situación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la ley establece que el Congreso de la Nación, a través de sus dos Cámaras, podrá delegar su competencia de control sobre la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, en los organismos que fueren creados por ésta.<sup>78</sup>

#### **II.4.1.2.6. Relación con el Congreso de la Nación.**

##### **II.4.1.2.6.1. Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas.**

Conforme el artículo 127 de la ley 24.156 el control de las actividades del órgano de control externo se encuentra a cargo de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas.

<sup>77</sup> QUIROGA LAVIÉ, Humbreto, ob. cit., pág. 545.

<sup>78</sup> IVANEGA, Miriam M., ob. cit., pág. 166.

Esta Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas está formada por seis (6) senadores y seis (6) diputados, cuyos mandatos duran hasta la próxima renovación de la Cámara a la que pertenezcan, elegidos simultáneamente en igual forma que los miembros de las comisiones permanentes.

Para el desempeño de sus funciones la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas debe, conforme al artículo 129 de la ley<sup>79</sup>:

a) Aprobar juntamente 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 auditoría General de la Nación y remitirlo al Poder Ejecutivo para su incorporación en el presupuesto general de la Nación.

c) Encomendar a la auditoría General de la Nación la realización de estudios, investigaciones y dictámenes especiales sobre materias de su competencia, fijando los plazos para su realización.

d) Requerir de la auditoría General de la Nación toda 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 auditoría General de la Nación deberá elevarle antes del 1º de mayo de cada año.

En la relación entre la AGN y el Congreso nacional, hay que recordar que el órgano de control es el Congreso, dado que la auditoría es su asistente técnico.

Consecuencia de la autonomía funcional que le fue otorgada a la AGN es la imposibilidad de que el Congreso imparta instrucciones a ésta acerca de la metodología de control o al contenido de su informe, lo que no obsta a que pueda rechazar el dictamen producido.<sup>80</sup>

#### **II.4.1.3 Régimen de responsabilidad en la Ley 24.156.**

<sup>79</sup> Artículo 129, ley 24.156

<sup>80</sup> Cfr. IVANEGA, Miriam M., ob. cit., pág. 175.

El principio de responsabilidad de los funcionarios públicos nació como consecuencia del afianzamiento del principio político de soberanía del pueblo, consagrado en nuestro país por el art. 22 de la Constitución Nacional. También en la Constitución Francesa de 1791 lo expresa: "La garantía social no puede existir si los límites de la función pública no están claramente determinados por la ley y si la responsabilidad de todos los funcionarios públicos no están aseguradas".

La ley 24.156 trata la responsabilidad en el Título VII Del Control Externo Capítulo III De la Responsabilidad artículos 130 y 131. Allí se establece:

*"Art. 130.- Toda persona física que se desempeñe en las jurisdicciones o entidades sujetas a la competencia de la auditoría General de la Nación responderá por los daños económicos que por su dolo, culpa o negligencia en el ejercicio de sus funciones sufran los entes mencionados siempre que no se encontrare comprendida en regímenes especiales de responsabilidad patrimonial."*<sup>81</sup>

*"Art. 131.- La acción tendiente a hacer efectiva la responsabilidad patrimonial de todas las personas físicas que se desempeñen en el ámbito de los organismos y demás entes premencionados en los arts. 117 y 120 de esta ley, prescribe en los plazos fijados por el Código Civil contados desde el momento de la comisión del hecho generador del daño o de producido este si es posterior, cualquiera sea el régimen jurídico de responsabilidad patrimonial aplicable con estas personas."*<sup>82</sup>

Del análisis del art. 130 se plantean las siguientes condiciones para establecer la responsabilidad del funcionario:

- Debe tratarse de funcionarios que se desempeñen en Jurisdicciones o Entidades sujetas a la competencia de la AGN.
- El accionar de estos sujetos debe causar un daño económico a las Jurisdicciones o Entidades del Sector Público Nacional, para configurarse como responsables, pero ese accionar se debe haber realizado con dolo, culpa o negligencia.

---

<sup>81</sup> Artículo 130, Ley 24.156

<sup>82</sup> Artículo 131, Ley 24.156

El último párrafo del citado artículo le da al mismo una característica de residualidad, ya que este régimen se empleará siempre que el hecho no se configure dentro de un sistema especial de responsabilidad patrimonial. Esta ha sido instrumentada en el Decreto 1154/97, que establece un procedimiento para determinar la responsabilidad patrimonial y el monto del perjuicio que pudieran causar los funcionarios públicos y la intervención que le corresponde a la SIGEN.

El jefe del servicio jurídico de la dependencia a la cual perteneciera el funcionario deberá intimar a este para que en el plazo de 10 días hábiles realice el pago del perjuicio determinado, si fracasa esta gestión se debe iniciar la acción judicial. Al mismo tiempo se reglamenta en el mencionado decreto que la SIGEN debe informar trimestralmente al Presidente de la Nación sobre los perjuicios patrimoniales registrados y los procedimientos adoptados en cada caso. Esto se relaciona directamente con el art. 104 inc. k de la ley 24.156.

En el art. 131 menciona la responsabilidad patrimonial y amplía la aplicación normativa a entidades públicas no estatales o las del derecho privado en cuya dirección y administración tenga responsabilidad el Estado Nacional, o las que éste se hubiere asociado incluso a aquellas a las que se les hubieren otorgado aportes o subsidios para su instalación o funcionamiento y en general, a todo el que perciba, gaste o administre fondos públicos en virtud de una norma legal con una finalidad pública.

El capítulo III, del Título VII de la Ley 24.156, referente al tema de la responsabilidad ha sido objeto de críticas.

Se ha dicho que:

*“La precaria definición de la responsabilidad (art. 131) y la tácita remisión a la justicia de las acciones destinadas a perseguir la reparación de los daños al patrimonio estatal, así como la asimilación de los actos públicos a los términos y condiciones para la prescripción de la potestad sancionatoria que fija el Código Civil (art. 131) se transforma en un campo propicio para la corrupción, porque sienta las bases de la impunidad por el mero transcurso del tiempo y a través del accionar negligente, burocrático y/o intencionado de los funcionarios encargados del control en sede administrativa y judicial.”<sup>83</sup>*

Asimismo, y haciendo alusión a las deficiencias del régimen de responsabilidad instaurado por la ley 24.156, se reprochó del mismo que:

---

<sup>83</sup> DE LUCA, Ruben Mario; “El sistema integrado de información financiera y la constitución de la Provincia de Buenos Aires”; Revista Función Pública, Sección Doctrina, pág. 13.

*“A partir de la derogación de la llamada Ley de Contabilidad y su reemplazo por la ley 24.156 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional, no existe en el orden jurídico nacional un régimen de responsabilización patrimonial específico respecto de los funcionarios que hubieran dictado actos administrativos reprochados como ilegítimos por los organismos de control o que causaren un daño al erario público. Suprimidos el juicio de responsabilidad, ningún mecanismo alternativo lo ha suplido.”<sup>84</sup>*

#### **II.4.2. El control externo en el Sector Público Provincial.**

En nuestro país, la mayoría de las constituciones provinciales incluyen en sus preceptos a los organismos de control externo.

Ha existido una importante resistencia de las provincias argentinas a modificar su estructura de control a semejanza con el sistema nacional. A pesar de los cambios legislativos producidos en los últimos años, en general han tratado de mantener la competencia de dichos organismos en materia de responsabilidad patrimonial, sin perjuicio de incorporar el control posterior y la técnica de la auditoría.

En mayor o menor medida, las constituciones fijan la composición de estos organismos, el vínculo con las legislaturas y establecen sus funciones, sin perjuicio de las leyes orgánicas dictadas en cada caso.

Las principales atribuciones contempladas en las legislaciones provinciales son:

- 1) El examen de las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, su aprobación y desaprobación.
- 2) Inspección sobre oficinas provinciales o municipales que administren fondos públicos.
- 3) Intervención previa de actos.
- 4) Ejercicio de funciones jurisdiccionales.

En líneas generales sus máximas autoridades (tres o cinco miembros) deben ser profesionales –abogados y contadores públicos –, son inamovibles de sus cargos mientras dure su buena conducta, y están sujetos a juicio político.<sup>85</sup>

---

<sup>84</sup> FARAH, Mario Rejtman; “El (des) control de la administración pública”; Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública, 2006-1, pág. 33.

<sup>85</sup> Cfr. IVANEGA, Míriam M., ob.cit, pág. 151 a 154.

#### **II.4.2.1 El control externo en la Provincia de Buenos Aires.**

El control externo en la Provincia de Buenos Aires es ejercido por el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. Específicamente controla la Administración Central, el Poder Legislativo, el Poder Judicial, Reparticiones Autónomas o Autárquicas, Municipalidades o Entes que reciban, posean o administren fondos o bienes fiscales.

Todos los magistrados y funcionarios de la Provincia están obligados a suministrarles informes, antecedentes, documentos y comprobantes que solicite.

Entre sus facultades están:

- Examinar los libros de contabilidad y la documentación existente en dependencias públicas provinciales o comunales y en aquellos entes que de cualquier forma perciban, posean o administren fondos o bienes fiscales.

- Inspeccionar los mismos.

- Realizar arqueos de caja.

- Celebrar convenios con organismos similares de otras jurisdicciones para la fiscalización conjunta de entes Inter-Estaduales sujetos a su competencia.

- Aprobar o desaprobar definitivamente las rendiciones de cuentas y declarar su competencia para ello, sin recurso alguno.

- Los Directores de Administración o funcionarios que hagan sus veces presentarán mensualmente rendición de cuentas ante la Contaduría General de la Provincia. La Contaduría General intervendrá conforme a su Ley orgánica y Ley de Contabilidad y la elevará al Tribunal de Cuentas de la Provincia no más allá del 31 de mayo de cada año.

Para el control de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires, existen 17 delegaciones del Tribunal de Cuentas. Los funcionarios municipales que tengan responsabilidad en la recaudación, inversión y/o administración de fondos públicos podrán consultar sobre la interpretación de casos prácticos y de legislación aplicable.

Cada Intendente Municipal presentará al Concejo Deliberante antes del 15 de abril de cada año la Rendición de Cuentas de la percepción e inversión de los fondos comunales. Tanto los Intendentes como el Tribunal de Cuentas tienen

plazos para observar o regularizar las rendiciones. Cada Municipio deberá llevar los libros que el Tribunal de Cuentas determine.

El Tribunal de Cuentas, cuando se obstruyan sus actos o frente a la desobediencia a sus resoluciones, podrá aplicar las siguientes sanciones:

- Llamado de atención;
- Amonestaciones;
- Cargos pecuniarios hasta un importe igual a los valores sometidos a juicio;
- Multas cuyos montos se graduarán entre 2 y 20 sueldos mínimos de la Administración Provincial al momento de la aplicación;
- Para el cumplimiento de sus resoluciones podrá hacer uso de la fuerza pública.

Las decisiones del Tribunal de Cuentas tendrán fuerza ejecutiva y la acción que se deduzca exigiendo su cumplimiento se hará con juicio de apremio. El fallo del Tribunal de Cuentas hace cosa juzgada en sede administrativa.

## **II.5. Análisis comparativo del modelo de control externo en países latinoamericanos.**

### **II.5.1 Ejemplos de sistemas de control externo.**

#### **II.5.1.1. República Oriental del Uruguay.**

El control externo está encabezado por el Tribunal de Cuentas, organismo constitucional que ejerce control previo y posterior, con facultades de observación legales y jurisdiccionales. En líneas generales, tiene a su cargo: dictaminar e informar en materia de presupuestos a solicitud expresa de la Asamblea General o de cualquiera de sus Cámaras, cuando se trate el presupuesto nacional, preceptivamente sobre los presupuestos de los entes industriales y comerciales del Estado y Gobiernos Departamentales; intervenir preventivamente en los gastos y en los pagos a realizar por entidades estatales al solo efecto de certificar su legalidad; dictaminar e informar sobre los balances de ejecución presupuestaria y rendiciones de cuentas que deben formular el Poder Ejecutivo y los Gobiernos Departamentales, y dictaminar e informar sobre

los estados y balances que formulen los organismos, servicios o entidades no estatales que perciban fondos públicos o administren bienes del Estado. Controla la gestión relativa a la hacienda pública, observando y denunciando ante quien corresponda las irregularidades en el manejo de fondos públicos e infracciones a las leyes de presupuesto y contabilidad informando, en cuanto fuere pertinente, respecto a las acciones y en casos de responsabilidad.<sup>86</sup>

### **II.5.1.2. República Federativa de Brasil**

La Constitución Federal de 1988 confirió al Tribunal de Cuentas de la Unión el papel de auxiliar del Congreso en el ejercicio del control externo. Las competencias constitucionales privativas del Tribunal constan en los artículos 71 a 74 y 161 de la Constitución, a saber:

- Apreciar las cuentas anuales del Presidente de la República
- Juzgar las cuentas de los administradores y demás responsables por dinero, bienes y valores públicos
- Apreciar la legalidad de los actos de admisión de personal y de concesión de pensiones civiles y militares
- Realizar inspecciones y auditorias por iniciativa propia o por solicitud del Congreso Nacional
- Fiscalizar las cuentas nacionales de las empresas supranacionales
- Fiscalizar la aplicación de los recursos de la Unión
- Prestar información al congreso nacional sobre las fiscalizaciones realizadas
- Emitir pronunciamientos por solicitud de la Comisión Mixta Permanente de Senadores y Diputados, sobre gastos realizados sin autorización

---

<sup>86</sup> [www.tcr.gub.uy](http://www.tcr.gub.uy)

- Recibir denuncias presentadas por cualquier ciudadano, partido político, asociación o sindicato sobre irregularidades o ilegalidades en la aplicación de los recursos federales.

De acuerdo lo dispuesto por el artículo 71, el tribunal de Cuentas de la Unión, debe presentar al congreso nacional, trimestral y anualmente, un informe sobre sus actividades.

Este Tribunal es de carácter administrativo. También conocido como "Corte de Cuentas", el TCU es un órgano colegiado compuesto de 9 ministros. Seis de ellos son elegidos por el Congreso nacional, uno por el Presidente de la república y dos son escogidos entre auditores y miembros del Ministerio Público que funciona junto al tribunal. Sus deliberaciones son tomadas, generalmente, en plenario, instancia máxima, y en algunas oportunidades por una de las dos Cámaras.

Para el desempeño de la misión institucional, el Tribunal dispone de una Secretaría que tiene la finalidad de prestar el apoyo técnico necesario para el ejercicio de sus competencias constitucionales y legales. Esa Secretaría está compuesta de varias unidades, entre las cuales se encuentran la Secretaría General de Sesiones, la Secretaría General de Administración y la Secretaría General de Control externo. La gerencia del área técnico-ejecutiva del control externo está a cargo de la Secretaría General de Control Externo (Segesex), a la cual esta subordinadas las unidades técnico-ejecutivas situadas en Brasilia y en los 26 Estados de la Federación.

Las funciones básicas del Tribunal de Cuentas de la Unión pueden ser agrupadas de la siguiente forma: fiscalizadora, consultiva, informativa, jurídica, sancionadora, correctiva, normativa.<sup>87</sup>

### **II.5.1.3. República de Chile**

La Contraloría General de la República es un órgano superior de fiscalización de la administración del Estado que goza de autonomía frente al Poder Ejecutivo y demás órganos públicos, con rango constitucional (Capítulo IX, artículos 87 a 89, de la Constitución Política). Esta entidad fiscalizadora es, principalmente, un órgano de control de juridicidad o legalidad de la

Administración del Estado, no estando sometida al Poder Ejecutivo ni al Congreso Nacional, situación que se garantiza por la condición de inamovilidad del Contralor General, una vez designado por el Presidente de la República.

Forma parte del Sistema Nacional de Control, el que está integrado, además, por la Cámara de Diputados en cuanto fiscalizador de los actos de gobierno; los Tribunales de Justicia; algunos órganos especializados de fiscalización, como las Superintendencias; los controles jerárquicos, y las unidades de control interno de servicios públicos.

Sus principales funciones son:

1) La "toma de razón" –prevista tanto en el artículo 88 de la Constitución Política como en el artículo 10 de la ley 10.336 – como un instrumento de control previo, para verificar la constitucionalidad y legalidad de los actos de la Administración. Mediante este mecanismo, ese organismo somete el acto administrativo a un examen destinado a comprobar si cumple con los requisitos de fondo y de forma exigibles a su respecto, pudiendo tomar razón si la conclusión del análisis es favorable, o devolver sin tramitar las actuaciones en caso de observaciones o reparos.

2) Salvo asuntos litigiosos, la Contraloría General emite dictámenes jurídicos informando la correcta interpretación que debe darse a las normas, en materias de su competencia. Estos dictámenes conforman su jurisprudencia, que es obligatoria para todos los órganos administrativos sometidos a su fiscalización. Los abogados de la Administración deben atenerse a ella, salvo cuando defiendan al Estado ante los Tribunales de Justicia.

3) Tiene amplias facultades de auditoria y de inspección sobre los servicios que fiscaliza. Mediante esta labor evalúan los controles internos y se examinan las cuentas. Si a partir de las tareas de investigación realizadas, se verifican faltas administrativas, el Organismo de Contralor puede realizar investigaciones o sumarios administrativos. En tal caso, no tiene facultades sancionadoras, sino que sólo propone las medidas a las autoridades respectivas con competencia para decidir.

4) Goza de amplias facultades para fiscalizar el cumplimiento de las normas estatutarias de los funcionarios públicos, mediante la toma de razón de

los decretos y resoluciones respectivas, inspecciones, órdenes de reintegro de las remuneraciones mal percibidas.

5) Lleva la Contabilidad General de la Nación.

La Contraloría General también posee competencia para "iniciar juicios de cuentas" contra funcionarios o ex funcionarios, cuando con motivo de la administración de los recursos entregados a su custodia han actuado ilegalmente, con dolo o negligencia, provocando daño al patrimonio público. Este juicio tiene por objeto que el Estado se resarza de los perjuicios que se le hayan causado, situación que fluye del respectivo examen de cuentas o de las conclusiones de un sumario administrativo.

La demanda respectiva se denomina reparo y se deduce contra los inculcados. El Subcontralor es el Tribunal de Primera Instancia, y el Contralor General el de Segunda Instancia. El fallo condenatorio se cumple mediante el descuento de remuneraciones; haciéndose efectivas las fianzas de fidelidad funcionaria, o mediante un juicio ejecutivo seguido ante los Tribunales Ordinarios de Justicia.<sup>88</sup>

#### **II.5.1.4. Méjico**

De conformidad con lo previsto en el artículo 33 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo del Estado, la Contraloría General del Estado es un órgano que depende directamente del Ejecutivo estatal y que se encarga del control y la evaluación gubernamental, así como de la inspección, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos, recursos y obligaciones de la Administración Pública.

La Contraloría también funciona como un órgano de control con facultades para conocer sobre los actos, omisiones o conductas de los servidores públicos y para constituir responsabilidades administrativas, promoviendo las acciones que correspondan conforme a la ley, y en su caso, aplicar las sanciones respectivas.<sup>89</sup>

#### **II.5.1.5. República de Bolivia**

---

<sup>88</sup> [www.contraloria.cl](http://www.contraloria.cl)

<sup>89</sup> Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública, "Sistemas de Contabilidad y Administración de algunos países Iberoamericanos", Tomo III, Ed. Oficialía Mayor del Ministerio de Economía y Hacienda de España, Madrid, 1998, pág. 235.

La Contraloría General de la República es el Órgano Superior de Control Gubernamental Externo Posterior. Es una entidad establecida por la Constitución Política del Estado y está a cargo del Contralor General quien es nombrado por el Presidente de la República de una terna propuesta por el Senado y ejerce funciones por diez años.

La Ley 1178 asigna a la Contraloría General de la República la rectoría del control gubernamental, autorizándole el ejercicio del control superior externo posterior y dejando la responsabilidad del control interno previo y posterior a todas las entidades públicas.

La Contraloría General de la República se constituye en:

- Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental, encargado de emitir la normatividad básica de los sistemas de Control Gubernamental Interno y Externo.
- Autoridad Superior de auditoría del Estado, que ejerce el control externo posterior, con autonomía operativa, técnica y administrativa, para cumplir con independencia, imparcialidad, probidad y eficiencia sus atribuciones.
- Conductora de los programas de capacitación y especialización para servidores públicos en el manejo de los sistemas que trata la Ley.

El mandato de la Contraloría General de la República se mantiene con las características antes mencionadas hasta la promulgación de la Ley de Administración y Control Gubernamental N° 1178 de fecha 20 de julio de 1990, que cambia sustancialmente las funciones y atribuciones del Contralor General de la República y el concepto del control fiscal.

Esta Ley establece un nuevo marco jurídico que regula los Sistemas de Administración y de Control Gubernamental de los recursos del Estado, y su relación con los Sistemas Nacionales de Planificación e Inversión Pública. Crea los sistemas de administración y control destinados a:

- Programar y organizar las actividades.
- Ejecutar las actividades programadas.
- Controlar la gestión del Sector Público.

La Ley 1178 define las cualidades de la Contraloría General de la República como:

- Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental, encargado de emitir la normatividad básica de los sistemas de Control Gubernamental Interno y Externo.
- Autoridad Superior de auditoría del Estado, que ejerce el control externo posterior, con autonomía operativa, técnica y administrativa, para cumplir con independencia, imparcialidad, probidad y eficiencia sus atribuciones.
- Conductora de los programas de capacitación y especialización para servidores públicos en el manejo de los sistemas que trata la Ley.

Uno de los cambios fundamentales resultante de la promulgación de la Ley 1178, fue eliminar la atribución de la Contraloría General del ejercicio del Control Previo, dejando esta responsabilidad a los servidores públicos de cada entidad, dentro de su obligación de ejercer el control interno.

El ejercicio de las funciones del Contralor General de la República, por mandato constitucional, es de diez años y en virtud de la Ley N° 1353 de 9 de octubre de 1992, el Senado debe aprobar una terna por dos tercios del total de sus miembros, de la cual el Presidente de la República elige al Contralor General.

La Contraloría General de la República es la entidad superior de auditoría del Estado, y en esta calidad ejerce el Control Externo Posterior, a través de auditorías y evaluaciones.<sup>90</sup>

---

<sup>90</sup> [www.cgr.gov.bo](http://www.cgr.gov.bo)

### III.- CONCLUSION

La ley 24.156 "Administración Financiera y Sistemas de control del sector Público Nacional" cambió los paradigmas tradicionales de la Administración Pública. Transcurridos 15 años desde su sanción cabe reflexionar sobre la necesidad de continuar actualizando y diseñando sistemas y procedimientos que realimenten la reforma de la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional. El sentido que inspiró a nuestra Constitución nos demuestra la necesidad de lograr una organización administrativa tendiente a gestionar los intereses públicos en forma eficiente y a su vez respetando y manteniendo los derechos de los particulares.

La revalorización de la función pública nos permite entender que el objetivo se centra en la obtención del bienestar general, y en este contexto el empleado público es el ejecutor de las políticas públicas. Los nuevos paradigmas de la Administración Pública le dan a ésta un enfoque sistémico, es decir, un conjunto ordenado de elementos interrelacionados, interdependientes e interactuantes.

Según nuestro criterio la reforma de la administración financiera y control del sector público nacional instrumentada a través de la ley 24.156 ha logrado introducir nuevos conceptos y discursos de las ciencias administrativas y jurídicas modernas. Prueba de ello es el cambio de concepción de una Administración Pública fragmentada hacia un enfoque sistémico e integrado entre todos los componentes de la Administración (presupuesto, crédito público, tesorería, compras y contrataciones, contabilidad gubernamental y control). Precisamente el modelo de control en la ley mencionada pone en conocimiento del funcionario los desvíos, anomalías e irregularidades producidas en las áreas u órganos administrativos bajo su competencia para corregir y producir las modificaciones necesarias y así contrarrestar los efectos negativos de una gestión incorrecta. El régimen actual apunta a la prevención, a la información oportuna, a la independencia del control externo tratando de incorporar a la organización pública una cultura administrativa acorde con las necesidades sociales actuales.

En síntesis, los avances más relevantes del régimen actual de la ley 24.156 con respecto a su antecesora Ley de Contabilidad, son:

- Considerar al control como parte integrante de la administración financiera del sector público con un enfoque sistémico.

- Determinar claramente la función del control interno y del control externo del sector público nacional organizando para ello entes específicos de control: Sindicatura General de la Nación y Unidades de auditoría Interna para el control interno, y auditoría General de la Nación y Comisión Mixta Revisora de Cuentas para el control externo.

- Fortalecer la externalidad e independencia del control externo al crear la auditoría General de la Nación con independencia del Poder Ejecutivo y dependiendo del Poder Legislativo. Ya se mencionó en el presente trabajo que la reforma de la Constitución Nacional de 1994, en su artículo 85 determina que la presidencia de la auditoría será designada a propuesta del partido de la oposición con mayor cantidad de legisladores.

- Otorgar rango constitucional al control externo al incluirse en la reforma de la Constitución Nacional de 1994 las funciones y atribuciones de la auditoría General de la Nación.

- Avanzar, en cuanto a la calidad de control, hacia un modelo de control integral e integrado, abarcando los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones.

- Lograr imparcialidad, objetividad y profesionalismo a partir de la conformación del órgano de acuerdo a la normativa vigente.

Del análisis de la legislación comparada en algunos países latinoamericanos, surge claramente que los mismos han comenzado a aplicar enfoques del control interno y externo similares al aplicado a partir de 1992 en nuestro país.

El control y la responsabilidad pública representan elementos ineludibles, integrantes necesarios de un estado democrático, respetuoso de los derechos y garantía de la sociedad. En este contexto el sistema y los organismos de control se convierten en instrumentos jurídicos imprescindibles para lograr la satisfacción de los intereses de la comunidad. El sistema de control instalado a partir de la ley 24.156 claramente tiene como objetivos: en el caso del control interno mejorar la performance de la Administración Pública, y en el caso del

control externo el mantenimiento del sistema republicano de gobierno asegurando la independencia e igualdad entre los poderes.

Quizás si tendríamos que realizar alguna crítica constructiva al sistema, podríamos señalar que el régimen de responsabilidad tratado en sólo dos artículos de la ley 24.156, resulta insuficiente. Es en este aspecto de la ley donde encontramos la mayor cantidad de vacíos, y consecuentemente es el mayor blanco de críticas.

La supresión del sistema jurisdiccional administrativo no debería ser absoluta hasta el punto de necesitar revisión y vigorización de los códigos civil y penal en su relación con las responsabilidades emergentes del ejercicio de las funciones públicas. O mediante la creación –dentro del Poder Judicial- de una jurisdicción especial y exclusiva para tratar las responsabilidades de los funcionarios.<sup>91</sup>

En una futura reforma del sistema, pienso que habría que contemplar un régimen de atribución de responsabilidad más detallado con el fin de hacer efectiva la misma respecto de quienes incumplen los preceptos debidos de acuerdo a su función pública.

Otro aspecto en el cual es necesario trabajar, es el referido a la falta de seguimiento una vez producidos los informes del órgano de control y puestos en conocimiento de sus destinatario, como así también mejorar el débil acceso a la información en relación a la actividad de control ya que con dispares resultados, medios y alcances, los informes relacionados con la función controladora llegan al conocimiento de muy pocos o, tal vez, circunscripto al de quienes frecuentemente tienen escasas posibilidades de incidir sobre el sistema mismo.

El control público reconoce sus bases en los valores intrínsecos de una sociedad. El medio ambiente ideológico imperante condiciona las costumbres y hasta el mismo derecho. Por eso no debemos perder de vista que las soluciones no pasan solamente por el lado de las estructuras organizativas de las instituciones de control o por el resultado de las técnicas aplicables. No podemos decir que el sistema NO funciona, sin por lo menos esbozar un análisis de la coyuntura imperante.

Hoy en día en el mundo que nos toca vivir, no podemos hacer caso omiso a la existencia de “gobiernos invisibles” o grupos de poder, interés y de presión

sobre los gobiernos formales institucionales (los denominados "lobbies"). No debemos olvidar que el control público es una de las manifestaciones del poder. Habrá control público cuando exista una expresa manifestación política de voluntad de controlar.

Y específicamente para el caso de nuestro país será preciso que con el transcurso del tiempo se vayan mejorando las costumbres de los ciudadanos, primero, y las normas e instituciones, después.<sup>92</sup> Creo que aquí está el desafío.

La lucha constante contra la corrupción, el efectivo goce de los derechos humanos, la protección mediante la seguridad jurídica y los mecanismos de asignación de responsabilidades del accionar estatal, de los entes públicos no estatales y de las personas privadas que ejercen funciones donde está comprometido el interés estatal, se convierten en meras declamaciones ficticias si el Estado no cuenta con un sistema de control independiente y objetivo. A esa actividad de control se debe agregar la función no menos importante de fiscalizar la adecuada y eficiente gestión en el manejo de los recursos públicos en pos del logro de las metas últimas del Estado y que constituyen la razón misma de su existencia: el afianzamiento del Bien Común.

---

<sup>91</sup> Cfr. NUÑEZ, José A.; "Los Tribunales de Cuentas y el control republicano de la hacienda"; Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública, Sección Administración Municipal, pág. 29

<sup>92</sup> Ibid, pág. 29.

#### IV.- BIBLIOGRAFIA:

- ATCHABAIAN, Adolfo, **Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública**, Ed. Depalma, 1996.
- ALESSI, Renato, **Instituciones de Derecho Administrativo**, Bosch, Barcleona, 1970.
- CASSAGNE, Juan Carlos, **Derecho Administrativo**, Quinta Edición Actualizada, Ed. Abeledo-Perrot, 1996.
- DE LUCA, Ruben Mario, **"El sistema integrado de información financiera y la constitución de la Provincia de Buenos Aires"**, Revista Función Pública, Sección Doctrina.
- DROMI, José Roberto, **Derecho Administrativo**, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1995.
- FARAH, Mario Rejtman, **"El (des) control de la administración pública"**, Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública, 2006-1.
- FIORINI, Bartolomé, **Derecho Administrativo**, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, t. II.
- Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública, **"Sistemas de Contabilidad y Administración de algunos países Iberoamericanos"**, Tomo III, Ed. Oficialia Mayor del Ministerio de Economía y Hacienda de España, Madrid, 1998.
- IVANEGA, Miriam Mabel, **Mecanismos de control público y argumentaciones de responsabilidad**, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2003.
- LE PERA, Alfredo, **Estudio de la Administración Financiera Pública**; Ediciones Cooperativas, 2007.
- LINARES, Juan F., **Derecho Administrativo**, Astrea, Buenos Aires, 1986.
- MARIENHOFF, Miguel, **Tratado de Derecho Administrativo**, Tomo I, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998.
- MATOQC, Eugenio A., **Tratado de contabilidad pública**, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1962.
- NUÑEZ, José A.; **"Los Tribunales de Cuentas y el control republicano de la hacienda"**, Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública, Sección Administración Municipal.

- QUIROGA LAVIE, Humberto, **Constitución de la Nación Argentina comentada**, Zavallía, Buenos Aires, 1997.

- VILLEGAS, Héctor B., **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, Séptima Edición, Ed. Depalma, 1998.

- Constitución de la Nación Argentina.

- Ley 24.156 de "Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional"

- Decreto-ley 23.354/56, "Ley de contabilidad y organización del Tribunal de Cuentas de la Nación y de la Contaduría General de la Nación".

- [www.agn.gov.ar](http://www.agn.gov.ar)

- [www.contraloria.cl](http://www.contraloria.cl)

- [www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)

- [www.cgr.gov.bo](http://www.cgr.gov.bo)

- [www.tcr.gub.uy](http://www.tcr.gub.uy)

- [www.rae.es](http://www.rae.es)