



Ley 24.156

**Ley de Administración
Financiera y de los
Sistemas de Control del
Sector Público Nacional**

**Título VI “Del Sistema de Control Interno”
Texto Institucional Anotado, Comentado y Concordado**



*Presidencia de la Nación
Sindicatura General de la Nación
2003*



Presidencia de la Nación
Sindicatura General de la Nación

Ley 24.156

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

Título VI
«Del Sistema de Control Interno»
Texto Institucional Anotado, Comentado y Concordado

Prólogo

Esta obra tiene por principal objetivo la comprensión y difusión de las normas nacionales correspondientes a la materia relacionada con el control interno gubernamental.

Para lograr tal cometido encomendé a una comisión interdisciplinaria, creada al efecto e integrada en su mayoría por funcionarios de trayectoria en la Sindicatura General de la Nación, la confección de un comentario sintético -pero suficiente- sobre las normas que se vinculan con el sistema de control interno, en general y con las competencias de su órgano rector, en particular.

Ello en el convencimiento que la realización de una obra de carácter institucional, de tal tenor, resulta un eficaz vehículo facilitador del cabal conocimiento del rol de este organismo, convirtiéndose en una idónea y eficaz herramienta para el logro de los objetivos que el legislador tuvo en mira al crearlo.

Las páginas de este verdadero «manual de control interno», se han escrito con la especial preocupación de simplificar el entendimiento y comprensión del Título VI de la Ley 24.156 y para ello, deliberadamente, se han evitado las citas y se ha restringido al mínimo la referencia a los antecedentes nacionales y comparados.

No debe buscarse, pues, en él, un texto complejo con pretensiones de abarcar un desarrollo de investigación científica exhaustivo o un tratamiento enciclopédico, porque ello hubiera conspirado contra los objetivos que, expresamente, se encomendaran a la Comisión Redactora. La obra, por el contrario, pretende ser un instrumento de rápida lectura y de fácil acceso pero que, a la vez, reporte utilidad a los funcionarios públicos quienes, en su noble tarea diaria de servidores del bien común, deben, al momento de ejercer sus competencias, «activar» las normas de Administración Financiera, plexo sistémico, del cual el control interno constituye un subsistema al que nutre y retroalimenta en forma continua.

Considero que el presente texto institucional viene a llenar un vacío que reclamaba, impostergablemente a un decenio de vigencia de la Ley 24.156, ser cubierto.

Es que, sin contar las obras generales de Derecho Administrativo y de Ciencias de la Administración, actualizadas durante este lapso, o algunos trabajos sobre temas de control público, la bibliografía con la que se cuenta a la fecha no es, precisamente, profusa. Esta orfandad en el estudio del presente tópico se agrava, aún más, a mi juicio, por la carencia de un comentario exegético y concordado de las normas referidas al control interno público en el orden nacional.

En tal sentido, esta obra, siguiendo el método expositivo del señero trabajo efectuado por el Dr. Luis Pérez Colman en relación a la hoy derogada Ley de Contabilidad, procura, con un alcance bastante más modesto al limitarse solamente a comentar el Título VI de la Ley de Administración Financiera, suplir esa carencia.

La admisión del moderado espectro abarcativo del presente trabajo no justifica, empero, restarle un ápice de su trascendencia, que la tiene, y mucha, cuando lo que está en juego, en esencia, es lograr la cabal comprensión del articulado dedicado a normar el control interno de la aplicación y uso de los recursos públicos en el escenario de crisis socioeconómica que atraviesa nuestro país, de vastedad y permanencia verdaderamente impensables hace algunos años.

Es que, si bien en la coyuntura el marco de actuación a favor del poder administrador debe reputarse, lógicamente, más amplio, también, como las dos caras del dios Jano, más intensos deben ser los controles internos -sin perjuicio de la importancia y oportunidad de los demás- por cuanto, al operar en forma previa, concomitante o posterior, se erigen en un medio más idóneo que cualquier otro para comprobar la correcta aplicación de los recursos públicos. Se trata, ésta, de una aspiración ciudadana legítima en todo Estado de Derecho que, en la hora actual, se erige en un imperativo exigible al administrador al momento de afectar la hacienda pública, ya no sólo desde una óptica estrictamente jurídica, sino también moral.

He dicho en otra oportunidad que la juridicidad y la ética son la savia que corre por las arterias del control, y, sin ellas, éste, en un Estado de Derecho, no sólo se vacía de contenido, sino que, además, envenena la República y que la eficacia y eficiencia sin aquéllas es puro empirismo utilitario, mal consejero a la hora de rescatar los valores perdidos por el país.

5

En esa inteligencia, anhelo fervientemente que el propósito perseguido al escribir estos breves, pero a la vez relevantes, comentarios, que no es otro que el de haber elaborado un trabajo útil, con virtualidad como factor coadyuvante para la verificación de un obrar administrativo adecuado a la juridicidad y a la ética, se haya cumplido con creces.

Julio Rodolfo Comadira
Síndico General de la Nación

Buenos Aires, Abril de 2003

Indice

<i>Introducción</i>	<i>7</i>
<i>Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional</i>	<i>19</i>
<i>Apéndice Normativo</i>	<i>85</i>

Introducción

1. Preliminar

Los órganos y entes estatales operan como cualquier organización privada que utiliza recursos humanos, físicos y financieros. Pero a diferencia de estas últimas, la obtención y aplicación de tales recursos está enderezada a lograr el cumplimiento de los fines de interés público, cuya definición, a veces contingente y variable, es resorte político de las autoridades legalmente constituidas. Toda organización, pública o privada, posee una «hacienda» entendida como la coordinación activa de personas y bienes cuyo resultado es la producción de bienes que satisfacen necesidades humanas que pueden ser públicas o privadas.

La «hacienda pública» es la que produce bienes públicos con los que se dará satisfacción a necesidades públicas, cuya definición será siempre circunstancial, fruto de decisiones políticas. Esta producción pública es no transable en el mercado, aun cuando se utilicen factores productivos para lograrla.

Una clasificación muy difundida es la que distingue entre haciendas de erogación y productivas.

Las primeras tienen por finalidad la aplicación de medios económicos para dar satisfacción a necesidades de interés general, o públicas, que justifican la existencia misma del Estado y la asignación de sus funciones esenciales. La atención de estas necesidades, propias de toda comunidad organizada, resultan de ineludible respuesta por el Estado a través de la prestación de servicios indivisibles, no remunerables con precios, sino, principalmente, con tributos.

Las segundas son las que tienen por objeto producir bienes o prestar servicios económicos a fin de incorporarlos a la circulación de la riqueza por vía del cambio, obteniendo el reintegro de lo invertido y generando un lucro. Cuando el Estado crea esas haciendas de producción, lo hace, por lo general, para prestar servicios públicos divisibles que son remunerados con precios.

Esta clasificación es, para algunos, inconveniente porque «erogar» significa «gastar el dinero» y «producir» es la consecuencia útil del empleo de factores productivos. En esta línea, la hacienda pública debe ser siempre productiva, gastando para ello en remuneraciones al trabajo o en adquisiciones de otros factores de producción. Sin embargo, creemos que, con la salvedad expuesta y al menos desde un punto de vista expositivo, parece conveniente mantenerla.

La hacienda pública tiene una serie de características peculiares: es de existencia perdurable dada la naturaleza del ente al que pertenece; es coactiva o necesaria porque no se puede escoger entre pertenecer o no a ella y por su finalidad, es predominantemente erogativa, aún cuando a mediados del presente siglo se haya transformado en compuesta, al actuar, a la vez, como hacienda de erogación y como hacienda de producción. No obstante esa transformación, siempre aparecerá como objetivo la satisfacción, inmediata o mediata, de un interés general, descartándose todo propósito especulativo o de lucro que atentaría contra la esencia misma de «comunidad perfecta» que representa la noción de Estado.

Toda hacienda en general, y la hacienda pública en particular, requiere de un sistema de controles o medios de fiscalización, que constituyen un conjunto de garantías de legitimidad y oportunidad para el desarrollo de su actividad, a fin de procurar la eficiencia y moralidad en su gestión.

Si bien existen innumerables nociones sobre qué debe entenderse por «control», el concepto dado por el Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina (SIMAFAL), como el conjunto de actos y operaciones orientadas a identificar la realidad, examinarla y compararla con un modelo preestablecido, nos parece el más atractivo por su innegable simplicidad.

Lo trascendente del control es su aptitud de transformarse en un instrumento apto para modificar las conductas del ente sujeto a él, en miras de propender a lograr la legitimidad en las decisiones que aquel adopte.

Para asegurar el cumplimiento de sus fines, el Estado debe obtener recursos y emplearlos en la obtención de bienes públicos que debe proveer a la sociedad.

Todo ese proceso de obtención y aplicación de fondos públicos, que se denomina actividad financiera, debe insoslayablemente quedar sujeto a mecanismos de contralor que garanticen el efectivo cumplimiento de sus fines.

Esta actividad financiera requiere de un plan de actuación exteriorizado en forma contable y monetaria, que es el presupuesto, y de todas las acciones necesarias para adquirir y emplear los medios económicos necesarios para atender las necesidades públicas.

9

El presupuesto es, pues, un instrumento legal que calcula y autoriza gastos, previendo los ingresos para solventarlos, determinando las respectivas atribuciones de los órganos del Estado en la gestión financiera. Este régimen se complementa, indudablemente, con el de la ejecución de los gastos públicos y su pertinente control.

Este control presupuestario puede ser enfocado desde distintos puntos de vista, tales como:

- a) *Por su objeto*: El control puede ser financiero, cuando atiende a la ejecución de movimiento de fondos o patrimonial, cuando se refiere al aumento o disminución del activo y pasivo del Estado.
- b) *Por su alcance*: El control puede ser de legalidad y de gestión. El control de legalidad, también llamado control formal o de regularidad, consiste en verificar si los actos fueron realizados de acuerdo con las atribuciones, objetivos y procedimientos fijados en las normas jurídicas. El control de gestión, en cambio, mide la eficiencia y eficacia con que el órgano da cumplimiento a sus planes de acción, sean generales o específicos.

- c) *Por el órgano que lo lleva a cabo:* control administrativo, control legislativo y control jurisdiccional.
- d) *Por la ubicación de los diferentes órganos de control:* control interno cuando la ubicación del ente controlante se halla dentro del Poder Ejecutivo y control externo cuando está fuera de él.
- e) *Por el momento en que se lleva a cabo:* control preventivo, control simultáneo o concomitante y control posterior.

Los órganos secundadores de la gestión ejecutiva, son aquellos que, subordinados al órgano máximo de la hacienda, encargado de la gestión ejecutiva, facilitan su labor administrativa, y para ello se los inviste con funciones y competencias propias. Ocupan una vasta línea jerárquica descendente de organización funcional o lineal y todos dependen, en última instancia, del jefe máximo de la Administración Pública, el Presidente de la Nación.

El primer rango de esta escala jerárquica corresponde al Jefe de Gabinete de Ministros y a los demás Ministros-Secretarios, art. 100 C.N., quienes refrendan con su firma los actos del Presidente de la Nación, dándoles eficacia legal. La competencia y deslinde de ramos ministeriales corresponde, según dicho precepto constitucional, a una ley especial. A su vez, dentro de cada órgano ministerial, se establecen Secretarías y Subsecretarías.

Luego la escala jerárquica administrativa se eslabona con una serie de órganos de jerarquía inferior: direcciones nacionales, direcciones generales, departamentos, secciones y oficinas.

10

También apoyan la labor ejecutiva los organismos descentralizados y autárquicos con personalidad jurídica y capacidad para administrarse a sí mismos, que se encuentran vinculados al P.E.N. bajo un lazo de jerarquía atenuada o tutela administrativa.

Estos órganos secundadores de la gestión ejecutiva se agrupan en grandes servicios por la índole de las funciones desempeñadas por ellos. Cada uno tiene a su cargo de manera específica: el manejo de fondos, la administración de bienes del Estado, el registro de las operaciones financiero-patrimoniales de la hacienda, etc.

2. Síntesis de los sistemas de control que precedieron al incorporado por la Ley 24.156.

Trazaremos una síntesis de los sistemas de control que rigieron en nuestro país, en el ámbito nacional, con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 24.156 y del contexto de organización de la hacienda pública en el que se hallaban inmersos.

En ese orden, una breve reseña histórica de la evolución que tuvo la actividad de control del Sector Público en Argentina, permitirá, comprender el proceso de transformación que ha tenido lugar en los últimos tiempos, a la vez que dimensionar la magnitud de los cambios operados.

En el año 1870, se dictó la Ley 428, considerada como la primer Ley de Contabilidad del Estado nacional. En ella, se fijaron pautas y procedimientos que se traducían en la organización financiera del Estado, a través de un sistema presupuestario y de un sistema contable, fijándose además, los primeros lineamientos de control, constituyendo a la Contaduría General de la Nación en el eje del control administrativo de la hacienda del Estado, encomendándole múltiples funciones.

En su origen, si bien había una unificación en lo que se refería a la contabilidad y al control, ya se delineaban los primeros elementos de diferenciación entre ambos sistemas: por un lado, las obligaciones que la ley le fijaba a la Contaduría General en materia de registración, y por otra parte, el examen, la liquidación y el juicio de cuentas de la administración, recaudación, distribución e inversión de los caudales, rentas, especies u otras pertenencias de la Nación.

Esta Ley 428 extendió su vigencia hasta el año 1947, momento en que se la modificó profundamente, tomando lo que era materia presupuestaria, su ejecución, registro y las normas de la cuenta general del ejercicio y la nueva organización de la Contaduría General de la Nación como la fijación de su jurisdicción y competencia.

En esta nueva norma, Ley 12.961, se distinguen con mayor claridad las funciones de control de la Contaduría General, a la que confería conjuntamente atribuciones jurisdiccionales, de censura y asesoramiento, contables y de control interno. Para el ejercicio de esta última, contaba con la presencia de delegados permanentes en las distintas jurisdicciones y organismos descentralizados. También podía disponer revisiones específicas en cualquier dependencia de la administración pública.

11

Posteriormente, en el año 1956, se creó el Tribunal de Cuentas de la Nación, definido como órgano de control externo de la hacienda pública, dotándolo de independencia para llevar a cabo su misión.

Así, se dispuso que sus miembros serían nombrados por el Poder Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Hacienda con acuerdo del Senado, y que conservarían sus empleos mientras durara su buena conducta, y su remoción se haría mediante el procedimiento establecido para los magistrados del Poder Judicial. Más tarde, por medio de otra norma legal, se dejó sin efecto la necesidad del acuerdo del Senado.

Esta ley fue un hito importante, su entrada en vigencia significó prácticamente la introducción de un concepto nuevo de control y su profesionalización, asumiendo el nuevo organismo, las funciones jurisdiccionales, mientras que la Contaduría General preservaría su rol en materia de registración contable y de control interno, subsistiendo como órgano mixto de gestión y control.

En cuanto a las funciones jurisdiccionales encomendadas al Tribunal de Cuentas, debemos distinguir los dos juicios que eran materia de su competencia: el juicio de cuentas y el de responsabilidad.

El juicio de cuentas, estaba destinado a examinar las rendiciones de cuenta presentadas por los jefes de los servicios administrativos de cada jurisdicción y las autoridades de los organismos descentralizados y centralizados, quienes eran considerados por la Ley de Contabilidad (art. 96 - Decreto Ley 23.354/56, ratificado por la Ley 14.467) responsables ante el Tribunal, y entre otras obligaciones, debían «rendir cuenta documentada o comprobable de su gestión». Para ello, facultaba al órgano jurisdiccional a conminar a los funcionarios remisos, imponer multas, solicitar medidas disciplinarias e iniciar de oficio las actuaciones.

Por otra parte, el juicio de responsabilidad, que podía instituirse contra los agentes públicos -aun los no obligados a rendir cuenta- que con su acción o su omisión hubiesen perjudicado a la hacienda pública, constituía el procedimiento vigente para hacer efectiva la responsabilidad, tanto en cuanto a la determinación del alcance como de la cuantía del monto que el responsable debía ingresar a las arcas públicas, en reparación del daño ocasionado. Asimismo, aun para aquellos casos en que la conducta observada no implicara un perjuicio patrimonial al erario público, demostrado el incumplimiento legal, se preveía la imposición de multas (art. 84, inciso j) de la Ley de Contabilidad).

Al respecto, cuadra destacar que uno de los cuestionamientos más relevantes a la eliminación del Tribunal de Cuentas, fue la desaparición tanto de los Juicios Administrativos de Responsabilidad, como de los Juicios de Cuentas.

12

Otra de sus principales funciones consistía en la intervención previa de los actos administrativos producidos por los órganos del Estado y que afectaran su gestión económico-financiera. Correspondía al Tribunal de Cuentas ejercer la vigilancia continua sobre la gestión de la hacienda del Estado Federal, fiscalizando todas las operaciones económico-financieras que éste realizara. Estas facultades se traducían en la potestad de observar los actos administrativos de contenido presuntivamente lesivo de las normas legales y reglamentarias que regían la gestión económica de los órganos directivos y ejecutivos.

Estas observaciones tenían el efecto de suspender el cumplimiento del acto, en el todo o en la parte observada. El Poder Ejecutivo, bajo su exclusiva responsabilidad, podía insistir en el cumplimiento de los actos observados por el Tribunal de Cuentas. En tales hipótesis, este último comunicaba al Congreso la observación y la insistencia, acompañando copia de los antecedentes.

Lo hasta aquí tratado, se ha referido especialmente al campo de la denominada hacienda erogativa del Estado, por lo que cabe agregar que, en un principio, el Tribunal de Cuentas de la Nación también contaba entre sus atribuciones, con la facultad de fiscalizar las empresas del Estado, por medio de auditores o síndicos, y es aquí donde se produce un nuevo avance en materia de control.

En el transcurso del año 1974, se creó la Corporación de Empresas Nacionales (Ley 20.558), un órgano de conducción y control de las empresas y sociedades del Gobierno Nacional, creado como entidad descentralizada dentro de la Jurisdicción del Ministerio de Economía.

Esto significó que las empresas pasaran del ámbito de competencia del Tribunal al control de una dependencia específica de la Corporación, denominada Sindicatura General, que debía abocarse al análisis y fiscalización de la gestión empresarial y de la legalidad de los actos de las empresas. En ese marco, se determinó la necesidad de contar con un control integral y ágil, concebido como un sistema que se basaba en su unicidad, en el entendimiento que no puede haber juzgamiento parcializado de la gestión empresarial.

Al efecto, el artículo 14 de la Ley 20.558, dotaba a los síndicos designados en las empresas con los deberes y atribuciones que para los síndicos en general establece la Ley de Sociedades (19.550), como así también por otras leyes especiales, y normas estatutarias.

Posteriormente, mediante el dictado de la Ley 21.801 (mayo del año 1978) se reemplazó a la Corporación de Empresas Nacionales por la Sindicatura General de Empresas Públicas (SiGeP), entidad administrativa descentralizada, con personería jurídica propia, que tomó toda la experiencia y capacidad de la ex - Sindicatura de la Corporación.

La SiGeP, como ente autárquico, desarrollaba el control en tres áreas: legalidad, auditoría y de gestión; buscando de esta forma integrar el control para poder dar cumplimiento a las ideas de «unicidad» e interdisciplina. Tenía a su cargo las funciones de controlar la gestión y legalidad de los actos de las empresas.

13

En relación a los resultados obtenidos producto de las actividades de control precedentemente reseñadas, la Ley 21.801, en su artículo 12, preveía que todo acto u omisión que contraviniera las disposiciones legales, reglamentarias, estatutarias, convencionales o decisiones de las asambleas a que deben ajustarse las empresas sujetas al régimen de la citada ley o que contrariasen objetivamente los principios de una buena gestión empresarial, así como también los procedimientos seguidos por las mismas en oposición con las técnicas contables, eran pasibles de observación.

Asimismo, en su artículo 13, establecía el trámite a que debía ajustarse la emisión y comunicación de las observaciones, destacándose que para aquellos casos en que se advirtiere que el acto de la empresa controlada podía afectar gravemente al patrimonio estatal, podía solicitar la inmediata suspensión de la ejecución del mismo al Poder Ejecutivo Nacional.

3. La Ley 24.156

El 30 de setiembre de 1992, resultó sancionada la Ley 24.156, denominada

de «Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional», promulgada el 26-10-92 y comenzando su entrada en vigencia a partir del 1 de Enero de 1993.

Esta Ley de Administración Financiera se sancionó en el marco del proceso de Reforma del Estado iniciado con la Ley 23.696, por la que se declaró en estado de emergencia la prestación de los servicios públicos, la ejecución de los contratos a cargo del sector público y la situación económico-financiera de la Administración Pública nacional centralizada y descentralizada, empresas y sociedades del Estado con participación estatal mayoritaria y los servicios de cuentas especiales, entre otras.

Esa normativa de emergencia significó, también, el punto de partida para el proceso de privatizaciones, cuyos lineamientos generales fueron trazados. En efecto, la Ley 23.696 estableció el procedimiento a aplicar, las modalidades de la contratación, las facultades del Poder Ejecutivo nacional, la autoridad de aplicación y dispuso la creación de una Comisión Bicameral del Congreso de la Nación para que, conjuntamente con el Poder Ejecutivo, coordinara el cumplimiento de la ley y los resultados de la privatización.

Si bien por el artículo 4 de la Ley 23.696 se establecía que tanto el Tribunal de Cuentas de la Nación como la Sindicatura General de Empresas Públicas actuarían en «colaboración permanente» con esa comisión bicameral, es obvio que esta gran reestructuración requería de un control de gestión a ser ejercido sobre toda la Administración Pública nacional.

14

La Ley 24.156 derogó - art. 137- al Decreto - Ley 23.354/56, ratificado por la Ley 14.467, con excepción de los art. 51 a 54 (Gestión de bienes del Estado) y 55 a 64 (De las contrataciones) y la Ley 21.801, reformada por la Ley 22.639.

A resultas de tal derogación, el contralor que reposaba sobre la Contaduría General, el Tribunal de Cuentas de la Nación y la Sindicatura General de Empresas Públicas, fue sustituido por los nuevos órganos de control interno y externo, creados por dicha normativa.

La ley establece y regula la administración financiera, a la que define como el conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado. Sin embargo, lo específicamente atinente a la recaudación de los recursos tributarios, forma un sistema normativo particular, debido a sus peculiaridades.

En la ley, la ejecución de los recursos públicos, su registro y control aparecen guiados por un principio implícito que es el de «descentralización operativa y centralización normativa». Por ello, y con el objetivo de dictar políticas y normativa aplicable, la Ley de Administración Financiera crea cuatro órganos rectores para diferentes sistemas relacionados entre sí: la Oficina Nacional de Presupuesto para el Sistema Presupuestario, la Oficina Nacional de Crédito Público para el Sistema

de Crédito Público, la Tesorería General de la Nación para el Sistema de Contabilidad (art. 5).

Quedaron, al momento de su sanción, pendientes la creación de otros dos sistemas con sus correspondientes órganos rectores: el de Contrataciones del Estado y el de Administración de Bienes, manteniéndose vigentes los Capítulos V (arts. 51 a 54) y VI (arts. 55 a 64) de la Ley de Contabilidad por imperio de lo dispuesto en el artículo 137, inc.a) de la Ley 24.156. El Decreto N° 1023/01 derogó, posteriormente, el segundo de los mencionados capítulos.

A su vez, el art. 6 difiere al P.E.N establecer cual es el órgano responsable de coordinar los sistemas integrantes de la administración financiera, lo que ha sido fijado por el Reglamento Parcial de la ley, Decreto N° 2666/92, que pone a cargo de la Secretaría de Hacienda, asistida a través de las Subsecretarías de Presupuesto y de Financiamiento, la dirección y coordinación de esos sistemas.

Ese órgano coordinador, sin perjuicio de ejercer la dirección y control de esos sistemas, en algunos de éstos tiene asignadas funciones:

a) dentro del sistema presupuestario está facultado para afectar los créditos presupuestarios de las jurisdicciones y organismos descentralizados, destinados al pago de los servicios públicos y de otros conceptos que determine la reglamentación.

b) dentro del sistema de crédito público, está facultado para fijar las características y condiciones no previstas en esta ley, para las operaciones de crédito público que realicen las entidades del Sector Público Nacional y redistribuir o reasignar los medios de financiamiento obtenidos mediante operaciones respectivas y las normas presupuestarias.

15

Acerca de los sistemas de control, el art. 3 expresa que abarcan, por un lado, las estructuras de control interno y externo del sector público nacional, y por el otro, el régimen de responsabilidad, que está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas de su gestión. Pero tal obligación no aparece en ninguna norma de la ley sino sólo en el Decreto 1361/94, Reglamento Parcial N° 3 de la Ley 24.156, cuyo art. 6 prevé que los titulares de los Servicios Administrativos Financieros serán responsables de la rendición centralizada de cuentas en el ámbito de su competencia, de acuerdo con las normas, procedimientos y plazos que determine la Contaduría General de la Nación, debiendo esa rendición y sus archivos de respaldo, quedar archivados en el Servicio Administrativo Financiero respectivo, ordenados de forma tal que faciliten la realización de las auditorías que correspondan.

En lo que atañe a los sujetos comprendidos, en el art. 8, en su redacción original se especificó que sus previsiones se aplican al Sector Público Nacional, comprensivo de: a) La Administración Nacional, formada por la Administración Central y los organismos descentralizados, incluidas las instituciones de seguridad social y b) Las 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 las organizaciones empresariales donde el Estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias.

También se extendía su aplicación a la rendición de cuentas de las organizaciones privadas a las cuales se les acordaran subsidios o aportes y a las instituciones o fondos cuya administración, guarda o conservación estuvieren a cargo del Estado Nacional por intermedio de sus jurisdicciones o entidades.

La Ley de Presupuesto 25.565 modificó este artículo quedando, a expensas de la misma, conformado de esta manera el denominado Sector Público Nacional: a) Administración Nacional, conformada por la administración central y los organismos descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las instituciones de seguridad social; b) Empresas y Sociedades del Estado que abarca a 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 Nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias; c) Entes Públicos excluidos expresamente de la Administración Nacional, que abarca a cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio, donde el Estado Nacional tenga control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde el Estado Nacional tenga el control de las decisiones; d) Fondos Fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado Nacional.»

16

Para la ley, entidad es toda organización pública con personalidad jurídica y patrimonio propio, y jurisdicción cada una de los órganos institucionales, esto es: Poder Legislativo, Poder Judicial, Presidencia de la Nación, sus secretarías y los ministerios.

Por su parte, en el art. 4, se enuncian los objetivos tenidos en mira por la ley al señalarse que, para su interpretación y reglamentación, se deberán tener en cuenta: a) garantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economicidad, eficiencia, y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos; b) Sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación de los recursos y desarrollar los sistemas de información sobre el comportamiento financiero del Sector Público Nacional, que deben ser oportunos, confiables y útiles para la dirección de las jurisdicciones y entidades, como también para evaluar la gestión de los responsables, c) Determinadas pautas de acción para las autoridades superiores de jurisdicciones y entidades, responsabilidad propia de contar con personal calificado y suficiente e implantar y mantener un sistema contable adecuado a las necesidades de registro e información, acorde a la naturaleza jurídica y características operativas del ente y un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero, económico y de gestión sobre sus propias operaciones, comprendiendo la práctica del control previo, y posterior y de la auditoría interna. Sólo aquí aparece mencionado el control previo, pues la acción de los órganos rectores de control es sólo posterior y d) Procedimientos adecuados que aseguren la conducción económica

y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones de los cuales responda la jurisdicción o entidad.

4. La concepción modélica del control que instrumenta la Ley 24.156

¿Qué rasgos salientes presenta el nuevo sistema de control?

De la lectura del articulado de la ley 24.156 salta inmediatamente a la vista que ha sido motivo de especial atención por parte del legislador, implementar dos ejes de control nítidamente diferenciados: el interno de Poder Ejecutivo nacional, a cargo de un órgano de su pertenencia: la Sindicatura General de la Nación y el externo del Sector Público Nacional, a cargo de la Auditoría General de la Nación, órgano de asistencia técnica del Congreso de la Nación en su rol de órgano fiscalizador de la gestión del Sector Público Nacional.

Respecto del sistema de control interno cabe aclarar que él halla su necesario complemento en las unidades de auditoría interna, que se crean en cada jurisdicción o entidad para compartir el control de las decisiones de cada uno de sus responsables máximos.

Otro aspecto destacable de la ley, en su espíritu y objetivos, es el de hacer, en su artículo 101, responsable a la autoridad máxima de cada jurisdicción o entidad, de establecer un adecuado sistema de control interno, el que debe incluir tanto los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimiento, como la auditoría interna.

17

Vale decir que, de acuerdo al plexo normativo que ahora rige la hacienda estatal, en el sector público nacional deben adoptarse las decisiones administrativas una vez agotadas las instancias de examen y análisis que, en cada caso, se exijan conforme a las normas procedimentales que resulten de aplicación a los circuitos inherentes a cada estructura organizativa en particular.

El control interno de las actividades del Poder Ejecutivo Nacional reposa, pues, tanto en las denominadas UAIs como en la Sindicatura General de la Nación, órgano normativo de supervisión y coordinación de ellas, que también se halla investido de la atribución de comprobar la efectiva puesta en práctica, por parte de los fiscalizados, de las recomendaciones efectuadas por dichas unidades de control. Le cabe, incluso, a la Sindicatura, la potestad de formular recomendaciones directamente a los organismos que se hallen en el ámbito de su competencia.

La gestión del órgano ejecutivo y sus resultados, se hallan sujetas al permanente contralor del Poder Legislativo de la Nación, a cuyo organismo de asistencia técnica para la realización del dicho mandato constitucional, la Auditoría General de la Nación, (art. 85, CN), debe la SiGeN facilitar el desarrollo de sus actividades (art. 104, inc. e), Ley 24.156).

Por último, es resaltable decir que el modelo de control interno a establecer debe responder a los criterios de integralidad e integración, como lo prevé el art. 103 de la ley.

Si bien nos referiremos a ellos, *in extenso*, en el pertinente comentario a dicho artículo, baste aquí decir que es integral porque debe abarcar los aspectos vinculados a la legalidad, presupuestarios, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, la evaluación de los programas, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.

Se parte, por ende, de una premisa ignorada por la legislación anterior tan sólo enderezada a ejercer un control de regularidad del gasto, y es la de que la legalidad del accionar administrativo, si bien es, ciertamente, condición necesaria de un adecuado uso del recurso público, no siempre es suficiente, pues debe ser, además, razonable y oportuno.

Y es, a la vez, integrado por cuanto debe insertarse en los procedimientos que se establezcan para la correspondiente toma de decisiones.

En suma, la ley propende a lograr un control integral, en tanto no se agota en el control de legalidad y contable sino que, también, atiende al control de gestión o de mérito. E integrado porque su realización forma parte de los procesos de exteriorización de la voluntad administrativa.

El control de gestión o mérito, cuyos antecedentes, como señaláramos, se hallan en la Ley 21.801, modificada por la Ley 22.639, que creara y regulara a la ex Sindicatura General de Empresas Públicas y, más recientemente en el artículo 20 de la Ley 23.696, en materia de privatizaciones, se caracteriza en el ámbito del sector público, según una difundida noción, por ser un medio o vía de comunicación que el controlante posee con el controlado y que tiene por objeto influir en la conducta o comportamiento empresario a fin de que la producción de bienes o servicios públicos se encaren en base a criterios de economía, eficiencia y eficacia.

Cabe acotar, por último y antes de abocarnos al análisis exegético del Título VI de la Ley 24.156, que las reformas introducidas en 1994 a nuestra Constitución Nacional, con nuevas modalidades de entrelazamiento de los poderes con controles recíprocos, nuevos organismos de control y nuevas fórmulas de participación democrática del pueblo, han dado lugar a normativas específicas, que también asignan competencias a SiGeN y a las que habremos de referirnos separadamente.

Ley 24.156

«de Administración Financiera y
de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional»

Título VI

«Del Sistema de Control Interno»

ARTICULO 96: Créase la Sindicatura General de la Nación, órgano de control interno del Poder Ejecutivo Nacional.

Reglamentación:

Artículo sin reglamentar

Normas concordantes y complementarias:

Decreto N 2660/92 (B.O. 31-12-02)

A - Doctrina

A partir del dictado de la Ley 24.156, de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, se produjo un cambio en la materia, en línea con las nuevas estructuras y metodologías de control, implementadas en distintos países que encararon procesos de reforma en sus administraciones públicas.

La ley ha privilegiado un enfoque sistémico para la administración financiera, que potencia la calidad de los productos de control y de la información.

La Sindicatura General de la Nación (SiGeN), órgano rector del Sistema de Control Interno, tiene a su cargo actividades básicas como son: el dictado de las normas de control interno, el dictado de las normas de auditoría interna, la coordinación de la red de Unidades de Auditoría Interna en las jurisdicciones, entidades y empresas, y la supervisión del sistema de control interno y del cumplimiento de las normas técnicas emitidas.

20

En tal sentido, en oportunidad del debate parlamentario de la ley, los miembros informantes del proyecto señalaron que el nuevo sistema de control interno establece un control por colaboración, vale decir que no persigue la confrontación de los funcionarios entre sí, sino que pretende constituirse en el auxilio o asistencia necesaria para la correcta adopción de decisiones de los gestores, procurando que éstos sean responsables del buen funcionamiento de esos organismos.

Cabe destacar, asimismo, que, en lo que atañe a la hacienda erogativa del Estado nacional, se produjo un cambio sustancial: el pasaje del control sobre los aspectos económico, financiero, contable y de legalidad al de control integral, abarcativo de la totalidad de la gestión y orientado a velar por el cumplimiento de los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Otra modificación de singular relevancia, la constituye el hecho de haber dejado de lado la intervención previa del órgano de control respecto de los actos emanados de los órganos y entes del Estado, dando prioridad a la responsabilidad del operador, es decir, a su capacidad de gerenciar.

En ese orden, tal como se expuso durante el debate parlamentario, antes referido, en nuestro país ha sido tradicional en el sistema de control del Estado la existencia de tres tipos de controles con respecto a la ejecución de los gastos: el previo, el concomitante y el posterior.

La ley ha eliminado el control previo, al menos en su concepción tradicional. Se ha mantenido el control concomitante, responsabilizando a los administradores, no sólo respecto a la ejecución de los gastos, sino también por sus actos, hechos u omisiones, cuando no se ajusten a las disposiciones vigentes ni a los criterios de economía, eficiencia y eficacia.

En lo que hace al control posterior se ha establecido uno de carácter doble: el interno -es decir el perteneciente al mismo organismo en el que se desarrolla la gestión- y el externo, en esta oportunidad a cargo del Poder Legislativo.

Así, la ley ha asignado mayor responsabilidad a los funcionarios, contemplando un sistema apropiado para el control posterior de la gestión.

De este modo, se ha pretendido que quienes controlan y quienes ejecutan las políticas públicas no compartan las decisiones, sino que el controlador se encuentre, razonablemente, en condiciones de advertir sobre los riesgos que puedan existir en la actuación del gestor. Por consiguiente, el nuevo sistema de control se ha orientado a evitar que los controlantes se sustituyan en los controlados o veten sus decisiones.

En este contexto, se ha planteado la premisa de que el pleno ejercicio de responsabilidad que se exige al operador, requiere, como contrapartida, el contar con un sistema de control interno que le asegure a aquél un marco confiable, basado en métodos y procedimientos de indiscutible y probada calidad técnica.

De ello se sigue que la autoridad superior es la responsable directa del diseño y mantenimiento del sistema de control interno y, que, a esos efectos, debe mediar una estrecha interrelación entre el responsable máximo de cada jurisdicción, órgano o entidad, la respectiva Unidad de Auditoría Interna y la Sindicatura General de la Nación.

21

Para una mejor comprensión del sentido de la creación de un organismo como la Sindicatura General de la Nación, sus funciones y alcances, merece, previo a todo, efectuarse una breve referencia al concepto de control interno, a la vez que, desde una visión sistémica, describirse su interrelación con el resto de los subsistemas de administración financiera, regidos por la Ley 24.156.

Al respecto, cabe señalar que el nuevo concepto de Control Interno según surge del Informe emitido por Committee of Sponsoring Organizations (COSO), y luego receptado por SiGeN al emitir sus «Normas de Control Interno», indica que se trata de un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de objetivos incluidos en las siguientes categorías : a) eficacia y eficiencia de las operaciones, b) confiabilidad de la información financiera, c) cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas. La primera categoría se dirige a los objetivos empresariales básicos de una entidad, incluyendo los de rendimiento y rentabilidad y la salvaguarda de los recursos.

La segunda, se relaciona con la elaboración y publicación de estados financieros fiables.

La tercera concierne al cumplimiento de aquellas leyes y normas a las que está sujeta la entidad.

El control interno es dable de concebirse como un proceso, es decir, un medio para alcanzar un fin y no un fin en sí mismo, pudiendo aportar sólo un grado de seguridad razonable, no la seguridad total a la conducción, para el logro de una gestión adecuada.

En esta concepción de control interno como proceso, se hace referencia a una secuencia de actos extendida a todas las actividades, inherentes a la gestión e integrada a los demás procesos básicos de la misma: planificación, ejecución y supervisión.

El control interno es, a la vez, un subsistema que interactúa con los restantes subsistemas que integran el sistema de administración financiera.

La noción o perspectiva sistémica parte de un enfoque a través del cual se verifica un conjunto de elementos en interacción constante. En ese orden, resulta necesario incorporar ahora el concepto de sistema, al que entendemos como un conjunto ordenado de componentes o elementos interrelacionados, interdependientes o interactuantes, cuya finalidad es lograr objetivos determinados en un plan, es decir una serie de variables en interacción, que componen una totalidad unificada a través de la influencia mutua de las acciones.

22

Esta teoría, receptada especialmente en el ámbito de la Ciencia de la Administración en el último cuarto del siglo pasado, trajo aparejada la incorporación de un nuevo prisma a través del cual estudiar a las organizaciones. El resultado ostensible fue el de abordar su problemática considerándolas como sistemas abiertos, en interacción constante con el contexto en el que se desenvuelven, con aptitud de transformar los medios de que disponen para crear un nuevo producto (un servicio, un bien) que satisfaga una necesidad. En el ámbito de las organizaciones públicas, pues, la necesidad a satisfacer será siempre un fin o interés público.

Se trata de un método que parte de la idea de que resulta necesario considerar a los fenómenos pertenecientes a determinada realidad en estudio, no de manera aislada, sino tratando de descubrir, en la medida de lo posible, que forman parte de totalidades integradas y que éstas actúan en relación a universos o contextos de influencia.

La teoría sistémica nació primariamente como teoría de las máquinas que procesan información y encontró su aplicación empírico-analítica en el campo de la biología, al entender a los organismos como sistemas autorregulados. Luego su formulación se extendió al campo de las Ciencias Sociales.

La noción aparece en el Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina (SIMAFAL) Proyecto para discusión,

Agencia para el Desarrollo Internacional, abril de 1991, documento inspirador de los principios que vertebran la Ley 24.156, en el que se define al sistema como un conjunto de componentes institucionales, de recursos, decisiones, acciones, etc., íntimamente relacionados entre sí.

A decir de la doctrina, esta teoría se constituye en un enfoque integrador que las ciencias necesitan para no estancarse en su avance, no incomunicarse desde el punto de vista interdisciplinario y, en fin, evitar un crecimiento inarmónico y divorciado a nivel interciencias.

Puntualmente, las razones que se esbozan para fundamentar la aplicación de la teoría sistémica a la Administración, se centran, básicamente, en que por su notoria influencia sociológica, permite estudiar en común muchos aspectos científicos de los conjuntos y el modelo de abordarlos respetando su carácter; el análisis general de la organización; la relación compleja y dinámica de sus partes, especialmente cuando éstas son cambiantes y las relaciones no son rígidas; los problemas de intercambio íntimo con el medio; la persecución de metas; la constante elaboración estructural, la mecánica de control y la autorregulación o la autodirección.

A tenor de lo precedentemente expuesto, en el ámbito gubernamental, puede definirse a la administración financiera como el conjunto de principios, normas, organismos, recursos, sistemas y procedimientos que intervienen en las operaciones de programación, gestión y control necesarias para la concreción de los fines estatales.

La estrecha relación existente entre los subsistemas que integran la administración financiera determina que el desarrollo y funcionamiento eficaz y eficiente de cada uno de éstos se encuentre directamente influido por los restantes.

En cuanto al sistema de control interno, éste ejerce su influencia por dos vías diferentes: una a través de la integración horizontal a todos los procesos, mediante la inclusión de los instrumentos y mecanismos de control, previo y posterior, en cada uno de los circuitos que conforman los distintos sistemas y la otra, a través de las verificaciones posteriores que efectúan las Unidades de Auditoría Interna y los controles que ejerce la Sindicatura General de la Nación.

Así, se constituye un esquema del que participan controles preventivos, detectivos y correctivos, que alimentan a los restantes subsistemas y al propio tiempo se retroalimentan, promoviendo la permanente generación de cambios y mejoras en su desempeño, constituyendo la base fundamental para lograr el funcionamiento eficiente del aparato administrativo público.

B - Dictámenes

*** Procuración del Tesoro de la Nación**

«El citado ordenamiento ha sido sustituido por la Ley 24.156 que instituye un nuevo régimen de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, al tiempo que deroga aquella legislación y otras varias regulaciones preexistentes. La Ley 24.156 ha previsto dos nuevos organismos de control en el orden interno y externo. Para el primero instituye una SINDICATURA GENERAL DE LA NACION (arts. 96 y ss.) dependiente del Poder Ejecutivo Nacional, en tanto que para el control externo crea la AUDITORIA GENERAL DE LA NACION (arts. 116 y ss.) dependiente del Congreso de la Nación. Es posible concluir aplicando los principios de la interpretación jurídica y criterios sostenidos por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, que el artículo 137 de la Ley bajo comentario ha derogado la Ley de Contabilidad aprobada en 1956, con excepción de los artículos 51 a 64, ambos inclusive, y que la observación formulada al artículo 134 priva de ultraactividad a las disposiciones derogadas. Resulta destacable que -en concordancia con el decreto de veto- la nueva ley provee soluciones para los procedimientos antes a cargo de los organismos suprimidos, es decir la ex-SINDICATURA GENERAL DE EMPRESAS PUBLICAS y el TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA NACION.» (PTN, Dictámenes, 203-102).

«La Sindicatura General de la Nación es un organismo que, de acuerdo con el marco normativo vigente, desempeña la función de control interno y es quien debe realizarla con arreglo a los mecanismos que él mismo determine.» (PTN, Dictámenes 232-117).

24



ARTICULO 97: La Sindicatura General de la Nación es una Entidad con personería jurídica propia y autarquía administrativa y financiera, dependiente del Presidente de la Nación.

Reglamentación:

Artículo sin reglamentar.

A - Doctrina

Tradicionalmente, se ha entendido por autarquía una forma de descentralización de actividades administrativas que lleva ínsita la creación de un ente con competencia para autoadministrarse o autogobernarse, conforme a estatutos orgánicos provenientes de un poder superior. La noción reúne, además, otras condiciones que deben verificarse en el ente autárquico tales como la satisfacción de un fin estatal, típicamente administrativo y la sujeción a un régimen integral de derecho público.

La autarquía supone, por demás, la aptitud, por parte del ente, para dictar sus propias normas de funcionamiento, dentro del marco jurídico estipulado por las leyes y reglamentos dictados por el órgano ejecutivo.

La creación de un ente con personalidad jurídica propia, distinta de la del Estado nacional, si bien excluye el vínculo de dependencia jerárquica de la Administración Central, no hace desaparecer el control de tutela o de vigilancia que le compete al Presidente de la Nación, competencia limitada a aspectos concernientes a la legitimidad de sus actos.

En ese orden de ideas, la Sindicatura General de la Nación ha sido concebida por el legislador como un organismo autárquico, dependiente del Presidente de la Nación, con la personalidad jurídica de derecho público necesaria para realizar los cometidos que le han sido asignados.

En conclusión la Sindicatura General de la Nación es un organismo autárquico dependiente del Presidente de la Nación, con autarquía administrativa lo que implica, entre otras, la facultad de decidir y disponer sobre los recursos y presupuesto que le han sido asignados.

No obstante, los procedimientos adoptados por las normas de administración financiera vigentes para el Estado Nacional, en algún modo han relativizado estas facultades.

A partir del dictado del Decreto N° 1545/94, mediante cuyo artículo 9 se creó el Sistema de Cuenta Única del Tesoro Nacional, se dispuso, como mecanismo orientado a otorgar mayor eficiencia al uso de los recursos financieros disponibles, su concentración en las cuentas de la Tesorería General de la Nación (aplicación del principio de centralización de caja). Esta concentración de disponibilidades, juntamente con el uso de cuentas abiertas en entidades bancarias oficiales, permitiría la conformación del denominado Fondo Unificado de Cuentas Oficiales, que tiene como propósito, posibilitar al Gobierno el financiamiento a tasa cero, cubriendo parte del déficit temporario del Tesoro, con el eventual saldo positivo existente en algunas de sus cuentas.

25

Ello ha avanzado en detrimento de la autarquía financiera conferida a la Sindicatura General de la Nación, ya que ha dejado de ser ella quien ejerza plenamente la facultad de administrar sus cuentas, encontrándose además condicionada por la programación financiera que determinen los órganos rectores en la materia: la Tesorería General de la Nación y la Oficina Nacional de Presupuesto.

Esta limitación, en la práctica, tiene lugar a través del mecanismo de determinación de las cuotas presupuestarias, de compromiso y devengado, que limitan la posibilidad de contraer obligaciones de tipo pecuniario, y que, a su vez, se refuerza por la tenencia de los fondos por parte del Tesoro Nacional, contra cuyas cuentas debe girar cada entidad.

Es decir que, aún cuando originalmente el Poder Ejecutivo nacional, a través de la distribución anual de créditos presupuestarios para el ejercicio, prevé un determinado monto de los recursos del Estado para ser destinado a regir el sistema de control interno del Sector Público, y no obstante que, en el caso específico de la Sindicatura General, ésta cuenta con recursos propios, las limitaciones que suponen

las cuotas antes referidas impiden disponer de la totalidad de las asignaciones oportunamente aprobadas. Esta circunstancia resulta un factor determinante del grado de cumplimiento de los objetivos propuestos al inicio del ciclo presupuestario.

Este condicionamiento es por demás significativo por tratarse de un organismo de control, atento a que posibilita que los órganos rectores fiscalizados puedan afectar su independencia para establecer su planificación y cumplirla, en la oportunidad y con el alcance que aquél establezca.

Por otra parte, la situación descripta, en cierto modo, resulta contradictoria con otras previsiones incluidas en la ley, tales como las facultades otorgadas al Síndico General de la Nación en el artículo 112, o bien con la dependencia de la Sindicatura General en forma directa del Presidente de la Nación, que dispone el artículo bajo comentario.

Respecto de esto último, y en concordancia con lo previsto en otros artículos que integran el Título VI, al igual que la autarquía otorgada, esta subordinación directa al responsable máximo de la Administración Pública nacional, está orientada a dotar al órgano de control de la independencia necesaria para ejercer objetivamente su función, dentro del ámbito de competencia que le ha sido asignado.

Esta dependencia directa del titular del Poder Ejecutivo nacional se compadece con el modelo de control que adopta la Ley. De este modo, tal como se ha señalado precedentemente se establece un control por colaboración, a fin de constituir una herramienta necesaria para la adecuada adopción de las decisiones. Así, es el Presidente de la Nación quien, en definitiva, podrá contar con la información oportuna que le permita conocer si la actividad de la Administración se encamina al cumplimiento de los objetivos fijados en las políticas de Estado preestablecidas.

26

Este esquema, según podrá apreciarse en el comentario efectuado al artículo 102, se reproduce dentro de cada Jurisdicción o Entidad, con relación a las Unidades de Auditoría Interna, aspecto al que nos referiremos con mayor grado de detalle, al analizar el artículo 102.

B - Dictámenes

**** Procuración del Tesoro de la Nación***

«La autarquía administrativa y económica financiera hace a la propia gestión de personal y de administración y disposición de bienes que integran el patrimonio del ente, siendo la asignación de recursos por parte del Estado Nacional una característica propia de los entes autárquicos, como entidades de derecho público integrantes del Estado.» (Dictámenes 227: 229).

«El Síndico General de la Nación y el organismo del que es titular dependen del Presidente de la Nación y sus funciones de control interno deben dirigirse a las jurisdicciones y entidades dependientes de la Presidencia de la Nación, pero en

ningún caso al propio Presidente de la Nación, cuyos actos, obviamente, no están sujetos al control de la SIGEN.» (PTN, Dictámenes. 236: 354).

«La Sindicatura General de la Nación constituye una entidad con personalidad jurídica propia y autarquía administrativa, dependiente del Presidente de la Nación...» (PTN, Dictámenes, 236: 248).



ARTICULO 98: *Es materia de su competencia el control interno de las jurisdicciones que componen el Poder Ejecutivo Nacional y los Organismos Descentralizados y empresas y sociedades del Estado que dependen del mismo, sus métodos y procedimientos de trabajo, normas orientativas y estructura orgánica.*

Reglamentación:

Artículo sin reglamentar.

Normas concordantes y complementarias:

Artículo 8 de la Ley 24.156, modificado por el artículo 70 de la Ley 25.565.

A - Doctrina

27

El presente artículo, delimita la competencia que otorga la ley a la Sindicatura General de la Nación.

Puede definirse a la competencia como el conjunto de atribuciones que corresponden a los órganos y sujetos públicos estatales, vale decir que, es la aptitud de obrar legal de un órgano o ente del Estado.

La competencia asignada por la norma a la Sindicatura General de la Nación puede examinarse en dos sentidos: en razón de la materia y en razón del sujeto.

En lo que hace a la competencia en razón de la materia, la definición desarrollada, en primera instancia, se efectúa con carácter general, «... el control interno...», y luego se avanza con la enunciación de los grandes componentes de la organización que resultan determinantes de éste: métodos y procedimientos de trabajo, normas orientativas y estructura orgánica.

Este mayor grado de detalle, en cierto modo, denota el amplio alcance que se pretende otorgar a las atribuciones conferidas a la Sindicatura General, en su carácter de órgano rector, circunstancia que se confirma luego, a la luz de lo dispuesto en el artículo 104, donde se hace referencia, además, al plan de organización.

Al respecto, la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), ha expuesto una

noción conceptual del control interno, luego receptada por la Sindicatura General en las Normas Generales de Control Interno, aprobadas en el año 1998, describiéndolo como el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, tendientes a ofrecer una garantía razonable de que se cumplan los siguientes objetivos principales:

- * Promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada.
- * Preservar al patrimonio de pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades.
- * Respetar las leyes y reglamentaciones, como también las directivas y estimular al mismo tiempo la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos de la misma.
- * Obtener datos financieros y de gestión completos y confiables, presentados a través de informes oportunos.

Es así, entonces, que, tal como quedara expresado precedentemente, la adecuada definición de la estructura de organización y de los métodos y procedimientos a aplicar en el desarrollo de la gestión de una entidad, resulta indispensable a los fines de asegurar la calidad del sistema de control interno, en tanto debe encontrarse integrada en aquéllos la red de actividades que lo constituyen.

Por ello es que se ha previsto que la Sindicatura General de la Nación, tome intervención no sólo en cuanto a la evaluación de la eficacia del sistema, sino desde el proceso de generación de los mencionados instrumentos.

28

En este contexto, el Decreto N° 253/93, con relación al artículo 101 de la Ley prevé, al efecto, que la autoridad superior de cada Jurisdicción o Entidad dependiente del Poder Ejecutivo nacional, para la aprobación del plan de organización, los reglamentos y manuales de procedimiento, requerirá la opinión previa favorable de la Sindicatura General de la Nación, extendiendo tal proceder respecto de las modificaciones que con posterioridad se proyecten incluir.

Es decir, que se somete a la competencia de la Sindicatura la integridad de los aspectos que hacen a la definición de la infraestructura de una organización. Desde una visión macro, en la fijación de los objetivos del ente, hasta una perspectiva de detalle, en la descripción minuciosa de las rutinas contenidas en los manuales de procedimiento.

Asimismo, y por tratarse de un sistema que, sobre la base de sus propios resultados, se retroalimenta en forma continua y, al propio tiempo, debe captar los cambios que el contexto impone a la organización de la que es parte, esta competencia supone su monitoreo y revisión permanente, tanto desde el punto de vista de su diseño como de su eficacia.

Delimitada la competencia en razón de la materia que la ley asigna a la Sindicatura cabe, entonces, precisar los sujetos alcanzados por el control de ella, o sea, su competencia en razón de las personas. Al respecto, cabe señalar que la función estatal se realiza por medio de una organización compleja donde concurren sujetos físicos, personas jurídicas y centros y órganos despojados de personalidad. Esta constelación de sujetos y órganos, coordinados armónicamente, exteriorizan la voluntad estatal a través del procedimiento administrativo que constituye su cauce formal.

Ahora bien, a través de las técnicas de organización administrativa se crean los distintos órganos y entes estatales y se reparten competencias para realizar un proceso funcional guiado por el principio de unidad de acción y por la eficacia.

En tal sentido, la distinción entre centralización y descentralización trasunta modalidades de organización de la Administración Pública del Estado nacional. De ahí que el control que ejerce la Sindicatura comprenda a la totalidad de los órganos que integran el denominado «Sector Público Nacional», definición que, necesariamente, remite al artículo 8 de la Ley 24.156.

Ello es así, toda vez que si bien el artículo bajo comentario señala que la competencia de este órgano de control alcanza a las jurisdicciones que componen el Poder Ejecutivo nacional y a los organismos descentralizados y empresas y sociedades del Estado que dependan del mismo, lo cierto es que, por otra parte, el mentado artículo 8 señala que las disposiciones de la ley serán de aplicación en todo el Sector Público Nacional, al que define.

29

En esa inteligencia, una interpretación armónica de ambas disposiciones, conduce a concluir que el ámbito de control de la Sindicatura se extiende a la totalidad del universo definido en el artículo 8, ya que es allí donde resultan de aplicación los subsistemas previstos en la ley, entre los que se encuentra el de control interno.

Así, si bien el vocablo «Sector Público Nacional», al que hace mención el art. 8 de la ley bajo estudio, se asienta en un criterio presupuestario, ello no significa que los organismos que lo integran difieran de aquéllos que componen el Poder Ejecutivo Nacional (mencionado en el art. 98).

Además, nótese que al establecer el primer párrafo del artículo 8 que «Las disposiciones de esta ley serán de aplicación a todo el sector público nacional...», y por otra parte, el art. 98 delimitar la competencia de Sindicatura, ambas disposiciones se interrelacionan en cuanto a la determinación de los sujetos de control. Es por ello que, necesariamente, la SiGeN, en el ejercicio de sus funciones de fiscalización y de control interno, despliega sus actividades sobre la totalidad de los organismos indicados en el art. 8º de la ley.

Sobre el punto, cabe señalar que la modificación dispuesta por el artículo 70 de la Ley 25.565, ha ampliado el ámbito de competencia de SiGeN.

En efecto, en primer término, el control de SiGeN alcanza a la Administración Pública nacional, centralizada y descentralizada, comprendiendo también a las Instituciones de Seguridad Social (artículo 8 , inc. a).

Esta definición ha receptado la acepción orgánica o subjetiva de Administración Pública, en sentido restrictivo o amplio, según se refiera al conjunto de órganos de la Administración centralizada, exclusivamente, o bien añadida a las entidades descentralizadas, como es el caso.

Mientras la denominada Administración centralizada, carece de personalidad jurídica propia, la Administración descentralizada, en cambio, está integrada por personas públicas estatales, distintas de la persona jurídica pública Estado nacional, con la que se vinculan a través de lazos de tutela administrativa o de jerarquía atenuada.

Resulta de especial interés en este punto efectuar una referencia a las Universidades Nacionales, respecto de las cuales, el Reglamento Parcial N° 1, aprobado por Decreto N° 2666/92, estableció expresamente que «para el funcionamiento de sus sistemas de administración financiera y de control, las Universidades Nacionales, en virtud del carácter de Organismos Descentralizados, están encuadradas en las disposiciones de la ley y de este Reglamento, independientemente del tratamiento presupuestario que reciban los aportes que les otorgue el Tesoro Nacional, y sin perjuicio de lo dispuesto por el Decreto N° 1215/92 que mantiene su vigencia».

30

Posteriormente, el mandato del constituyente de 1994 que encomendó al legislador, en el artículo 75, inciso 19) de la Constitución Nacional, sancionar leyes de organización y de base de la educación que, entre otros requisitos garanticen «...la autonomía y autarquía de las universidades nacionales».

En cumplimiento del encargo constitucional, el Poder Legislativo Nacional, mediante la sanción de Ley 24.521 de Educación Superior, explícitamente consagró en los artículos 29 y 59 el status jurídico de las instituciones universitarias, en cuanto les asignó «autonomía académica e institucional» y «autarquía económico-financiera». Respecto de esta última dicha ley estableció expresamente que la ejercen dentro del marco de la Ley 24.156, por lo que ninguna duda cabe al respecto sobre la aplicabilidad, a aquellos entes, del plexo que rige la administración financiera pública nacional.

En el inciso b) el artículo 8 , se extienden los alcances de la Ley 24.156 a todo el ámbito empresarial en el que actúa el Estado, en tanto éste tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias.

Por su parte, el artículo 70 de la Ley 25.565 ha incorporado otros dos incisos, y ha eliminado la última parte del la versión original del artículo.

Así, el nuevo inciso c), incorpora al ámbito de la Ley a los «entes públicos excluidos expresamente de la Administración Nacional, que abarca a cualquier

organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio, donde el Estado Nacional tenga control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde el Estado nacional tenga el control de las decisiones».

En orden a precisar el alcance del presente inciso, cuadra señalar que el mensaje de elevación del proyecto de presupuesto del Poder Ejecutivo al Poder Legislativo, fue elaborado con arreglo a las bases fijadas por la Ley 25.561, que declaró la emergencia pública en materia social, económica, administrativa y financiera y cambiaria.

El punto 7 del mensaje -Contenido- hace referencia a «Los Otros Entes del Sector Público Nacional», refiriéndose a : 7.1.Fondos Fiduciarios del Estado Nacional y 7.2. Otros Entes.

En este último supuesto, se alude a un subsector del Sector Público Nacional, conformado por los presupuestos de organismos que no se incluyen en el presupuesto de la Administración Nacional, como AFIP, INARSS y, hasta la sanción de la Ley 25.615, el PAMI.

Describe a los tres organismos de acuerdo a las siguientes pautas:

Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)

Una nueva organización para el funcionamiento de este Organismo, fue establecida por el Decreto N° 1399/01, habiendo quedado sometido a un régimen administrativo financiero semejante a la de las empresas y sociedades del Estado nacional.

31

En ese sentido, la programación de gastos y recursos que demanda su funcionamiento, no se consolida en el Proyecto de Presupuesto de la Administración Nacional elevado al Poder Legislativo, correspondiendo su aprobación al Poder Ejecutivo, de manera similar a las empresas y sociedades del Estado.

Instituto Nacional de los Recursos de la Seguridad Social (INARSS)

Por Decreto N° 1394/01 se estableció el Sistema de Información para la Seguridad Social (SIRSS), cuyo objetivo es ordenar los mecanismos vinculados a la administración de la seguridad social, el registro de los contratos de trabajo y de los trabajadores autónomos, obtención y distribución de información sobre trabajadores, grupos familiares y empleados, pagos de las remuneraciones en dinero a los trabajadores en relación de dependencia y la recaudación de los aportes, contribuciones, cuotas y otras imposiciones a las que estuvieran obligados empleadores y trabajadores en relación de dependencia y autónomos.

La gestión del SIRSS está a cargo del INARSS, ente público no estatal, creado a tal efecto. Está encargado de toda la gestión de registro y distribución

de la información y de toda actividad inherente a la función de aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los recursos de la seguridad social.

Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (PAMI)

Su norma de creación, Ley 19.032 y sus modificatorias 19.465, 21.545, 22.245, 22.954 y 23.660, le asignan carácter de entidad de derecho público, con personalidad jurídica e individualidad financiera y administrativa. En la nota de elevación del proyecto del Poder Ejecutivo, se señala expresamente el carácter público no estatal y así lo ha considerado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa «Farmacia Roca» (Fallos, 312:285).

Por otra parte, la incorporación de este inciso debe ser analizada en el contexto del mensaje de elevación del proyecto de ley de administración financiera, que expresamente señala: «El tratamiento presupuestario de los entes mencionados no incluidos en el presupuesto de la Administración Nacional es similar al establecido por el Capítulo III del Título II de la Ley N 24.156 para las Empresas y Sociedades el Estado, siendo responsabilidad del Poder Ejecutivo Nacional la aprobación de sus presupuestos e integran el consolidado del Sector Público Nacional».

El ejemplo de la primera parte del inciso c), -Entes Públicos excluidos expresamente de la Administración Nacional, que abarca a cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio, donde el Estado Nacional tenga control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones-, es la AFIP.

32

El INARSS es un ejemplo de la segunda parte -entidades públicas no estatales donde el Estado Nacional tenga el control de las decisiones-.

En cuanto al inciso d), que incluye a los fondos fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado Nacional.

Cabe señalar que, en el mensaje de elevación del presupuesto 2002, se expresó que, a partir de la Ley 24.442, se constituyeron Fondos Fiduciarios integrados por la transferencia de bienes y/o fondos correspondientes, total o parcialmente, a entidades y/o jurisdicciones que dependen del Poder Ejecutivo Nacional. Por Ley 25.152, se incluyeron en la Ley de Presupuesto General de la Administración Nacional los flujos financieros originados por la constitución y uso de estos fondos.

Para el ejercicio 2002 se incluyeron los flujos financieros y usos de los fondos fiduciarios como un componente diferenciado del Presupuesto de la Administración Nacional. En el proyecto de la ley de presupuesto se estableció la metodología de modificaciones presupuestarias de tales fondos, quedando a cargo del Ministerio de Economía la aprobación de modificaciones que impliquen alteración con signo negativo del resultado económico o financiero, o el incremento del endeudamiento autorizado, y se crearon una serie de ellos.

B - Dictámenes

*** Procuración del Tesoro de la Nación**

«Con referencia a la intervención, en el procedimiento de privatización de Central Puerto S.A., de los organismos de control administrativo y parlamentario, es necesario tener en cuenta por un lado a la Auditoría General de la Nación, a la que se le encomienda el control externo, y por otro, la Sindicatura General de la Nación a quien se atribuye el control interno de la administración financiera estatal, creados por la Ley 24.156 quedando derogado implícitamente por mandato legal, en forma parcial, el artículo 20 de la Ley 23.696.» (PTN, Dictámenes, 207:143).

«No existiendo contradicción ni superposición entre las normas concernidas ni exclusividad de control por la Auditoría General de la Nación, la suprallegalidad del Acuerdo de Cooperación con el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo y de los instrumentos en él amparados en nada afecta la aplicación de la Ley 24.156 y sus normas reglamentarias en cuanto a las competencias de la Sindicatura General de la Nación. El control a cargo de la Auditoría General de la Nación es un control de estados financieros de tipo contable; es un control pactado, estipulado por las partes en ejercicio de su respectiva autonomía de voluntad negocial. En cambio, el que debe realizar la Sindicatura General de la Nación en ejercicio de sus competencias legales y reglamentarias es integral, vale decir, que excede el mero examen de los estados financieros, alcanza al control de gestión, legalidad, técnico, etc.; y es fundamentalmente de tipo imperativo en tanto la competencia es para el órgano de ejercicio obligatorio. La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional Nº 24.156, en su Título VI atribuye, a la SIGEN, el control interno de las jurisdicciones que componen el Poder Ejecutivo Nacional y los organismos descentralizados y empresas y sociedades del Estado que de él dependan, sus métodos y procedimientos de trabajo, normas orientativas y estructura orgánica.» (PTN, Dictámenes, 225:174 y 232:296).

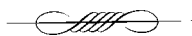
33

«El control que ejerce la Sindicatura General de la Nación está directamente dirigido a lo interno de la Administración Pública, y no a las personas privadas que tengan relación con ella, más allá de que pueda interpretarse que no todas las funciones de la SIGEN y del Síndico General constituyan una competencia de control indirecta.» (PTN, Dictámenes 232:258).

«En cuanto entidades autárquicas, las universidades nacionales están sujetas al control previsto por la Ley 24.156, como que así expresamente lo prevén sus artículos 8 (en cuanto aplica el sistema a la «Administración Nacional, conformada por la Administración central y los organismos descentralizados»), y 98 (que dispone la intervención de la Sindicatura General de la Nación, como órgano de control interno, en «los organismos descentralizados»)» (PTN, Dictámenes, 224:187).

«Son aplicables las previsiones de los artículos 8º y 98º de la Ley 24.156 a las «organizaciones empresarias» entendidas en la amplitud propia de la concepción

jurídica del término, con participación mayoritaria del Estado en la formación de las decisiones societarias.» (PTN, Dictámenes 210-277).



ARTICULO 99: Su activo estará compuesto por todos los bienes que le asigne el Estado Nacional y por aquellos que sean transferidos o adquiriera por cualquier causa jurídica.

Reglamentación:

Decreto N° 253/93.

Artículo 99:

1.- Su patrimonio estará integrado por los bienes que hayan correspondido por cualquier título a la SINDICATURA GENERAL DE EMPRESAS PUBLICAS, y los que se le transfieran o adquiriera en el futuro por cualquier causa jurídica.

2.- La Sindicatura financiará el desarrollo de sus actividades con los siguientes recursos, que estarán incluidos en el presupuesto anual correspondiente:

2.1. Los aportes y las contribuciones a cargo del Tesoro Nacional, que anualmente determine el Presupuesto General de la Administración Nacional;

2.2. Las retribuciones que perciba por los servicios especiales que preste u otros que le solicite el sector público;

2.3. El producto de las operaciones financieras o venta de bienes patrimoniales que realice;

2.4. Las contribuciones previstas por el Decreto N° 1223/79 o las que fije el Síndico General de la Nación;

2.5. Los subsidios, donaciones y cualquier otro recurso que se le destine;

2.6. Otros ingresos.

Normas concordantes y complementarias:

Ley 24.156, artículo 114, Decretos N : 278/88, 558/96 y 814/98, Resoluciones SIGEN N 138/93 y 96/98.

A - Doctrina

La Reglamentación del presente artículo prevé especialmente que la Sindicatura General de la Nación se financiará, entre otros recursos, con las retribuciones que perciba por los servicios especiales que preste u otros que efectúe a solicitud, o mediante convenio, a los organismos del Sector Público.

Al respecto, deben destacarse los honorarios que percibe SiGeN por tareas de Sindicatura, por la información de precios testigo y por otros trabajos celebrados en virtud de convenios celebrados para la realización de tareas específicas.

Así, en lo que hace a los honorarios de síndicos, cuadra remitirse al comentario efectuado al artículo 114 de la Ley 24.156 que establece que, en aquellos casos en los que el Estado, sus organismos o entidades, tengan participación en el capital social, la Sindicatura General de la Nación propondrá a los organismos que ejerzan los derechos societarios del Estado Nacional la designación de funcionarios que en carácter de síndicos integrarán las Comisiones Fiscalizadoras de las respectivas empresas o sociedades.

La Resolución N° 138/93-SGN (25/10/93) dispuso que «...corresponden a la SIGEN las retribuciones devengadas con motivo de las tareas de fiscalización cumplidas por este Organismo a través de sus agentes destinados como síndicos en empresas y sociedades». Ello es así, toda vez que, tal como lo expresan los propios considerandos de la norma, el ejercicio de las respectivas sindicaturas configura un servicio que el organismo presta a las respectivas sociedades.

Dicha norma encuentra su origen en lo establecido por el Decreto N° 278/88, que dispone que «...cuando la Sindicatura General de Empresas Públicas hubiese prestado, preste o prestare por intermedio de sus agentes servicios de sindicatura o de cualquier otro carácter que se relacionen directa o indirectamente con el objeto de su creación, le corresponderá percibir las retribuciones que por tales servicios estuvieren previstas o acordadas, sin otro derecho para dichos agentes que el relativo al cobro de los sueldos que determinen las pertinentes disposiciones escalafonarias o regímenes salariales que fueren de aplicación en el ámbito de dicho organismo». En este punto cabe aclarar que, si bien la norma transcripta se refiere a la ex-SiGEP, la misma resulta de aplicación a SiGeN, en tanto se refiere a los servicios de sindicatura prestados con idénticas modalidades.

35

En resumen, la normativa transcripta estableció la competencia de SiGeN para proponer síndicos en las empresas y sociedades en las que el Estado, sus organismos y entidades tienen participación, ejerciendo, de este modo, sus funciones de control por intermedio de tales agentes, servicio por el cual se debe abonar una contraprestación que SiGeN tiene derecho a percibir, como también a perseguir su pago en caso de morosidad.

Asimismo, en lo que hace al régimen de precios testigo el Decreto N° 814/98 autoriza a SiGeN a percibir un arancel que permita sufragar los gastos que ocasiona el mantenimiento del sistema por parte de los Ministerios, Secretarías de la Presidencia, organismos centralizados y descentralizados de la Administración Pública, que deban, por imperio de lo establecido en el Decreto N° 558/96, someter al sistema de control por precios testigo la contratación.

El comentario al plexo normativo que regula el mencionado régimen se desarrolla en el capítulo vinculado a otras normas distintas de la Ley de Administración Financiera que confieren competencias a SiGeN.

B - Dictámenes

*** Sindicatura General de la Nación**

«Cabe en consecuencia encuadrar dentro del inciso 2.6 a los recursos que obtiene este organismo en virtud de la percepción de los honorarios correspondientes al servicio de sindicatura prestado por las Comisiones Fiscalizadoras. En cumplimiento de dicha normativa legal, las sumas correspondientes a honorarios de síndicos son incluidas por SiGeN entre sus partidas presupuestarias en la confección del presupuesto anual correspondiente. ...De lo expuesto y del análisis armónico del plexo normativo vigente citado surge, ...la obligación de dichas empresas o sociedades de abonar los servicios prestados por este organismo a través de sus síndicos...» (MEMO N° 9211/01-GAL).



ARTICULO 100: El sistema de control interno queda conformado por la Sindicatura General de la Nación, órgano normativo, de supervisión y coordinación, y por las unidades de auditoría interna que serán creadas en cada jurisdicción y en las entidades que dependan del Poder Ejecutivo Nacional. Estas unidades dependerán jerárquicamente de la autoridad superior de cada organismo y actuarán coordinadas técnicamente por la Sindicatura General.

36

Reglamentación:

Decreto N° 253/93.

Artículo 100:

Las Unidades de Auditoría Interna deberán informar fielmente y de inmediato a la Sindicatura la falta de cumplimiento de cualquiera de las normas que rigen los sistemas de Control Interno y Administración Financiera.

Normas concordantes y complementarias:

Decreto N° 971/93.

Decreto N° 1272/94.

A - Doctrina

Al señalar el artículo comentado, que el «...sistema de control interno queda conformado por la Sindicatura General de la Nación, órgano normativo, de supervisión y coordinación, y por las unidades de auditoría interna...», pareciera limitar su composición, cuando en realidad, como ya ha quedado expresado anteriormente, éste involucra a una serie de aspectos mucho más amplios, tales como estructura, planes de organización, procedimientos, etc.

Sin embargo, no es tal el objetivo de la norma en comentario, sino el de destacar específicamente los órganos que lo constituyen, a la vez que definir el carácter de su interrelación.

El sistema halla sustento en tres puntos de apoyo enlazados a través de vínculos relacionales diferenciados, aunque con un fin común: velar por su eficiencia.

Por una parte la SiGeN es el órgano normativo, de supervisión y coordinación. Es decir, aquél que tiene a su cargo la definición del «deber ser» del sistema, a través del dictado de normas, ejerciendo el control de su cumplimiento y coordinando la actividad de las unidades de auditoría interna con su propia actividad, procurando homogeneizar criterios, optimizar la calidad de la labor y minimizar el costo del control en todo su ámbito de competencia. Este rol es materia de análisis, in extenso, en los comentarios vertidos respecto de los artículos 98 y 104.

De otro lado, aparecen las unidades de auditoría interna, creadas en cada jurisdicción y entidad que dependa del PEN y, por último, la autoridad superior de cada organismo, quien, de acuerdo con lo establecido en el artículo 101 de la ley, es la responsable del mantenimiento de un adecuado sistema de control interno.

Es así, entonces, que las Unidades de Auditoría Interna (UAI) poseen una doble dependencia. Una de carácter técnico, de la Sindicatura General de la Nación y, otra, jerárquica, de la máxima autoridad de la jurisdicción o ente.

Ahora bien, para un mejor entendimiento, cabe señalar que el Instituto de Auditores Internos de Argentina, define a la auditoría interna de una entidad como «el examen y evaluación de los procesos de planificación, organización y gestión con el fin de determinar si existe una seguridad razonable de que se alcanzarán los objetivos y metas establecidos». Todos los sistemas, procesos, operaciones, funciones y actividades de una jurisdicción o entidad quedan dentro del ámbito de control interno.

37

Auditoría interna es una parte del proceso de gobierno que aporta a la organización seguridad sobre la eficiencia y efectividad de las operaciones, cumplimiento de leyes y regulaciones, y precisión y fiabilidad de la información financiera.

Inicialmente, en el año 1993, por Decreto N 971, se procedió a la creación del cargo de Auditor Interno en las jurisdicciones y entidades del Sector Público Nacional mencionadas en su «Anexo». Se otorgó un plazo de 30 días corridos para que los entes no incluidos en éste presentaran sus correspondientes propuestas.

Otras de las previsiones contenidas en el mencionado decreto, que merecen ser destacadas son:

* Que el Auditor Interno, cuyo perfil profesional deberá ajustarse al que establezca la Sindicatura General de la Nación, será designado por la máxima autoridad de la jurisdicción o entidad, previa opinión técnica del citado órgano de control, la que tendrá carácter no vinculante.

* Que el Auditor Interno no gozará de estabilidad en el cargo y podrá ser removido por resolución de la máxima autoridad, comunicando tal circunstancia a la SiGeN.

* Que el Auditor Interno debía proponer a la máxima autoridad la conformación definitiva de la UAI, que para ser aprobada, debía contar, entre otros aspectos, con la opinión previa de la Sindicatura General.

A este último respecto, la estructura básica de la UAI, que deberá ser aprobada por la máxima autoridad del ente, deberá proveer lo necesario para el planeamiento, la organización, dirección, coordinación y el control de todo el proceso de auditoría interna a desarrollar en el ente cuya fiscalización se le encomienda.

En ese orden de ideas, la doctrina ha entendido que cada UAI deberá organizarse en unidades de trabajo que contemplen los distintos aspectos de su actividad, enunciando así, por ejemplo: un área de auditoría contable o financiera, un área de auditoría operacional para la evaluación de la gestión y otra área administrativa y de servicios.

Lo cierto es que, la complejidad y amplitud del campo de acción sobre el que la UAI debe desarrollar su labor, que debe abarcar aspectos económico-financieros, contables, de legalidad, técnicos específicamente relacionados con el objeto de la institución e informáticos, necesariamente requiere de la conformación de equipos de trabajo multidisciplinarios.

Por otra parte, es de destacar que la ley prevé que las Unidades de Auditoría Interna dependen jerárquicamente de la autoridad superior de cada organismo, es decir, que se trata de un órgano dentro de la estructura organizacional de la jurisdicción o entidad.

38

La jerarquía ha sido definida como el conjunto de órganos armónicamente subordinados y coordinados, o como un principio que los reduce a una unidad y la recíproca situación en la que se hallan en una entidad. Se trata siempre de una relación entre órganos de una misma persona jurídica, a diferencia de la autarquía y de la autonomía que importan, en cambio, un vínculo entre sujetos de derecho público estatal.

El poder jerárquico puede comprender ciertas atribuciones, algunas inherentes al sistema de la jerarquía y otras complementarias. Estas pueden distinguirse en las siguientes atribuciones: a) ordenar, dirigir y unificar la acción de órganos inferiores, b) creación de normas administrativas para el cumplimiento de las relaciones jerárquicas c) delegación de la ejecución de cierta parte de las atribuciones d) solución de conflictos entre órganos subordinados e) control oficioso f) facultad de anulación, revocación etc.

La jerarquía tiene carácter funcional y administrativo, creando las relaciones de dependencia estrecha entre los órganos administrativos, por eso se manifiesta por actos y relaciones típicas de administración, como son la orden, la instrucción, la circular, etc., que rigen el comportamiento funcional.

A la vez, en cuanto a las Unidades de Auditoría Interna, cabe señalar que éstas dependen directamente de la máxima autoridad de la jurisdicción o entidad, por lo que su relación jerárquica se encuentra establecida con ella, pero su actividad se mantiene independiente de las restantes áreas de la organización. Esta conformación, repite el modelo de dependencia definido para SiGeN, respecto del Presidente de la Nación.

El fundamento que se señala como sustento de este modelo es la estrecha vinculación entre la autoridad y su órgano de control, quien deberá mantenerlo informado sobre el grado de cumplimiento de los objetivos que constituyen su responsabilidad y su adecuación a los principios consagrados en el artículo 4 de la ley, juntamente con la necesaria independencia respecto de las demás áreas de la organización.

Por otra parte, las Unidades de Auditoría Interna actuarán coordinadas técnicamente por SiGeN, de lo que se deriva que las mismas deberán desempeñarse conforme las normas dictadas por este organismo (art. 104 incisos «a» y «b») y siguiendo los lineamientos que al efecto se dispongan, por parte del órgano rector, para el ejercicio de su labor de fiscalización.

Esta dependencia técnica, se complementa con la aprobación, por parte de la Sindicatura General, de los planeamientos de auditoría de las mencionadas unidades (artículo 104, inciso g).

Ahora bien, cabe preguntarse en qué medida la dependencia técnica del órgano rector del sistema se conjuga con la dependencia jerárquica de la máxima autoridad de la jurisdicción o entidad. Es decir, si pueden plantearse conflictos de intereses entre los objetivos de control definidos por SiGeN y aquéllos que resultan prioritarios para la conducción de la organización.

39

Para responder a este interrogante, debe necesariamente partirse de la existencia de dos prerequisites sobre los que se asienta el modelo: la independencia de criterio de quien debe controlar, de un lado, y la responsabilidad de la máxima autoridad para el mantenimiento de un adecuado sistema de control interno, del otro. Ambas circunstancias, necesariamente, presuponen la existencia de una actitud conteste de sus actores.

Por consiguiente, de cumplirse estos supuestos, las diferencias de criterio que pudieran suscitarse, deberían verse superadas por la coincidencia en el logro del objetivo general, que es el mejoramiento continuo de la calidad del sistema de control interno.

B - Dictámenes

**** Procuración del Tesoro de la Nación.***

«Corresponde a la Unidad de Auditoría Interna y a la Sindicatura General de la Nación ejercer materialmente el control en esa jurisdicción, mientras que compete

a la autoridad superior del organismo -previo dictamen de su servicio jurídico permanente- adoptar la decisión de iniciar o no la respectiva acción judicial, tomando en consideración para ello lo que mejor corresponda al interés estatal» (PTN, Dictámenes, 207:293; 206:92 y 218:216).

* *Sindicatura General de la Nación.*

«Resta señalar que ninguna de las normas reseñadas hace mención a la posibilidad de que se cree una Unidad de Auditoría Interna en el ámbito de un ente desconcentrado. Como consecuencia de ello cabe concluir que durante el período en el cual la Dirección Nacional de Migraciones funcionó como un órgano desconcentrado, no correspondía que la misma contara con una Unidad de Auditoría Interna propia, sino por el contrario, dichas funciones de control debieron ser ejercidas o asumidas por la UAI del Ministerio del Interior, bajo cuya órbita se encontraba la indicada Dirección.» (MEMO N° 700/02 - GAJ).

«El Auditor Interno deberá depender jerárquicamente de la autoridad superior del organismo...» (MEMO N° 938/02 - GAJ).



ARTICULO 101: *La autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional será responsable del mantenimiento de un adecuado sistema de control interno que incluirá los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimientos de cada organismo y la auditoría interna.*

40

Reglamentación:

Decreto N° 253/93.

Artículo 101:

1.- *La autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional requerirá opinión previa favorable de la Sindicatura para la aprobación del plan de organización, los reglamentos y manuales de procedimientos, los cuales deberán incorporar instrumentos idóneos para el ejercicio del control previo y posterior. Estos documentos deberán ser presentados por dicha autoridad superior a la Sindicatura en un plazo no mayor de noventa (90) días a partir de la fecha de publicación del presente Decreto.*

2.- *Asimismo, deberá requerir la opinión previa de la Sindicatura para todas las modificaciones que proyecte realizar en los mismos.*

A - Doctrina

El sistema de control interno se integra con cinco componentes interrelacionados: Ambiente de Control, Evaluación de Riesgos, Actividades de

Control, Información y Comunicación y Supervisión, cuya interrelación genera una sinergia conformando un sistema integrado que responde dinámicamente a los cambios del entorno.

Ahora bien, el artículo en comentario dispone que la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad tiene como responsabilidad primaria el diseño y mantenimiento de un adecuado sistema control interno del organismo. En tal sentido, su responsabilidad abarca la gestión global, es decir, no solamente responde por el cumplimiento de las normas de control interno, sino también de los resultados obtenidos. Por ello, se ha establecido que las Unidades de Auditoría Interna dependan de esa autoridad.

En ese contexto, resulta aceptable que en los planes y programas de las Unidades de Auditoría Interna se incorporen aspectos que la autoridad superior considere necesario abarcar, siempre que ello no contradiga las pautas normativas dictadas por SiGeN.

En efecto, es precisamente en los manuales de procedimiento y en los reglamentos donde se establecen las premisas encaminadas a lograr el objetivo perseguido con el control interno. El plan de organización determina la distribución de cargos y responsabilidades de cada agente, directivo o nivel de conducción intermedia, de modo que exista una adecuada división de tareas y una clara definición de misiones y funciones. Dicha división de tareas es la que contribuye a instituir lo que se denomina control por oposición de intereses.

Esto es, que en toda secuencia de operaciones de distinta naturaleza, cuando cada operador se hace cargo de uno de los pasos, fases o etapas de ellas, se genera, en cada uno, la conciencia de su responsabilidad por lo actuado, no sólo como consecuencia de la propia acción sino también de la de otros en cada paso, fase o etapa.

41

De tal manera, es del interés de cada operador asegurarse de que en los pasos precedentes a los de la propia intervención, se han seguido las pautas o criterios de operación fijados para la obtención de los mejores resultados. Aquél interés impulsa al operador a ejercer un control -llamado automático, simultáneo, concomitante con la acción, o de oposición de intereses- que tiende a asegurar que cada uno de ellos cumpla con las pautas o criterios fijados.

Los Reglamentos deben establecer los criterios o políticas fundamentales de la jurisdicción o ente y fijar la naturaleza y los límites de acción de cada sector de la organización, detallándose en los Manuales de Procedimiento los pasos a cumplir por los diferentes sectores, en forma pormenorizada adecuadamente, de manera que los operadores puedan tener una guía eficaz sobre cómo proceder. Ello además contribuye a facilitar la tarea de las auditorías internas, atento que las mismas tendrán en cuenta tales criterios fijados por la conducción, al realizar el examen de la gestión.

En esa definición del «cómo» proceder, se incluyen aquellas acciones que cada operador debe efectuar con el fin de verificar el adecuado cumplimiento de

las distintas políticas y criterios que para el caso rigen la gestión, a las que, en general, se las denomina como instrumentos de control.

Estos instrumentos, que responden a los principios y normas técnicas desarrollados por la Ciencia de la Administración en lo relativo al control interno, pueden ser clasificados, -hecha la salvedad de que las clasificaciones no son ni verdaderas ni falsas, sino útiles o inútiles a los fines que se intenten proponer- atendiendo a las principales variables conceptuales que presentan.

Tenemos así que el control puede ser, en cuanto a la iniciativa para llevarlo a cabo, ejercido de oficio, y en este caso cabe la posibilidad que se confiera a órganos con competencia técnica específicamente atribuida al efecto por la norma, que pueden ser internos o externos, o a instancia de los particulares.

Desde luego debe considerarse superada la tesis que limita la actividad de control administrativo al control jerárquico, ya que aun cuando represente una faz preponderante del control interno, este último no se agota en él ya que también aparecen sujetos al mismo, órganos que no están en la línea jerárquica, como los entes descentralizados, los órganos desconcentrados o las estructuras de asesoramiento («staff & line»). El control administrativo se concreta, así, sobre toda la organización administrativa: jerárquica, descentralizada o desconcentrada.

En cuanto al momento en que se materializa, puede ser: previo, concomitante o posterior al acto.

En lo que concierne al objeto del control, éste puede ser de legalidad, ligado a aspectos de regularidad o cumplimiento o también de oportunidad, mérito o conveniencia, vinculado a aspectos que hacen a la economía, eficiencia y eficacia de la gestión.

En el orden nacional, pues, la Sindicatura General de la Nación realiza, de oficio, una actividad de control interno, porque la ejerce dentro del órgano ejecutivo, sobre el denominado «Sector Público Nacional». Por su parte, la Auditoría General de la Nación efectúa un control de tipo externo, en su condición de órgano de control de la Administración Pública, centralizada y descentralizada, y de asistencia técnica del Congreso para el ejercicio del control del Sector Público Nacional, según lo que prescribe el artículo 85 de la Constitución Nacional.

Como bien se ha remarcado, lo trascendente, en definitiva, de los distintos tipos de control administrativo, es que todos ellos se enderezan, por su finalidad, a restablecer la juridicidad en el obrar administrativo, cuando ha sido quebrantada, o a su reconocimiento, cuando no ha mediado tal conculcación.

B - Dictámenes

** Sindicatura General de la Nación*

«La conducción superior de cada organismo y de la Administración en su conjunto, en base a los informes de auditoría, que no son vinculantes, informes que se producen en cualquier etapa de un proceso, junto con otra información que le llegue por otras vías, adoptará las medidas que crea conducentes». (MEMO N° 6081/99 - GAL)



ARTICULO 102: *La auditoría interna es un servicio a toda la organización y consiste en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades a que hace referencia esta Ley, realizada por los auditores integrantes de las unidades de auditoría interna. Las funciones y actividades de los auditores internos deberán mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen.*

Reglamentación:

Decreto N° 253/93.

Artículo 102:

1.- Las Unidades de Auditoría Interna realizarán todos los exámenes integrales e integrados de las actividades, procesos y resultados de la Jurisdicción o Entidad a la cual pertenezcan.

43

2.- Los auditores internos titulares serán nombrados, en el caso de las jurisdicciones, por Resolución Ministerial y, en el caso de las entidades, por disposición de la máxima autoridad ejecutiva de las mismas.

3.- La autoridad superior de cada jurisdicción y entidad dependiente del PODER EJECUTIVO NACIONAL será responsable de que las Unidades de Auditoría Interna y sus integrantes se ajusten a sus actividades específicas en forma exclusiva.

Normas concordantes y complementarias:

Resoluciones SIGEN N° 151/00 y N° 161/02.

A - Doctrina

La auditoría es el examen de información por parte de una tercera persona, distinta de la que la preparó y del usuario, con la intención de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que tal información posee.

En el caso particular de la auditoría interna, ella puede definirse como el examen del funcionamiento del sistema contable y operacional de una jurisdicción o ente por personas o unidades de trabajo (en este caso de las organizaciones administrativas públicas, a nivel nacional, las Unidades de Auditoría Interna) a los efectos de determinar la razonabilidad de la información producida por los agentes u operadores acerca de las decisiones tomadas y las operaciones ejecutadas por ellos, y para establecer la eficacia, eficiencia y economía de la gestión y sus controles internos.

La función del auditor interno es, en principio, posterior a los actos de decisión y ejecución sometidos a su examen.

La auditoría interna se centra en los resultados de las decisiones y operaciones ejecutadas por los agentes encargados de la administración de las jurisdicciones y entes donde ejercen sus funciones.

Este criterio básico, empero, no excluye la posibilidad de que, cuando la naturaleza de las decisiones y operaciones examinadas así lo requiera, el auditor interno deba tomar las pertinentes medidas para el examen «ex-ante» de tales decisiones y operaciones, o concomitantemente con ellas, con el fin de llegar a conclusiones válidas acerca de los efectos y resultados de aquéllas. Sin embargo, este tipo de intervenciones, en modo alguno puede obstar a la prosecución de la actividad administrativa, sino que debe constituirse en una función de asesoramiento que aporte, desde la visión del control, nuevos elementos de juicio al proceso de toma de decisiones.

44

En este último caso, la auditoría puede y debe ser protagonista participando activamente en los proyectos de productividad total, en el control del mejoramiento incesante de la organización, adoptando en el ejercicio de su función una actitud de cooperación y de prevención. Es decir, no sólo detectando a posteriori lo que se hizo mal, sino también previniendo hechos o acontecimientos que puedan ocurrir en perjuicio del auditado. Esta función anticipatoria es infinitamente más relevante que la de informar anomalías una vez ocurridas.

Esto, en síntesis, constituye el valor agregado de su actividad, y por el cual se verifica el deber ser de la norma cuando define a la auditoría interna como un «servicio a toda la organización».

De este modo, puede concluirse que, la auditoría interna debe responder con actitud innovadora a los mayores requerimientos que le demanda la autoridad superior ante su necesidad de adoptar decisiones oportunas, fluidas y flexibles, dada la mayor complejidad que tiene el manejo de la administración por un contexto en constante cambio.

Por otra parte, en este artículo se establece el principio que veda a las Unidades de Auditoría Interna la posibilidad de realizar actividades de gestión.

Lo esencial de esta exigencia se centra en la necesidad que quien tiene una función que integra el sistema de control interno de una jurisdicción o ente, actúe con independencia de criterio, vale decir, que su análisis y la conclusión que le merezca aquello que examina sea imparcial y ecuánime.

Esta independencia dota al auditor de la más amplia libertad para decidir el planeamiento de sus tareas, así como los sistemas, métodos y procedimientos a aplicar, y el alcance a otorgar a sus labores, para llegar a las conclusiones que libremente considere que corresponden. Asimismo, tal cualidad posibilita que, al redactar sus respectivos informes, no medien interferencias acerca de su contenido y el lenguaje técnico a utilizar.

La independencia de criterio sólo se puede lograr sobre un marco de condiciones objetivas, exigidas a los auditores internos, entre ellas:

- * no tener parentesco cercano, por consaguinidad o afinidad, con las personas cuya información o actividad deba evaluar.
- * no participar como decisor u operador en los actos que le toca desempeñarse como evaluador
- * no tener intereses económico-financieros de significación con el ente en el cual actúa.
- * no dar lugar a cualquier situación o relación que lleve a terceros a considerar que su independencia de criterio pueda quedar vulnerada.

45

Sobre este particular, la Sindicatura General de la Nación ha dictado la Resolución SiGeN N° 82/94, mediante la cual se impone a los titulares de las Unidades de Auditoría Interna el deber de informar, con carácter de declaración jurada, si se encuentran incursos en cualquiera de los supuestos de incompatibilidad allí previstos. Dicha declaración debe ser presentada en oportunidad de elevar los antecedentes profesionales del postulante al cargo, para su evaluación por parte de SiGeN y luego los días 30 de junio de cada año.

Posteriormente, por sus similares N° 151/00 y 161/02, se adecuó la definición de las circunstancias subjetivas que darían lugar a situaciones incompatibles, con arreglo a lo dispuesto en la Ley 25.188 de Ética en el Ejercicio de la Función Pública.

Por otra parte, las Unidades de Auditoría Interna deberán estar integradas por personas capacitadas en auditoría financiera y legal y en las respectivas especialidades requeridas para la auditoría operacional de los organismos que instituirán ese control.

Tratándose de jurisdicciones y entes de considerable complejidad, o especificidad técnica, el ideal será contar con aquellos profesionales que las particulares características de las operaciones a examinar, así lo requieran: abogados, contadores

públicos, licenciados en administración o en economía, ingenieros y demás profesionales de diversas disciplinas, necesarios para una adecuada evaluación de los controles internos contables y operacionales con el fin de determinar la razonabilidad de la información suministrada por los decisores u operadores, o por un informante cualquiera, así como evaluar la economía, eficiencia y eficacia de la gestión.

B - Dictámenes

**** Procuración del Tesoro de la Nación***

«Si bien es cierto que, de conformidad al artículo 102 de la Ley 24.156, la auditoría interna consiste en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades abarcadas por su normativa, no puede ignorarse que el control previo se encuentra previsto en dicho cuerpo legal y su reglamentación, aprobada por Decreto N° 253/93, pero corresponde a la Sindicatura General de la Nación emitir normas al respecto o, en su caso, expedirse sobre aquellos proyectos de normas y procedimientos internos que se propongan con el objeto de regular las relaciones entre el personal de las entidades controladas y los organismos de control interno.» (PTN, Dictámenes, 234:214).

**** Sindicatura General de la Nación***

«El objetivo de las instrucciones o normas dictadas conforme la Ley 24.156 es que se establezca un adecuado Sistema de Control Interno para que se cumpla el objetivo fijado por la Administración activa, no reemplazar a la administración activa. Auditar para esa Administración activa para que corrija lo necesario para el logro del objetivo que fijó.» (MEMO N° 6081/99 - GAL).

46

«El que sea posterior, como se dijo, significa que no puede existir cogestión, es decir que las actividades de la Administración no pueden quedar sometidas a la autorización o aprobación de los auditores. La auditoría, como un medio más de control (Ver Res. 107/98 SIGEN) sirve a la conducción informando, recomendando para que rectifique el rumbo si lo estima conveniente para el logro del objetivo. La auditoría interna es posterior en ese sentido. No se debe terminar todo el proceso como por ejemplo sería esperar la ejecución del presupuesto para poder hacer la auditoría de la preparación y confección del presupuesto. Es posterior para cada etapa en que se divida un proceso de acuerdo a la conveniencia a fin de realizar una adecuada auditoría.» (MEMO N° 6081/99 - GAL).

«La coincidencia de funciones de controlante y controlado en una misma persona, trae como consecuencia que la misma deba realizar sus actividades sin que se efectúe el pertinente deslinde con las operaciones que audita, dando lugar a una incompetencia funcional, la que se encuentra prevista en forma expresa en la precitada norma (art. 102 LAF)» (MEMO N° 427/02 - GAL).

«Entre las «Pautas de auditoría interna relativas a las condiciones personales del Auditor Interno», Fascículo N° 101, en el Punto 4.1 se hace mención a la necesaria independencia de criterio con que debe actuar, es decir, que su discernimiento acerca de aquello que examina sea imparcial y ecuánime, no influido, por cuestiones que puedan afectar el equilibrio y la objetividad de sus conclusiones.» (MEMO N° 427/02 - GAL).



ARTICULO 103: *El modelo de control que aplique y coordine la Sindicatura deberá ser integral e integrado, abarcar los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.*

Reglamentación:

Decreto N° 253/93.

Artículo 103:

El modelo de control integral e integrado, que será aplicado y coordinado por la Sindicatura implica concebir ala Jurisdicción o Entidad como una totalidad que cumple funciones, logra resultados, realiza procesos y funda sus decisiones en criterios de economía, eficiencia y eficacia.

47

A - Doctrina

El artículo 103, define las características del modelo que debe aplicar y coordinar la Sindicatura General de la Nación. Para ello, lo describe en distintos sentidos, desde el punto de vista de su alcance, de su interrelación con los demás sistemas, de su enfoque y de los criterios fundamentales que lo rigen.

A lo fines de brindar un más claro y amplio panorama de lo aquí normado, y en razón de la amplitud y significación de los conceptos incluidos en este artículo, los desarrollaremos parcialmente para luego volver a una visión unificadora que refleje su integridad.

En ese orden, centraremos ahora la atención en el término integral. Aquí se presentan dos visiones que, si bien difieren, resultan complementarias.

Por un lado, tenemos que, la palabra integral, etimológicamente, significa «completo». Como calificativo del control, éste puede interpretarse abarcativo de todas las operaciones de todas las áreas de una organización. Esto es, desde el punto de vista de su alcance.

También, en cuanto hace al enfoque del control, el concepto integral puede aplicarse para asociar en un mismo proceso los distintos aspectos que el propio artículo

enuncia: presupuestario, económico, financiero, patrimonial, normativo y de gestión, así como la evaluación de programas, proyectos y operaciones. Es decir, apunta al análisis de las acciones y actos de gobierno en todos sus campos, abarcando sus causas y efectos. Esto, a su vez, se encuentra relacionado con el concepto de «evaluación» al que nos referiremos más adelante.

Aquí, resulta ineludible destacar la necesaria vinculación que media entre los controles de legitimidad, regularidad contable y gestión, que se derivan de la exigencia legal de integralidad del modelo.

Al efectuar el control de gestión se debe evaluar, también, si se cumplieron las normas legales y reglamentarias, ya que la eficiencia y eficacia en un Estado de Derecho se deben lograr respetando además, la juridicidad, no resultando todos ellos valores en pugna, sino, por el contrario, recíprocamente interrelacionados.

En cuanto al concepto de «integrado», debe decirse que en la Ley 24.156, se adopta la terminología y el esquema conceptual de la teoría general de sistemas, circunstancia que se ve claramente reflejada en su estructura, a través de la organización en «Títulos» que se refieren, entre otros, a los sistemas: presupuestario, de crédito público, de tesorería, de contabilidad gubernamental, de control interno y de control externo.

En este marco, su concepción parte desde el fundamento que se trata a la administración financiera como a un conjunto de elementos que intervienen en la programación, ejecución y evaluación de procesos que hacen posible la obtención de recursos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado, bajo una organización, como adelantáramos supra, de carácter sistémico, con subsistemas estrechamente interrelacionados en cuanto su normatividad, operatividad e información.

48

La calidad de integrado supone, así, que el control interno configura un proceso que, junto a otros procesos, concurre en apoyo de la conducción superior de la jurisdicción o ente de que se trate. Las normas internacionales inspiradoras del nuevo modelo de control interno vigente, lo definen, precisamente, como «un proceso integrado a los procesos y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuado para el consejo de la administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de objetivos incluidos en las siguientes categorías: eficacia y eficiencia en las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas».

El control, así concebido, puede, incluso, implicar el control previo -entendido como proceso de conclusiones no vinculantes- de la propia Sindicatura, porque, como se dice en el Mensaje de Elevación del proyecto de ley, ésta debe actuar, fundamentalmente, con carácter de control preventivo, acorde con las modernas tendencias en la materia y como orientador y coordinador de los sistemas de control interno y auditoría interna de las unidades del Sector Público Nacional.

En esa inteligencia, en la competencia de la Sindicatura para dictar y aplicar normas de control interno (artículo 104, inciso a) se encuentra incluida, como poder inherente derivado de su naturaleza o esencia como órgano, la de exigir en ellas la practica del control previo a su cargo.

En lo que hace al modelo de control, ya hemos visto que éste abarca, además de las funciones de auditoría, a todos aquellos instrumentos incluidos en los procesos, planes y reglamentos, por ello es dable decir que se encuentran integrados.

Entonces, por «integrado», puede entenderse: «incorporado», «parte de un todo», «adicionado», «comprendido». Vale decir que, cada acción o acto de gobierno, tanto en su finalidad como en su preparación y ejecución, se encuentran sometidas a un proceso de control permanente (previo, concomitante y posterior).

Posteriormente, el artículo bajo comentario, como hemos *supra* anticipado, refiere a la evaluación de programas, proyectos y operaciones.

Estos conceptos responden a la teoría del presupuesto por programas, entendido éste como un instrumento de planificación, ejecución y control que se presenta como expresión de la producción pública realizada a través de los centros de gestión productiva.

El presupuesto debe expresar la red de producción pública, donde cada producto es condicionado y, a la vez, condiciona a otros productos de la red, existiendo así determinadas relaciones de coherencia, interna, entre recursos asignados y productos resultantes y externa, a través de la relación entre los productos terminales y los objetivos de las políticas a que dichos productos contribuyen.

49

Acción presupuestaria entonces, es la agregación o combinación de acciones operacionales cuyos recursos y productos son perfectamente definibles y excluyentes con respecto a otras relaciones de insumo - producto.

Las acciones presupuestarias, a su vez, al ser unidades de programación de recursos en función de productos, se formalizan en el presupuesto en categorías programáticas, que permiten jerarquizar y delimitar su ámbito.

La categoría programática de mayor nivel es el «programa», que expresa la contribución a una política, a través de la consecución de los objetivos planteados. La caracterización mínima a la que debe responder un programa es:

- * Poseer objetivos claros, metas alcanzables y la cuantificación de insumos y costos asociados.
- * Contar con la existencia de medios alternativos para alcanzar los objetivos.
- * Ser modificador de situaciones preexistentes.

- * Tender a la autosustentación.
- * Minimizar efectos colaterales no deseados.

Por otra parte, los «proyectos» conforman una categoría programática cuyo producto terminal es un bien de capital y consiste en un conjunto de obras complementarias y actividades específicas que tienen un propósito común, se planifican como conjunto y cuentan con un centro único de gestión productiva.

Finalmente, cabe señalar que la formulación del presupuesto, en ocasiones, no refleja íntegramente la totalidad de las actividades del Estado a través de una estructura programática adecuada, donde se encuentren perfectamente identificados los productos e insumos en un centro de gestión. Así, puede acontecer que existan programas de gobierno en ejecución que, a nivel presupuestario, no aparezcan reflejados con una categoría acorde.

Sin embargo, ello no resulta óbice para que, en tanto se trata de una actividad llevada a cabo por el Estado, que persigue la consecución de una política pública, afectando para ello un conjunto de recursos, también le sean aplicables el modelo y los principios instituidos por la Ley 24.156.

A este respecto, al disponer el artículo bajo comentario que el modelo de control debe abarcar la «evaluación» de programas, proyectos y operaciones, introduce un nuevo concepto, perfectamente diferenciado del de auditoría.

50

Por una parte, como hemos comentado, la auditoría puede entenderse como la valoración independiente de todas las operaciones de un ente, en forma analítica, objetiva y sistemática, para determinar si se llevan a cabo procedimientos aceptables; si se siguen las normas establecidas, si se utilizan los recursos de forma eficaz y económica y si los objetivos de la organización se han alcanzado.

A diferencia de ésta, la evaluación, parte desde la génesis del programa o proyecto sujeto a examen y consiste en la investigación sistemática y completa de la lógica, impactos y efectos de un programa. Esto implica, tomar como punto de partida las políticas del área y los mecanismos de determinación de las necesidades y fijación de objetivos, para luego analizar los insumos, su utilización, su distribución geográfica, alcance e impacto.

Así, podemos resumir a la actividad de evaluación, como el abordaje del objeto analizado desde siete ángulos diferentes de observación, que pueden a su vez complementarse con otras visiones:

- * la oportunidad, la pertinencia y las repercusiones de la acción de gobierno en cuanto a sus objetivos y resultados esperados, en orden al marco político delineado por el Poder Ejecutivo nacional;
- * la coherencia de las actividades, medio y participantes que intervienen en el desarrollo de la acción;

* la eficiencia y eficacia con que han sido cumplidos los objetivos en el corto plazo y ;

* la durabilidad de los resultados obtenidos, desde una visión a mediano y largo plazo.

Finalmente, el artículo en análisis, en concordancia con los principios generales establecidos en el artículo 4 de la Ley 24.156, dispone que el modelo de control deberá estar fundado en los criterios de economía, eficiencia y eficacia.

En este caso, el término «criterio» está empleado como el «deber ser» que rige el modelo, siendo, por ende, estos tres principios aplicables tanto para la gestión del Sector Público en general, como específicamente para el propio sistema de control, que debe mantener un equilibrio razonable en su propia ecuación costo - beneficio.

La economía, se refiere a los términos y condiciones conforme a los cuales se adquieren recursos financieros, humanos y materiales. En una operación económica se obtienen dichos recursos en la cantidad y calidad apropiadas, en el momento oportuno y al menor costo posible. Es decir que, la voz «economía» se relaciona con la oportunidad de reducir costos adicionales, o eliminar tareas o funciones que no tengan valor agregado.

De acuerdo con dicha definición, la economía tiene relación con la adquisición de recursos de una calidad y cantidad apropiada, en el momento oportuno y al menor costo posible. Ahora bien, para que tales recursos se adquieran en la cantidad y calidad adecuadas resulta necesario, entre otras medidas, establecer relaciones entre insumos y producto. Así, por ejemplo, bases estadísticas o estándares al considerar un presupuesto.

51

A tal fin el producto debe poseer cierto nivel de homogeneidad y debe establecerse además, el margen de error que se considera aceptable.

La eficiencia hace referencia a la relación que media entre los bienes producidos y los servicios prestados con los recursos empleados para producirlos. Una operación es eficiente cuando a) logra el máximo producto de una calidad o característica específica, que se puede obtener con una cantidad determinada de insumos, o cuando b) requiere el mínimo de los insumos necesarios para producir un bien o un servicio en cierta cantidad y con determinada calidad.

La eficiencia es un término que se utiliza de diferentes maneras y, con frecuencia, intercambiable con el de productividad. En general, establece una relación entre los insumos y los productos, relación que puede plantearse en términos físicos (eficiencia técnica) o en términos de costos (eficiencia económica).

También se habla de «eficiencia en la asignación», que es alcanzada cuando el costo de cualquier producto es minimizado mediante una combinación tal de insumos, que ninguno de éstos puede ser sustituido por otro sin aumentar el costo.

Productividad, en cambio, es la relación entre el producto de una unidad económica y un factor de producción, esto es mano de obra o capital. Lo más común es medir la productividad en términos de horas-hombre empleadas. También se utiliza horas máquina como factor relacionante con el producto.

La eficacia de una actividad o programa es el grado en el que los productos coinciden con las metas. Una actividad genera productos que provocan resultados (efectos), la contrastación de éstos contra los objetivos fijados, mide la efectividad.

Sin perjuicio de ello, cabe señalar que tal concepto posee distintas dimensiones, dependiendo del nivel de enfoque y la definición utilizada. Como mínimo se debe realizar una distinción entre la eficacia del producto y la efectividad del programa.

La eficacia del producto puede medirse en todos los niveles de actividad, comenzando con los proyectos y avanzando a través de los distintos bienes intermedios o niveles de servicio hasta llegar al bien o servicio final, es decir, el bien o servicio público que se entrega o presta a los ciudadanos, en cumplimiento de la satisfacción de un fin estatal definido a través de una política de gobierno.

El control interno debe contemplar la generación de indicadores de desempeño de la efectividad de un programa como parte del sistema de control de un organismo. En ambos casos, productos y programas, debe evaluarse la posibilidad y el costo - beneficio de instalar controles adecuados de eficacia y efectividad.

52

Si bien los términos economía, eficiencia y eficacia son diferentes, lo cierto es que no son independientes.

La definición de economía se superpone con la de eficacia en aquella parte de la ecuación de la eficiencia relativa a la cantidad de productos obtenidos respecto de los recursos utilizados, en que estos últimos son el objetivo primordial de la economía. De hecho, el término eficiencia, en un sentido global, es interpretado con frecuencia incluyendo a la economía.

Análogamente, la eficiencia se relaciona con la eficacia porque vincula el producto con el insumo, ya sea minimizando el insumo mientras mantiene constante el producto, aumentando éste para un insumo constante o mediante una combinación de ambos. En todos los casos, el producto -principal objetivo de la eficacia- desempeña una función importante.

Finalmente, si se interpreta a la eficacia en forma global, es decir incluyendo todos los objetivos y metas logrados, podría ser considerada como comprensiva de la economía y de la eficiencia, ya que éstas constituyen metas de las organizaciones.

Se tratan, los tres, de conceptos jurídicos indeterminados, que la ley deliberadamente no los resuelve en su aplicación a un caso particular, pero que, calificados

ante una circunstancia concreta, no pueden dar lugar sino a una única solución. La aplicación de tales conceptos presupone, entonces, un proceso reglado, no de libertad de elección o de decisión ante criterios extrajurídicos que es lo que, en definitiva, caracteriza a las facultades discrecionales.

Sintetizando lo expuesto, el modelo establecido por la Ley, plantea al sistema de control desde su visión más amplia y comprensiva que el que lo precediera. Lo define, entonces, como integral, abarcando a la organización en todas sus áreas y operaciones y con distintos enfoques (operacional, contable, de legalidad, etc.) e integrado, por cuanto forma parte de cada una de las etapas que integran los procesos de gestión.

Al encontrarse la actividad de evaluación sumada a la de control, se da forma a una verdadera herramienta generadora de información, útil para alimentar la toma de decisiones oportunas y pertinentes, tendientes a garantizar la economía, eficiencia y eficacia, la calidad de los procesos, los resultados y los impactos de los programas implementados, sirviendo a la vez, para identificar nuevas alternativas más convenientes en procura del logro de los objetivos trazados.

Todo ello en un marco de estricto apego a la juridicidad, a la que hoy debe subordinarse toda la función administrativa, y que trasunta un concepto que aparece como superador del estrecho legalismo formal, al que absorbe y le da un contenido axiológico, en cuanto también se nutre de aquellos criterios rectores, vertebradores del ordenamiento jurídico, contenidos en la Constitución Nacional y en los Principios Generales de Derecho.

Si bien la función administrativa es, en principio, sublegal, no menos cierto es que, cuando el órgano legislativo sanciona una ley, resultaría, las más de las veces, a todas luces insuficiente que la Administración se limitase a acatarla. Por el contrario, a expensas del poder que le ha deferido la Constitución, se le exige que deba realizarla de modo oportuno, concreto y de manera eficiente y eficaz. O sea que el órgano ejecutivo, a través de los órganos secundadores que conforman la Administración Pública, debe cumplir con un cometido estatal si su norte es la satisfacción de intereses públicos, para lo cual la vinculación positiva a la legalidad no siempre obrará como título habilitante.

Pero, a contrario, tampoco resultará admisible, y no estará exento de reparo, el obrar eficaz pero teñido de ajuridicidad. No es posible, según el modelo vigente, efectuar un control de gestión sin evaluar también si se cumplieron las normas, cualquiera sea su rango o jerarquía. No resultará concebible calificar a una gestión de eficiente y eficaz, cuando adolezca en su legitimidad.

Consecuentemente, cuando se efectúa un control de gestión, se comprueba, entre otros aspectos que hacen al debido cumplimiento normativo: si los órganos decisores eran competentes, si se siguieron los procedimientos de contratación, si se respetó la finalidad de la ley, si la decisión era fundada, si era razonable, etc. Nunca una adecuada gestión puede, en aras de lograr la eficiencia y eficacia, encontrarse de contramano con el debido acatamiento normativo.

La ecuación es, en verdad, inversa: sólo la estricta observancia normativa puede llevar a asegurar que la gestión se asiente en criterios de economía, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos. Cuando este «deber ser» no se verifique, el organismo fiscalizador deberá proponer las reformas necesarias.

El control de gestión se plasmará en recomendaciones que podrán, a través de acciones correctivas, superar las deficiencias detectadas pudiendo, incluso, alcanzar a medidas separativas de los gestionarios ineficientes o ineficaces. El de legitimidad, ínsito en él, además de dar lugar a recomendaciones, también podrá determinar responsabilidades penales, civiles, administrativo-patrimoniales o disciplinarias.

Es por ello que se ha observado, con acierto, que ambos se retroalimentan: el control de gestión lleva a un mejor control de legitimidad y éste lleva a un mejor control de gestión y a una mejor gestión.

Esta potestad, en suma, resulta coherente con el espíritu y objetivos del actual modelo de control en el sentido de abarcar no sólo la legalidad de los actos y decisiones administrativas, sino también su conveniencia, necesidad, razonabilidad y oportunidad a los fines que han inspirado su dictado. En tal sentido, también deviene imprescindible para que la SiGeN cumpla acertadamente su misión, contar con la información que solicite a las jurisdicciones y entidades del Sector Público Nacional, ya que se trata de un insumo básico para ejercer adecuadamente este aspecto de su actividad prestando, así, un servicio útil de colaboración al organismo, coadyuvante de una gestión eficiente y eficaz, en cuanto permita señalar errores y desvíos para su oportuna corrección.

54

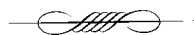
B - Dictámenes

**** Sindicatura General de la Nación***

«En lo atinente a la extensión de las facultades de control que posee la SIGEN, cabe recordar que el mayor cambio ideológico en materia de auditoría plasmado en la Ley 24.156, consiste en ampliar las limitadas facultades de auditoría legal del ex-Tribunal de Cuentas de la Nación, por las amplias facultades que proporciona la auditoría de gestión que debe ejercer la SIGEN. En consecuencia, la SIGEN posee facultades para auditar la gestión de las jurisdicciones y organismos sometidos a su fiscalización conforme al modelo integral e integrado, es decir, los organismos de control previstos en la Ley 24.156 se encuentran facultados para evaluar la eficiencia, eficacia y economía del ejercicio de las facultades de las jurisdicciones y organismos auditados, sean regladas o discrecionales.» (MEMO N° 6507/00 - GAL).

«En cuanto a los medios del control, se estima que la SIGEN puede -y debe- cumplir las mismas funciones y utilizar los mismos instrumentos que la ley 24.156 y su reglamentación fijan respecto de cualquier organismo del sector público nacional: recomendaciones, auditorías, informes, supervisión de la UAI, acceso a toda

la documentación y archivos, etc. Es evidente que la SIGEN no puede utilizar otros medios que la legislación no le ha provisto: (por ejemplo observaciones con efecto suspensivo, recomendaciones vinculantes, etc.). Se insiste en esta doctrina: cuando la Sindicatura General de la Nación actúa, lo hace con la plenitud de sus atribuciones y sus obligaciones, no por propia decisión, sino porque al ser un órgano administrativo de un Estado de Derecho no puede hacerlo en otra forma sin violentar la ley. Esto no excluye, por supuesto, que desarrolle sus actividades adaptándose a las particularidades del organismo controlado. (MEMO N° 6559/00 - GAL).



ARTICULO 104: *Son funciones de la Sindicatura General de la Nación:*

- a) Dictar y aplicar normas de control interno, las que deberán ser coordinadas con la Auditoría General de la Nación;***
- b) Emitir y supervisar la aplicación, por parte de las unidades correspondientes, de las normas de auditoría interna;***
- c) Realizar o coordinar la realización por parte de estudios profesionales de auditores independientes, de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales, pericias de carácter financiero o de otro tipo, así como orientar la evaluación de programas, proyectos y operaciones;***
- d) Vigilar el cumplimiento de las normas contables, emanadas de la Contaduría General de la Nación;***
- e) Supervisar el adecuado funcionamiento del sistema de control interno, facilitando el desarrollo de las actividades de la Auditoría General de la Nación;***
- f) Establecer requisitos de calidad técnica para el personal de las unidades de auditoría interna;***
- g) Aprobar los planes anuales de trabajo de las unidades de auditoría interna, orientar y supervisar su ejecución y resultado;***
- h) Comprobar la puesta en práctica, por los organismos controlados, de las observaciones y recomendaciones efectuadas por las unidades de auditoría interna y acordadas con los respectivos responsables;***
- i) Atender los pedidos de asesoría que le formulen el Poder Ejecutivo Nacional y las autoridades de sus jurisdicciones y entidades en materia de control y auditoría;***

j) Formular directamente a los órganos comprendidos en el ámbito de su competencia, recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo, la correcta aplicación de las reglas de auditoría interna y de los criterios de economía, eficiencia y eficacia;

k) Poner en conocimiento del Presidente de la Nación los actos que hubiesen acarreado o estime puedan acarrear significativos perjuicios para el patrimonio público;

l) Mantener un registro central de auditores y consultores a efectos de la utilización de sus servicios;

m) ejercer las funciones del art. 20 de la Ley 23.696 en materia de privatizaciones, sin perjuicio de la actuación del ente de control externo.

Reglamentación:

Decreto N° 253/93.

Artículo 104:

Para cumplir su objeto, la Sindicatura tendrá las siguientes facultades y atribuciones:

a) Dictar las normas de control interno a las que deberán sujetarse las jurisdicciones y entidades, y las normas de auditoría que aplicarán la Sindicatura y las Unidades de Auditoría Interna.

b) Adoptar las medidas que considere necesarias para posibilitar un eficaz cumplimiento de las funciones de coordinación y supervisión asignadas por la ley.

c) Disponer la realización de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, así como también de estudios referidos a la regularidad jurídica, de investigaciones especiales, pericias y consultorías sobre evaluación de programas, proyectos y operaciones. Asimismo efectuará las auditorías externas que le fueran requeridas, de acuerdo con la Auditoría General de la Nación cuando así corresponda. A tal efecto podrá recurrir a la contratación de servicios profesionales independientes, cuando así lo aconseje la magnitud, naturaleza o especialidad de los trabajos.

d) Sin reglamentar.

e) Sin reglamentar.

f) Establecer como requisitos mínimos para la integración de las Unidades de Auditoría Interna, la calidad técnica y especialidad profesional adecuados a cada actividad desarrollada por las jurisdicciones y entidades.

g) Aprobar los planes anuales de trabajo de las Unidades de Auditoría Interna, las que deberán presentarlos a tal efecto a la Sindicatura antes del 30 de octubre del año

anterior. La Sindicatura orientará y supervisará la ejecución y los resultados obtenidos de tales planes.

h) Sin reglamentar.

i) Sin reglamentar.

j) Formular recomendaciones a las jurisdicciones y entidades, cuando el obrar de los mismos lo haga conveniente, para asegurar el debido acatamiento normativo y de los criterios de economía, eficiencia y eficacia, y vigilar posteriormente las conductas logradas.

k) Sin reglamentar.

l) Sin reglamentar.

m) Sin reglamentar.

n) Ejercer todas las funciones de control derivadas de las Leyes 23.696 y 23.982 y sus reglamentaciones.

o) Realizar las tareas correspondientes a la auditoría de juicios ordenada por el artículo 31 del Decreto N° 2140/91.

p) Efectuar en las jurisdicciones y entidades un seguimiento adecuado de las registraciones de declaraciones patrimoniales de funcionarios públicos, vigilando el estricto cumplimiento de dichas obligaciones.

q) Verificar la efectiva adopción, en las jurisdicciones y entidades sujetas a su control, de las medidas tendientes a la prosecución oportuna en sede judicial del resarcimiento de los daños patrimoniales causados por los responsables, realizando un seguimiento permanente de las respectivas causas.

57

A - Doctrina

El artículo 7 de la ley establece que la Sindicatura General de la Nación será el órgano rector del sistema de control interno del Sector Público Nacional.

El concepto de «órgano rector» que introduce la ley es novedoso. No existen antecedentes en el resto de la legislación ni en la doctrina.

En algunas normas se menciona al «rector» -por ejemplo, tradicionalmente en las referidas a las Universidades-, pero lo conciben como un órgano con facultades precisas de conducción de una organización. Es evidente que el sentido que la ley ha pretendido dar a la expresión «órgano rector» es distinto, ya que esta «rectoría» (por llamarla de algún modo) se proyecta sobre todo un «sistema» de control y excede, por lo tanto, el ámbito de la propia organización.

Esta dificultad inicial obliga a buscar el sentido, contenido y alcance en el propio significado gramatical y en las demás disposiciones de la ley.

En ese orden, etimológicamente, «rector» es el «que rige o gobierna». Esto da una idea elocuente del sentido legal, aunque por sí sólo no basta para determinar con precisión las facultades de la SiGeN. Esta hermenéutica gramatical resulta útil como pauta interpretativa, aunque no sea una verdadera fuente de derecho.

La ley distingue las funciones de la Sindicatura General de la Nación y del Síndico General de la Nación.

Las primeras están detalladas principalmente en el artículo 104 (y su decreto reglamentario) y las segundas en el 112.

La enumeración del artículo 104 es especialmente interesante, ya que permite apreciar la amplitud y diversidad de las funciones, lo que equivale a decir, -la competencia en razón de la materia atribuida por el legislador- a través de la cual la Sindicatura General de la Nación concreta su calidad de «órgano rector» del sistema de control interno del Sector Público Nacional.

En atención a la distinta naturaleza de las atribuciones otorgadas por dicho artículo, y con la misma salvedad hecha de que las clasificaciones no son ni verdaderas ni falsas, sino que pueden revestir mayor o menor utilidad, según el fin propuesto, creemos que las reseñadas potestades pueden ser clasificadas como normativas o reglamentarias, (incisos: a, b y f); de supervisión y coordinación, (incisos: b, c, d, e, g, h, y j); de asesoramiento (incisos: i y m) y; de información (inciso k) .

58

Por las apuntadas razones metodológicas, consideramos conveniente exponer el comentario de los incisos que componen este artículo 104, en forma agrupada, según el grupo de potestades a que corresponden.

Potestades Normativas o Reglamentarias

La calidad de órgano rector del sistema de control interno, que surge de lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley comporta, entre otras, la potestad para dictar aquellas normas o reglas, que le permitan el mejor cumplimiento de las responsabilidades que le fueron asignadas.

En el artículo 100 de dicho plexo, que prevé el modo en que queda conformado el sistema de control interno, se le confiere, como hemos referido, a la Sindicatura General de la Nación el carácter de órgano normativo.

A fin de hacer efectivas las previsiones legales, en la reglamentación al citado artículo, se impone a las unidades de auditoría interna, el deber de informar sobre la falta de cumplimiento de cualquiera de las normas que rigen los sistemas de control interno y administración financiera.

El establecimiento de estas reglas, se efectúa a través de los instrumentos jurídicos, mediante los cuales el órgano rector del control interno expresa su voluntad. Las competencias normativas, consisten esencialmente en la emisión de reglas generales, las que integran el ordenamiento jurídico, de modo que en su emisión debe respetarse el principio de juridicidad y la prevalencia de las normas que integran el denominado «el bloque de legalidad» que limita y condiciona su poder jurídico.

Este bloque de legalidad o, más propiamente de juridicidad, nuclea todo el sistema normativo, desde los principios generales del derecho y la Constitución Nacional, hasta los simples precedentes administrativos legales en cuyo seguimiento esté comprometida la garantía de igualdad, pasando por los tratados internacionales, la ley formal, los actos administrativos de alcance general normativo (reglamentos) y, eventualmente, ciertos contratos administrativos.

La Ley 24.156, constituye el marco normativo específico, dentro del cual ha de desenvolverse la actividad de la SiGeN en el dictado de las normas reglamentarias necesarias, para dar satisfacción a las finalidades previstas y al interés público que ha de guiar su accionar.

La emisión de ellas por parte de la Sindicatura, debe efectuarse con un criterio evolutivo, de modo que permita la adaptación a los cambios que imponen las nuevas funciones y cometidos estatales.

Tales atribuciones normativas fueron expresamente consagradas, entre otras, en el artículo 104 inciso a) de la Ley, que asigna a la SiGeN, atribuciones para el dictado de disposiciones de control interno, precisando la respectiva reglamentación, que a ellas deberán sujetarse las jurisdicciones y entidades sometidas a su control. En forma complementaria, el último párrafo del artículo 98 le confiere este tipo de facultades, al incluirse como competencia propia de la SiGeN, el dictado de normas orientativas de las actividades de control interno.

59

Como puede advertirse, el citado cuerpo legal, a través del juego armónico de lo preceptuado por el inciso a) del artículo 104 de la Ley 24.156 y de su reglamentación, le ha otorgado a la SiGeN, la facultad de dictar las normas de control interno, definiendo el marco conceptual homogéneo y sistematizado.

Estas disposiciones, de origen eminentemente técnico, conforme a lo dispuesto en la reglamentación de dicho inciso, poseen carácter obligatorio, teniendo como destinatarios a la propia Sindicatura y a las jurisdicciones y entidades sujetas a su control, a quienes se les impone su observancia.

Ahora bien, en tanto en el inciso a) de la ley se alude a la facultad de emitir las normas de control interno, en el inciso b) se ha autorizado a la SiGeN a dictar las normas de auditoría, a las cuales deben ajustarse las unidades de auditoría interna en el desarrollo de sus procedimientos.

Bajo los lineamientos de estas prescripciones, se inscribe el dictado de la Resolución N° 107/98-SGN, aprobatoria de las «Normas Generales de Control Interno». Tal como surge de su enunciado, el objetivo de su emisión es crear un marco conceptual que permita la aplicación homogénea de pautas y criterios de control en el ámbito del Sector Público Nacional, definido en el artículo 8 la Ley 24.156, modificado por la Ley 25.565.

La importante labor de sistematización de tales criterios y pautas que representa la mencionada Resolución, amerita efectuar una reseña de su contenido, lo que posibilita precisar las denominadas «competencias normativas» incluidas en las disposiciones en comentario.

Luego de conceptualizar el control interno y sus variados componentes (ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión), dicha resolución describe las finalidades de su concepción, indicando que el control interno efectuado por una entidad (entendido como un proceso de procesos) ha sido «... diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de objetivos incluidos en las siguientes categorías: eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera, cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas».

Las previsiones contenidas en esta resolución, podrían ostentar un doble carácter: a) definitorias o determinativas, en la medida en que definen actividades y; b) directivas o instrumentales, toda vez que las definiciones que contiene, se orientan a la consecución de los objetivos mencionados en el texto bajo comentario.

60

En materia de auditoría, mediante el dictado de la Resolución N 152/02-SGN, la SiGeN emitió las «Normas de Auditoría Interna Gubernamental», de aplicación a todo el Sector Público Nacional. Esta herramienta normativa ha incorporado la experiencia adquirida en el ejercicio del control por parte de la propia SiGeN y de los demás responsables de la gestión gubernamental, a la par que ha tomado en cuenta las normas dictadas por organizaciones internacionales y la opinión de la doctrina especializada.

Asimismo, en el inciso f) del art. 104, se habilitó a la Sindicatura General a establecer los recaudos sobre la calidad técnica del personal de las citadas unidades, indicándose en su reglamentación que, como requisitos mínimos para la integración de estas unidades, deben considerarse la calidad técnica y la especialidad profesional adecuadas a las respectivas actividades desarrolladas por las jurisdicciones y entidades.

En el marco de ese último inciso, se inscribe el dictado de las Resoluciones N° 130/93-SGN la que definió, originariamente, el perfil del Auditor a cargo de las Unidades de Auditoría Interna, limitándolo al de profesionales del área de las Ciencias Económicas y 11/00-SGN, que en su Anexo I punto a) incorporó a profesionales del derecho o de otras disciplinas acordes con las incumbencias del organismo, jurisdicción o entidad auditada, superando la apuntada limitación.

En el mismo sentido, cabe mencionar a las Resoluciones N° 82/94-SGN, modificada por su similares N° 151/00-SGN y N° 161/02-SGN, vinculadas con la presentación por los Auditores Internos de una declaración jurada sobre incompatibilidades, inhabilidades y conflictos de intereses.

Potestades de Supervisión y de Coordinación

La norma en comentario asigna también a SiGeN potestades para la supervisión de todo el sistema de control interno, habilitándola, por vía reglamentaria, a tomar las medidas necesarias para hacerlas efectivas.

Estas atribuciones son ejercidas, de ordinario, por la Sindicatura en forma directa.

Así, el inciso b) del artículo 104, autoriza a SiGeN a supervisar la aplicación de las normas a las que deben sujetarse las Unidades de Auditoría Interna. A su vez estas actividades incluyen tanto su coordinación técnica, a tenor de lo estatuido por el artículo 100 de la ley, como la aprobación de sus respectivos planes de trabajo (inciso g) del art. 104).

También cae dentro de esta categorización, la previsión del inciso c), en cuanto regula la hipótesis de la realización por parte de la SiGeN, de auditorías financieras, de legalidad, de gestión, estudios, investigaciones especiales, orientación y evaluación de programas proyectos y operaciones y la realización de auditorías externas que le fueran requeridas.

61

Este mismo inciso permite que, en forma indirecta, la realización de estas auditorías, trabajos especiales, evaluación de programas proyectos y operaciones sean realizadas, a través de estudios profesionales de auditores independientes.

En estos casos el rol que asume la SiGeN, consiste en la coordinación de las labores de quienes las desarrollarán su seguimiento y orientación, garantizándose de este modo, que no sean ejecutadas al margen de las normas y pautas diseñadas a tales efectos en su carácter de órgano de supervisión.

Esta condición que asume la SiGeN al contratar con terceros, debe efectivizarse a la luz de las directivas contenidas en la reglamentación, que establece las condiciones bajo las cuales ha de llevarse a cabo la contratación de estos trabajos por auditores independientes. En correspondencia con lo expuesto, el inciso g) del artículo 112 menciona como atribuciones y responsabilidades del Síndico General licitar, adjudicar y contratar suministros y servicios profesionales.

Las consideraciones precedentes en cuanto a la supervisión de las tareas encaradas por los profesionales independientes deben ser completas en la medida que la SiGeN no deja de ser responsable por la tarea encomendada al auditor contratado.

Por su parte, en el inciso e) se regula lo atinente a las atribuciones ejercidas por la SiGeN, referidas a la supervisión del adecuado funcionamiento del sistema de control interno implantado.

Y en el inciso h), se habilita a la Sindicatura a efectuar comprobaciones, a fin de determinar si las jurisdicciones y entidades bajo su órbita, han atendido y puesto en práctica las observaciones y recomendaciones de las Unidades de Auditoría Interna, respectivamente.

Dentro de las atribuciones de supervisión, cabe mencionar asimismo lo prescripto por el inc. g) del art.104 de la ley, que le confiere a la SiGeN la competencia para aprobar, orientar y supervisar los planes anuales de trabajo de las unidades de auditoría interna.

La supervisión es, pues, la evaluación constante del funcionamiento del sistema de control que se puede realizar a través de distintos medios o técnicas. La más común e importante es, por supuesto, la de auditoría, que consiste en una evaluación hecha por profesionales independientes, con competencia en la materia a evaluar, de acuerdo a una planificación o programación previa de las tareas a desarrollar y que puede ser de regularidad contable y legal y de gestión, también llamada de economía, eficiencia y eficacia o de resultados.

La auditoría con ser el más importante medio de control, podría decirse un subsistema del mismo, no es, por cierto, el único.

62

Así, el control que, como hemos señalado, no es un fin en sí mismo, no pretende imponer métodos formales o rígidos sino, por el contrario, flexibles y adaptables a las variables circunstancias que caracterizan los objetos sobre los cuales se ejercen. Las técnicas, pues, pueden abarcar no sólo la práctica de la auditoría, sino también las inspecciones, investigaciones, pericias de distinto carácter, análisis de estados contables, etc. El inciso c) admite esta mutable adaptación de técnicas de control a las peculiaridades del objeto de fiscalización.

Las potestades de supervisión, adicionadas a las de coordinación, a las normativas, a las de información y a las de asesoramiento evidencian el rol esencial que asume la SiGeN, en su condición de «órgano rector» del sistema de control interno conforme lo señala el artículo 7º de la ley. Estas facultades, en orden a las consideraciones precedentes, se conjugan e interrelacionan otorgando a la SiGeN la citada condición que, no obstante lo expuesto, se distingue del deber impuesto a las máximas autoridades de las jurisdicciones y entidades bajo control.

En efecto, la ley en el artículo 4 apartado d) inciso ii) y en el artículo 101, atribuye a las autoridades superiores de cada jurisdicción o entidad, responsabilidad propia por la implementación y el mantenimiento de un adecuado sistema de control interno que incluirá los instrumentos de control previo y posterior lo cual implica asimismo el acatamiento de las prescripciones dictadas por la SiGeN.

En este sentido, estas aseveraciones encuentran sustento, tanto en el artículo 101 precedentemente citado, como en lo dispuesto en la reglamentación, en cuanto obligan a las autoridades superiores de las jurisdicciones y entidades, a someter a la aprobación de la Sindicatura sus planes de organización, los reglamentos y manuales de procedimientos.

La ley ha previsto que la SiGeN defina el marco conceptual a través de la emisión de la normativa general y de la aprobación de los instrumentos que deben incluir los mecanismos de control previo y posterior.

Del análisis armónico de las normas atributivas de competencia, surge que la SiGeN es la que rige el sistema, en su condición de órgano rector, normándolo, supervisándolo y en su caso, recomendando a aquellos responsables, las acciones tendientes a asegurar su adecuado funcionamiento, en tanto, como se afirmara, las autoridades superiores de cada jurisdicción o entidad, son las responsables de la implementación y mantenimiento de un adecuado sistema de control interno.

Como complemento de las competencias de supervisión, en el inciso j) del artículo 104 de la ley, y de su reglamentación, se habilita a la SiGeN, a formular directamente a los órganos comprendidos en su órbita de control, recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo, la correcta aplicación de las reglas de auditoría interna y de los criterios de economía, eficiencia y eficacia.

El artículo 103, como se ha visto, preceptúa que el modelo de control que aplique la SiGeN sea integral, vale decir, sobre todas las áreas de actividades en sus aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión. Y también ordena que el modelo sea integrado, esto es, no solo abarcando los aspectos legales, contables y financieros, sino también la evaluación de los programas, proyectos y operaciones, con un control fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia, o sea las tres «E» de la gestión.

63

Para que la télesis de la norma se verifique en la realidad, la SiGeN debe ejercer, fundamentalmente, una labor de supervisión sobre la auditoría interna y las estructuras de control interno de los organismos fiscalizados.

Y es a través de este rol, como la SiGeN llega a conocer toda acción que merezca reproche legal, contable, financiero y de gestión, cuando no se ajuste a los criterios de economía, eficiencia y eficacia, convirtiéndose en una superestructura de control interno.

No es posible, según el modelo vigente, efectuar un control de gestión sin evaluar también si se cumplieron las normas, cualquiera sea su rango o jerarquía. No puede resultar una gestión eficiente y eficaz, adoleciendo en su legitimidad.

Consecuentemente, cuando se efectúa un control de gestión, se comprueba, entre otros aspectos que hacen al debido cumplimiento normativo: si los órganos decisores eran competentes, si se siguieron los procedimientos administrativos de-

bidos, si se respetó la finalidad de la ley, si la decisión era fundada, si era razonable, etc. Nunca una adecuada gestión puede, en aras de lograr la eficiencia y eficacia, encontrarse de contramano con el debido acatamiento normativo. La ecuación es inversa: sólo la estricta observancia normativa puede llevar a asegurar que la gestión se asiente en criterios de economía, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos. Cuando este «deber ser» no se verifique, el organismo fiscalizador deberá proponer las reformas necesarias.

El control de gestión se plasmará en recomendaciones que podrán, a través de acciones correctivas, superar las deficiencias detectadas pudiendo, incluso, alcanzar a medidas separativas de los gestionarios ineficientes o ineficaces. El de legitimidad, ínsito en él, además de dar lugar a recomendaciones, también podrá determinar responsabilidades penales, civiles, administrativo-patrimoniales o disciplinarias.

Es por ello que la doctrina ha observado con acierto que ambos se retroalimentan: el control de gestión lleva a un mejor control de legitimidad y éste, a su vez, conduce a una superación cualitativa del control de gestión y de ésta misma.

Esta potestad, en suma, resulta coherente con el espíritu y objetivos del actual modelo de control en el sentido de abarcar no sólo la legalidad de los actos y decisiones administrativas, sino también su conveniencia, necesidad, razonabilidad y oportunidad a los fines que han inspirado su dictado. En tal sentido, también deviene imprescindible para que la SiGeN cumpla acertadamente su misión, contar con la información que solicite a las jurisdicciones y entidades del Sector Público Nacional, ya que se trata de un insumo básico para ejercer adecuadamente este aspecto de su actividad prestando, así, un servicio útil de colaboración al organismo, coadyuvante de una gestión eficiente y eficaz, en cuanto permita señalar errores y desvíos para su oportuna corrección.

64

En otro orden, en el inciso d) del artículo 104 se establece que la SiGeN, deberá ejercer la función de vigilar el cumplimiento de las normas contables, emanadas de la mencionada Contaduría, por parte de todas las jurisdicciones y entidades dependientes del Poder Ejecutivo nacional.

En correspondencia con las citadas prescripciones cabe destacar que el artículo 88 de la Ley 24.156, establece que la Contaduría General de la Nación es el órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental y responsable de prescribir, poner en funcionamiento y mantener dicho sistema. En tal carácter, a través del artículo 91 se le ha asignado a dicho órgano rector, la competencia para dictar normas de contabilidad gubernamental para todo el Sector Público Nacional.

A los efectos de hacer efectivas dichas potestades, la Sindicatura establece, a través del dictado de resoluciones anuales, los objetivos, las condiciones y procedimientos de auditoría de la Cuenta de Inversión, en la que constan las cuentas del presupuesto de recursos y gastos al 31 de diciembre de cada año. En ese marco, se inscribe también el dictado de resoluciones relativas al cierre de ejercicio, en las

que se indican los procedimientos a aplicar para los arqueos de fondos y valores, el corte de documentación y cierre de libros contables, por parte de las unidades de auditoría interna.

En el inc. o) del Reglamento Parcial N° 2, Decreto N° 253/93, se ha previsto la realización de las tareas correspondientes a la auditoría de juicios. La Sindicatura ha efectuado a través de equipos especiales, las auditorías contempladas por dicho precepto, en las causas en las que el Estado ha intervenido como actor o demandado.

De acuerdo a lo preceptuado por el inciso p) del Reglamento Parcial N° 2, Decreto N° 253/93, la Sindicatura posee competencia para efectuar el seguimiento de las registraciones de las declaraciones patrimoniales de los funcionarios públicos y la vigilancia de su cumplimiento, sin perjuicio del control de la presentación y confección de las mismas a cargo de la Oficina Anticorrupción conforme a lo dispuesto por la Ley 25.188 y a los Decretos N° 164/99 y 808/00 complementarios y modificatorios.

En el inc. q) del citado Reglamento, se otorga a la Sindicatura la facultad de verificar la efectiva adopción por parte de las jurisdicciones y entidades de las medidas tendientes al seguimiento y prosecución de las causas judiciales por resarcimiento de los daños al patrimonio público.

Con relación a la misma, SiGeN dictó la Resolución N° 59/94 que estableció que, en los supuestos de detectarse faltantes de bienes, incluidos fondos, las jurisdicciones y entidades deben comunicarlos dentro de las 48 hs. a las Unidades de Auditoría Interna y éstas en idéntico plazo a la SiGeN, limitándose la información a faltantes de bienes superiores a los \$ 500 tomando como valor el de reposición del bien o el de un bien similar en caso de no fabricarse más. Se excluyen los casos en los que el valor faltante sea íntegramente abonado por una entidad aseguradora. En el caso de tratarse de daños a bienes públicos deberá informarse el costo de reparación o reposición.

65

A su vez, la Resolución N° 67/94-SGN, cuyo texto prácticamente en su integridad fue plasmado en el Decreto N° 1154/97, estableció la adopción de medidas con relación a la responsabilidad administrativo-patrimonial en el marco de las jurisdicciones y entidades sujetas a su contralor, fijando el rol a desempeñar por las Unidades de Auditoría Interna. Esta normativa, si bien deja a cargo de la autoridad superior del organismo como facultad discrecional, la decisión que corresponda adoptarse en cuanto al temperamento a seguir, la obliga a pronunciarse en forma expresa frente a las recomendaciones formuladas por SiGeN en esta materia.

Concordantemente, la SiGeN tiene la obligación de informar trimestralmente al Presidente de la Nación los perjuicios patrimoniales registrados y los procedimientos adoptados en cada caso para obtener el adecuado resarcimiento.

Por Resolución N° 192/02-SGN, la SiGeN reglamentó los alcances de la intervención que le confiere el Decreto N° 1154/97, estableciendo, entre otros aspectos,

las pautas de «antieconomicidad», a tenor de las cuales no resulte obligatorio para las jurisdicciones y entidades, una vez fracasada la instancia extrajudicial de resarcimiento por el daño patrimonial irrogado, iniciar la acción judicial de reintegro.

Debe señalarse que las precitadas resoluciones y decreto, han seguido la doctrina sentada por la Procuración del Tesoro de la Nación en su Dictamen N° 170/93. Allí el máximo organismo asesor expresó que, de acuerdo a la letra del artículo 130 de la Ley 24.156, resultaba evidente que la determinación del daño económico y la atribución de responsabilidad del funcionario debían realizarse en sede judicial. Y esto se llevaría a cabo si la autoridad superior de la jurisdicción u organismo consideraban conveniente, por circunstancias debidamente meritadas, la promoción de la respectiva acción judicial, actividad en la que debía discernir la existencia del perjuicio y la imputación al agente que lo originó, así como los medios que acreditaran tales circunstancias. Se dijo también en esa oportunidad que el entonces vigente Reglamento de Investigaciones Administrativas (Decreto N° 1798/80) permitía contar con un régimen que fijaba un procedimiento sumarial de naturaleza disciplinaria, en cuyo trámite se habría de determinar la existencia de perjuicio fiscal, circunstancia que habría de servir de antecedente al órgano que debiera resolver. No obstante ello, se consideró que la autoridad a quien correspondía decidir sobre la promoción, o no, del juicio de responsabilidad patrimonial, no se encontraba obligada para tomar su decisión a esperar la instrucción de un sumario disciplinario. Esta cuestión, en definitiva, dependía de la evaluación a realizarse en base a razones de oportunidad, mérito o conveniencia. Los servicios jurídicos, según el dictamen, debían dictaminar previamente acerca de la existencia del daño y la posibilidad de adjudicar la responsabilidad por su producción a uno o más agentes, las pruebas reunidas y, en suma, las perspectivas de eventuales acciones judiciales a fin de aconsejar la iniciación, o no, del litigio.

66

Potestades de Asesoramiento

En el inciso i), se le asigna a la SiGeN la atribución de atender los pedidos de asesoramiento que le formulen el Poder Ejecutivo o las autoridades de las jurisdicciones y entidades en materia de control y auditoría.

Toda vez que no se ha precisado en qué etapa del procedimiento administrativo han de efectuarse tales requerimientos, debe entenderse que dicha intervención, puede resultar previa, concomitante o posterior a la emisión de la voluntad de los órganos o sujetos estatales o a la configuración de las actividades o conductas sometidas a consideración de la Sindicatura.

En tal sentido, en los casos en que la remisión de las actuaciones para un asesoramiento tenga lugar en la etapa preparatoria de la emisión de la voluntad administrativa, la intervención de la SiGeN se limitará a los aspectos sobre los cuales se ha requerido opinión y en particular aquellas que contribuyen a un adecuado sistema de control interno de conformidad con los objetivos trazados en el artículo 4° de la Ley, contemplando especialmente a aquellos puntos que coadyuven a la salvaguarda de los activos públicos. Este asesoramiento, no obsta al ejercicio de las competencias de control establecidas por la Ley 24.156.

Si el requerimiento de asesoramiento, se efectuara una vez concluido el procedimiento administrativo, la intervención de la SiGeN permitirá evaluar la obtención de los resultados frente a los objetivos fijados por la jurisdicción o entidad, la eficacia de la gestión y el pertinente control normativo.

No es posible dejar de mencionar que la práctica administrativa evidencia casos de consultas relacionadas con proyectos de actos normativos que, si bien no encuadrarían estrictamente en la letra de la norma, hallan sustento en el predicamento de la SiGeN como órgano de control.

Por su parte, en el inciso m), se le asignan a la SiGeN las atribuciones para ejercer las funciones del artículo 20 de la Ley 23.696 en materia de privatizaciones, que oportunamente le fueron conferidas a la ex-Sindicatura General de Empresas Públicas.

Aquel precepto, confirió a la ex Sindicatura General de Empresas Públicas (SiGeP) competencia para intervenir en forma previa a la formalización de las contrataciones indicadas en los artículos 17, 18, 19 y 46 de la Ley 23.696, ley que la Corte Suprema de Justicia de la Nación definiera en un pronunciamiento como el «Estatuto de las Privatizaciones».

Tal intervención, conforme al texto original de la norma, implicaba la realización de observaciones y sugerencias a tales actos, en el plazo de 10 días hábiles, contados desde la recepción de las actuaciones. Una vez, transcurrido dicho plazo sin pronunciarse procedía devolver la documentación en el primer día hábil siguiente.

67

Por el contrario si hubiese habido observaciones o sugerencias, las actuaciones serían remitidas a la Comisión Bicameral y al Ministro competente, quien podía ajustarse a ellas o, de no ser compartidas, elevaría los antecedentes a decisión del Poder Ejecutivo Nacional.

En la actualidad la SiGeN posee competencia para ejercer los respectivos controles sobre todas las cuestiones atinentes a las privatizaciones, como a las renegociaciones, modificaciones o addendas. Puede hacerlo de oficio conforme a las prescripciones del título VI de la ley o realizarlo a modo de asesoramiento a requerimiento de jurisdicciones y entidades por aplicación del inciso i) del artículo 104 de la Ley 24.156.

Asimismo, al cuadro que precede, se suma la circunstancia de que la Sindicatura General de la Nación debe colaborar permanentemente con la Comisión Bicameral, creada por el artículo 14 de la Ley 23.696, toda vez que dicho artículo faculta a la citada Comisión para exigir colaboración a los organismos de control existentes.

Potestades de Información

Esta facultad es de «información», ya que en principio se agota con la comunicación al Sr. Presidente de la Nación de los actos que menciona este inciso k).

La previsión regula, brevemente, pero con precisión, esta fundamental atribución de la Sindicatura General de la Nación, que resulta coherente con la mecánica del sistema que he descripto, supra.

En el aspecto formal, la comunicación debe ser realizada exclusivamente por el Síndico General de la Nación o por el Síndico General Adjunto que lo sustituya conforme al artículo 110 de la ley. La comunicación debe dirigirse directamente al Sr. Presidente de la Nación, sin intervención de intermediario alguno, aún cuando fuere el Jefe de Gabinete o un Ministro o un Secretario de la Presidencia.

En lo sustancial, se deben poner en conocimiento los «actos», pero entendida esta palabra en un sentido amplio, incluyendo no sólo los actos administrativos sino también los actos de la administración, los hechos y los procedimientos que hubiesen acarreado o puedan acarrear los perjuicios.

Se deben comunicar los actos que «hubiesen acarreado» perjuicio y también aquéllos que, a criterio de la SiGeN, «puedan» acarrearlo. Se configura así una situación donde el mero peligro impone la comunicación. Es entonces una obligación que busca prevenir la concreción del perjuicio y en tal sentido participa - en alguna medida - de las características de un control «previo».

68

El rol asesor, de servicio concomitante con la gestión, que la teoría sistémica asigna al control interno y que la ley así plasma en su articulado, se concretan en este inciso al permitir a SiGeN una actuación temporánea y oportuna que evite el menoscabo hacendal.

No cualquier perjuicio está alcanzado por esta norma: tiene que ser «significativo», con lo cual la ley claramente dice que sólo deben llevarse al Presidente de la Nación cuestiones realmente importantes. El juicio sobre la significatividad de la cuestión corresponde a la SiGeN, en forma exclusiva, sin necesidad de consulta previa alguna. Al respecto, es conveniente destacar que se justifica la comunicación no sólo en temas que por sí son de gran trascendencia, sino también por su efecto multiplicador o ejemplar; un problema puede ser indudablemente pequeño pero si alcanza o puede alcanzar a muchas otras situaciones similares, adquiere «significatividad» para el propósito de la ley.

El inciso k) menciona que los perjuicios estén referidos al patrimonio público, que debe entenderse «nacional» según lo prescripto en el artículo 8 de la ley. Por implicancia necesaria, la Sindicatura no puede - ni debe - comunicar presuntos perjuicios en órganos no controlados por ella, ya que no integran el Sector Público Nacional.

B - Dictámenes

** Procuración del Tesoro de la Nación*

«Respecto de los incisos j) y k) del art. 104, la PTN tiene dicho que la Sindicatura, al momento de requerir información a otros organismos debe especificar respectivamente: a) cuál es la norma cuyo adecuado cumplimiento tenga que asegurarse y b) individualizar el acto que haya acarreado o pueda acarrear un perjuicio significativo para el patrimonio público, y que se quiere poner en conocimiento del Presidente de la Nación.» (PTN, Dictámenes 238:031).

«La invocación por el Síndico General de la Nación del artículo 104, inciso k) de la Ley 24.156, para efectuar consideraciones sobre un decreto presidencial resulta improcedente.» (PTN, Dictámenes 236-354).

** Sindicatura General de la Nación*

«Sin perjuicio de lo antes expuesto, la práctica ha marcado que, aun en aquellos casos en que no se haya previsto expresamente la intervención previa de esta Sindicatura, se solicitaba su asesoramiento -art. 104 inc. i) de la Ley 24.156- antes de concluir con la formalización de la adecuación o modificación contractual, en todo lo vinculado o conexo con los procesos de privatización.» (MEMO N° 9631/01 - GAL).



ARTICULO 105: «La Sindicatura queda facultada para contratar estudios de consultoría y auditoría, bajo específicos términos de referencia, planificar y controlar la realización de los trabajos, así como cuidar la calidad del informe final».

Reglamentación:

Artículo sin reglamentar

Normas concordantes y complementarias:

inciso c) del art. 104 de la Ley y c) del Reglamento.

A - Doctrina

El artículo 105° de la ley faculta a la SiGeN para contratar a estudios de consultoría y auditoría. La norma destaca que éstos se realizarán con sujeción a los específicos términos de referencia que se fijen y estarán sujetos a la planificación y control que realice la SiGeN, la que también deberá examinar la calidad del informe final.

En la práctica la SiGeN ha celebrado estas contrataciones con estricto apego a los procedimientos de selección previstos en la normativa vigente.

A tenor de los dispositivos citados, estas actividades por parte de SiGeN implican, no sólo la coordinación de las labores de quienes las desarrollarán; sino también su seguimiento y orientación, garantizándose de tal modo, que no sean ejecutadas al margen de las normas y pautas diseñadas a tales efectos por el Organo Rector.

Se observa, entonces, que las facultades de la SiGeN resultan apropiadas y consecuentes con su responsabilidad por las tareas de control y auditoría ya que la asignación a terceros a través de la contratación en modo alguno la excluye.

Para cerrar el comentario al presente artículo es dable señalar su deficiente técnica ya que repite innecesariamente la previsión contenida en el inciso c) del artículo 104 y su reglamentación.



ARTICULO 106: *La Sindicatura General podrá requerir de la Contaduría General de la Nación y de los organismos comprendidos en el ámbito de su competencia, la información que le sea necesaria, para el cumplimiento de sus funciones. Para ello todos los agentes y/o autoridades del Sector Público Nacional prestarán su colaboración, considerándose la conducta adversa como falta grave.*

Reglamentación:

Decreto N° 253/93.

Artículo 106:

La Sindicatura tendrá acceso a todos los registros documentales y magnéticos, documentación de respaldo y lugares de trabajo (oficinas, centros de procedimiento de la información, archivos, almacenes, entre otros) necesarios para el cumplimiento de su misión de control. Reglamento 2- Decreto 253/93 (B:O 23/02/93).

Normas concordantes y complementarias:

104 inc. k), 107, 112 inc. h)

A - Doctrina

Para cumplir con sus competencias de supervisión y de control, la SiGeN, necesariamente debe contar con información suficiente y oportuna. Es de destacar la importancia de esta exigencia ya que su omisión impide el normal desarrollo de las tareas.

El artículo 106 establece, claramente, una atribución de la SiGeN y, como contrapartida, una obligación de los organismos fiscalizados de suministrar la información que le sea requerida.

La mencionada potestad tiene como único límite material que la información sea necesaria «para el cumplimiento de sus funciones», circunstancia que en principio es ponderada por las propias autoridades de la Sindicatura antes de efectuar cada solicitud de información. Se exceptúan las actuaciones declaradas como secretas por un órgano competente (Artículo 38 del Decreto N 1759/72, Ref. por Decreto N 1883/91).

La reglamentación a este artículo, consagra con toda claridad y amplitud esta atribución de la SiGeN. Comprende la posibilidad de reclamar en forma expresa y fehaciente el suministro de aquéllos datos, documentación, expedientes, etc. que sean necesarios para el cumplimiento de su misión de control. Ello presupone, y así se encarga de aclararlo la norma reglamentaria, el acceso y la verificación directa -«sobre el terreno»- por parte de los funcionarios de la SiGeN, quienes podrán consultar expedientes, registros documentales y magnéticos, almacenes, locales, etc.

Al ejercicio de esta amplia facultad le corresponde una extensa obligación de las jurisdicciones y entidades fiscalizadas.

Ni la ley ni la reglamentación, indican el término en que se tienen que contestar los requerimientos de información, por lo que en cada caso y con la prudencia adecuada, deberá comunicarse al fiscalizado, el plazo fijado al efecto.

El artículo bajo estudio califica como «falta grave» el incumplimiento (o cumplimiento defectuoso) de esta obligación de colaboración. Esta falta traerá como consecuencia una responsabilidad, generalmente de carácter disciplinario, que se materializará previo sumario a tramitar en la respectiva jurisdicción o entidad, salvo que por la jerarquía de los implicados deba serlo por la Procuración del Tesoro de la Nación. Eventualmente, podrá incluso darse la situación contemplada y reprimida por el artículo 248 del Código Penal.

71

El enunciado de estas disposiciones, en cuanto impone con carácter obligatorio el deber de colaboración y la sanción la conducta reticente o adversa de los funcionarios del sector público, cobra significativa relevancia, toda vez que la excelencia del control guarda estrecha relación con la calidad de la información recabada.

La justificación del precepto es clara: para que la SiGeN cumpla acertadamente su misión, deviene imprescindible que cuente con la información que solicite a las jurisdicciones y entidades del Sector Público Nacional, ya que se trata de un insumo básico para ejercer adecuadamente este aspecto de su actividad prestando, así, un servicio útil de colaboración al organismo, coadyuvante de una gestión eficiente y eficaz, en cuanto permita señalar errores y desvíos para su oportuna corrección.

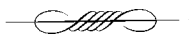
En este sentido, la obtención de información completa y confiable sostiene las acciones de control de la SiGeN, sin la cual no puede realizar su actividad y,

como consecuencia, tampoco proporcionar información en forma integral y oportuna al Presidente de la Nación.

B - Dictámenes

*** Sindicatura General de la Nación**

«La actividad de este órgano de control encuentra uno de sus pilares fundamentales en el deber de colaboración consagrado en el artículo 106 de la Ley 24.156. En ese orden, resulta palmario afirmar que sin la información brindada por los distintos integrantes del Sector Público Nacional, SIGEN no podría desarrollar eficazmente las funciones asignadas por la citada norma. En ese marco el aludido deber de colaboración alcanza a todos los organismos, entidades, empresas y sociedades que conforman el Sector Público Nacional.» (MEMO N° 8635/02 - GAL)



ARTICULO 107: La Sindicatura General deberá informar:

a) Al presidente de la Nación, sobre la gestión financiera y operativa de los organismos comprendidos dentro del ámbito de su competencia.

b) A la Auditoría General de la Nación, sobre la gestión cumplida por los entes bajo fiscalización de la Sindicatura, sin perjuicio de atender consultas y requerimientos específicos formulados por el órgano externo de control.

c) A la opinión pública, en forma periódica.

Reglamentación:

Artículo sin reglamentar

Normas concordantes y complementarias:

Artículo 104 k), 106, y 112 inc. h) de la Ley

A - Doctrina

El artículo 107 de la ley se relaciona con el inciso k) del artículo 104, en cuanto ambos supuestos se trata de competencias de igual naturaleza, que se agotan con la comunicación formal a sus destinatarios (Presidente de la Nación, Auditoría General de la Nación, opinión pública). Por ello, valen las consideraciones vertidas en líneas anteriores al analizar dicho inciso, restando agregar en esta instancia sólo reflexiones complementarias.

La información del inciso a) del art. 107 se diferencia de la del inciso k) del artículo 104 en cuanto a su contenido, ya que este último inciso se refiere, específicamente, a situaciones individualizadas que merecen la atención del Presidente de la Nación por su incidencia patrimonial, en tanto las del inciso a) del artículo 107 aluden a la información sobre la «gestión financiera y operativa», que habitualmente se satisfará con la remisión de los informes anuales de «Evaluación del Sistema de Control Interno» de las jurisdicciones y entidades fiscalizadas. Igual criterio se aplica a la información a la Auditoría General de la Nación, prevista en el inciso b) del artículo que se comenta.

La información a la opinión pública impuesta por el inciso c) del artículo 107, se puede cumplir por muy diversos medios: a través de la página web, mediante comunicados a la prensa, en folletos u otras publicaciones propias, etc.

Queda a criterio discrecional del Síndico General de la Nación la elección del medio a utilizar y el contenido de la información a suministrar.

B - Dictámenes

**** Procuración del Tesoro de la Nación***

«El cumplimiento por la SIGEN de la obligación de informar al Presidente de la Nación sobre la gestión financiera y operativa de los Organismos comprendidos dentro de su ámbito de competencia (art. 107 inc. a) de la Ley 24.156), exige la facultad de impartir instrucciones a los Síndicos destacados en los aludidos Organismos para obtener los datos conducentes a elaborar la respectiva situación. (PTN, Dictámenes 214-235).

73

ARTICULO 108: La Sindicatura General de la Nación estará a cargo de un funcionario denominado Sindico General de la Nación. Será designado por el Poder Ejecutivo Nacional y dependerá directamente del Presidente de la Nación, con rango de Secretario de la Presidencia de la Nación.

ARTICULO 109: Para ser Síndico General de la Nación será necesario poseer título universitario en ciencias económicas, y una experiencia en administración financiera y auditoría no inferior a los (8) años.

ARTICULO 110: *El Síndico General será asistido por tres (3) Síndicos Generales Adjuntos, quiénes sustituirán a aquél en caso de ausencia, licencia o impedimento en el orden de prelación que el propio Síndico General establezca.*



ARTICULO 111: *Los Síndicos Generales adjuntos deberán contar con título universitario y similar experiencia a la del Síndico General y serán designados por el Poder Ejecutivo Nacional, a propuesta del Síndico General.*

Reglamentación:

Artículos sin reglamentar

Normas concordantes y complementarias:

Artículos: 104 inc. k), 107 inc. a), 112 y 113, Ley 24.156.

A - Doctrina

La ley ha previsto en el artículo 108 para la Sindicatura General de la Nación, una conducción unipersonal, ejercida por un funcionario denominado Síndico General de la Nación.

74

La designación del Síndico General de la Nación, constituye una facultad discrecional del Poder Ejecutivo Nacional, que se ejerce por medio de un decreto. El mandato es por tiempo indeterminado ya que no tiene plazo de duración, extendiéndose hasta que el Presidente lo estime conveniente.

La Ley determina en el artículo 108 que el Síndico General de la Nación depende directamente del Presidente de la Nación. Si bien es claro que una entidad descentralizada no «depende» del PEN, en tanto la descentralización establece un vínculo de tutela administrativa y no de jerarquía, el lenguaje del artículo 108 ha tenido el sentido de establecer una vinculación directa entre el responsable político de la Administración General del país y su Auditor Interno.

Esa preocupación del legislador se refuerza, además, por la asignación del rango de Secretario de Presidencia de la Nación que se confiere al Síndico General de la Nación.

Así, el Síndico General de la Nación reporta sólo al Presidente, sin ninguna instancia intermedia, aun cuando fuere tan importante como el Jefe de Gabinete o un Ministro o un Secretario de la Presidencia. Ninguna otra autoridad puede darle directivas o pautas de actuación.

Las condiciones subjetivas del Síndico General de la Nación están establecidas en el art. 109 y son dos: poseer título universitario en el área de Ciencias Económicas o Derecho y una experiencia en administración financiera y auditoría no inferior a 8 años. Ambas exigencias objetivizan la idoneidad que la Constitución Nacional impone como única condición para la admisión en los empleos públicos (art. 16).

En su redacción originaria, la ley exigía sólo título en ciencias económicas, pero la Ley 25.233 (art. 12) ha admitido que el titular de la SiGeN pueda también ser un profesional del derecho. Esta modificación reconoce que el control y sus principios y técnicas, pueden ser llevados a cabo por abogados, superando una restricción que carecía de fundamento técnico, máxime cuando se la comparaba con la previsión del artículo 121 que si posibilitaba a los Auditores Generales de la Auditoría General de la Nación acceder a tales cargos con ese título.

El Síndico General de la Nación, conforme a lo previsto por el artículo 110, es asistido por tres funcionarios denominados por la ley como Síndicos Generales Adjuntos. Estos son designados por decreto del Poder Ejecutivo Nacional, a propuesta del Síndico General de la Nación y poseen, por Decreto N° 1413/99, el rango de Subsecretarios de la Presidencia de la Nación.

El mandato de los Síndicos Generales Adjuntos no es por un plazo determinado, por lo que -al igual que el Síndico General de la Nación- se prolongará hasta que el Presidente lo considere conveniente. Cuando el Síndico General de la Nación cese en su función, se entiende que también corresponderá el alejamiento de los Adjuntos, salvo que el Síndico General entrante proponga designarlos nuevamente y dicha propuesta sea admitida por el PEN.

75

Si bien la ley no lo dispone expresamente, en virtud del principio del paralelismo de las formas y competencias, la remoción de los Síndicos Generales Adjuntos sólo puede ser realizada por el Presidente de la Nación, por medido del respectivo decreto.

Por su parte, los Síndicos Generales Adjuntos, conforme a lo previsto en el artículo 113, sustituyen al Síndico General de la Nación, en caso de ausencia, licencia o impedimento, en el orden de prelación que el propio Síndico General establezca. En ejercicio de esta sustitución, el Adjunto posee la plenitud de las facultades establecidas en el artículo 104 de la ley, incluso la de formular las recomendaciones del inciso j), la de poner en conocimiento del Presidente de la Nación los actos que hubiesen acarreado, o estime pueden acarrear perjuicios, para el patrimonio público (inc. k) y de informar como lo prescribe el art. 107.

Además de la eventual sustitución dispuesta por el artículo 110, la ley no indica cuáles son las funciones específicas de los Adjuntos. Genéricamente el artículo 113 determina que éstos participarán en la actividad de la Sindicatura y que tendrán a su cargo las tareas y responsabilidades que el Síndico General estime adecuadas, ya sea como atribución de competencia o por delegación de la misma.

Los Síndicos Generales Adjuntos son tres, pero no actúan como un órgano colegiado, sino que expresan su voluntad en forma individual. Tampoco refrendan los actos del Síndico General de la Nación, aunque nada obsta a que los inicialen como constancia de su intervención.

En el aspecto subjetivo el artículo 111 dispone que los Síndicos Generales Adjuntos -para ser designados- deberán contar con similar experiencia a la del Síndico General de la Nación (8 años en administración financiera y auditoría) y poseer título universitario que podrá ser en ciencias económicas, derecho o cualquier otra especialidad.

La experiencia en administración financiera y auditoría, puede ser tanto en el Sector Público Nacional como en la actividad privada, ya que la ley no distingue y una interpretación en contrario no resultaría razonable.

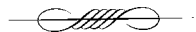
Los años de experiencia pueden ser continuados o fraccionados, en tanto sumen los ocho que la ley exige.

B - Dictámenes

** Procuración del Tesoro de la Nación.*

«El repaso de las funciones de la SIGEN y del Síndico General de la Nación -que pueden ser ejercidas en general, o por sustitución o encargo, respectivamente, por los síndicos generales adjuntos- me conduce a concluir que, prima facie, no parece que los Síndicos Generales Adjuntos posean competencia funcional directa respecto de la contratación, obtención, gestión o control de (las) concesiones, beneficios o actividades de personas físicas o jurídicas con las que se haya relacionado en alguna de las formas descriptas en la primera parte del artículo 13 de la Ley 25.188.» Se concluye que el Síndico Adjunto no estaría incurso en incompatibilidad en los términos del art. 13 de la Ley 25.188. (PTN, Dictámenes 232:258).

76



ARTICULO 112: Serán atribuciones del Síndico General de la Nación:

a) Representar legalmente a la Sindicatura General de la Nación, personalmente o por delegación o mandato;

b) Organizar y reglamentar el funcionamiento interno de la Sindicatura General en sus aspectos estructurales, funcionales y de administración de personal, incluyendo el dictado y modificación de la estructura orgánico funcional y el estatuto del personal;

c) Designar personal con destino a la planta permanente cuidando que exista una equilibrada composición interdisciplinaria, así

como promover, aceptar renunciaciones, disponer cesantías, exoneraciones y otras sanciones disciplinarias con arreglo al régimen legal vigente y al estatuto quem en consecuencia se dicte;

d) Efectuar contrataciones de personal para la realización de trabajos específicos, estacionales o extraordinarios que no puedan ser realizados por su planta permanente, fijando las condiciones de trabajo y su realización;

e) Elevar anualmente a la consideración de la Presidencia de la Nación, el plan de acción y presupuesto de gastos para su posterior incorporación al Proyecto de Ley de Presupuesto General;

f) Administrar su presupuesto, resolviendo y aprobando los gastos del organismo, pudiendo redistribuir los créditos, sin alterar el monto total asignado;

g) Licitar, adjudicar y contratar suministros y servicios profesionales, adquirir, vender, permutar, transferir, locar y disponer respecto de bienes muebles e inmuebles para el uso de sus oficinas conforme las necesidades del servicio, pudiendo aceptar donaciones con o sin cargo;

h) Informar a la Auditoría General de la Nación de actos o conductas que impliquen irregularidades, de las que tuviere conocimiento en el ejercicio de sus funciones.

77

Reglamentación:

Artículo sin reglamentar

A - Doctrina

La ley ha considerado conveniente regular las atribuciones del Síndico General de la Nación detalladamente en este artículo, cuyos incisos se comentan por separado.

Inciso a): La Sindicatura General de la Nación es un órgano unipersonal, a cargo de un funcionario denominado Síndico General de la Nación, quien, al llevar a cabo actos jurídicos en nombre de la Sindicatura General de la Nación, la representa legalmente frente a terceros. Ello, sin perjuicio claro está de la delegación o mandato que otorgue a otros funcionarios.

Inciso b): Este inciso faculta al Síndico General de la Nación, en su carácter de autoridad superior de la Sindicatura General de la Nación, a adoptar las medidas que resulten necesarias para proveer a la organización interna del organismo. Se trata de una clara manifestación de la autonomía funcional y de los poderes de autoorganización con las que el legislador ha pretendido dotar al ente

de control. En ese marco de su competencia, se ha dictado el Estatuto y el Escalafón del personal de SiGeN. Asimismo se ha diseñado su estructura orgánico-funcional, delineando y determinando el funcionamiento del organismo.

Inciso c): Mediante el Estatuto para el Personal de la SiGeN se reglamentó, entre otras atinencias, las condiciones generales que dicho personal debe reunir para ser empleado del órgano de control, estableciéndose el procedimiento de selección y designación, la confirmación en el cargo del empleado y sus derechos y deberes.

Por otro lado, el citado Reglamento estableció el régimen disciplinario aplicable al personal de la planta permanente y determinó el procedimiento al que deberá sujetarse el instructor sumariante, como así también, las causales determinantes de cada una de las sanciones prescriptas (llamado de atención, apercibimiento, suspensión, cesantía y exoneración).

Asimismo, resulta aplicable el Decreto N° 467/99 por el cual se aprobara el Reglamento de Investigaciones Administrativas, atento que SiGeN se encuentra regida, supletoriamente por la Ley 25.164, denominada «Ley Marco de Regulación del Empleo Público Nacional».

Inciso d): La Ley 25.164, en concordancia con la norma comentada, expresamente dispone en su artículo 9 que «el régimen de contrataciones de personal por tiempo determinado comprenderá exclusivamente la prestación de servicios de carácter transitorio o estacionales, no incluidos en las funciones propias del régimen de carrera, y que no puedan ser cubiertos por personal de planta permanente».

78

Ahora bien, por el Decreto N 1184/2001 se establece el régimen de contrataciones de personal, que deberá ser aplicado por las jurisdicciones y entidades de la Administración Pública Nacional. En tal sentido, dicha norma aprueba en su Anexo I un modelo de contrato de locación de servicios y otro de locación de obra, estableciéndose asimismo la escala retributiva para sendos contratos.

Inciso e): La Sindicatura General de la Nación, organismo descentralizado dentro de la estructura del Sector Público Nacional, debe elevar el plan de acción y el presupuesto de gastos a fin que sea considerado para su incorporación al Proyecto de Ley de Presupuesto Nacional.

Inciso f): Una de las características propias de toda entidad autárquica es la facultad de administrarse por sí misma. En ese sentido, la norma en estudio faculta al Síndico General de la Nación, en su carácter de máxima autoridad del Organismo, a administrar el presupuesto asignado por la Ley de Presupuesto General, cuidando de no modificar el monto total asignado.

Inciso g): Las funciones asignadas por la presente disposición consiste en una derivación necesaria de la facultad de «administrar», por cuanto el funcionamiento del Organismo en lo que respecta a la adquisición insumos, servicios, bienes, etc, se instrumenta a través de los procedimientos de selección establecidos por las normas pertinentes en materia de contrataciones del Estado.

En ese sentido, el Decreto N° 1023/01 aprueba el Régimen de Contrataciones de la Administración Nacional, el cual tiene por objeto que, las obras, bienes y servicios sean obtenidos con la mejor tecnología proporcionada a las necesidades, en el momento oportuno y al menor costo posible, como así también la venta de bienes al mejor postor, coadyuvando al desempeño eficiente de la Administración y al logro de los resultados requeridos por la sociedad, norma que es de aplicación a la Sindicatura General de la Nación, conforme lo dispuesto por el artículo 2 del mentado decreto.

Ahora bien, la reglamentación de las disposiciones contenidas en el citado decreto surge del Decreto N° 436/00, resultando asimismo aplicable la Resolución 834/00 del Ministerio de Economía que aprueba el Pliego Único de Bases y Condiciones al que deberán sujetarse los Pliegos de Bases y Condiciones Particulares aprobados por cada jurisdicción o entidad.

Inciso h): En el artículo 107, ya comentado, donde se impone a la Sindicatura General el deber de información, en su inciso b), establece: «A la Auditoría General de la Nación, sobre la gestión cumplida por los entes bajo fiscalización de la Sindicatura, sin perjuicio de atender consultas...».

Complementando tales previsiones, se asigna al Síndico General de la Nación, la facultad y responsabilidad de informar al órgano de control externo acerca de los actos o conductas que impliquen irregularidades, de las que tuviere conocimiento en el ejercicio de sus funciones.

Por otra parte, cabe agregar que en caso que se trate hechos o actos que presumiblemente puedan constituir la configuración de delitos perseguibles de oficio, el Código Procesal Penal de la Nación, en su artículo 177, impone a los funcionarios o empleados que los conozcan en el ejercicio de sus funciones la obligación de denunciar.

A este respecto, por Decreto N° 1162/00, establece que los funcionarios y empleados comprendidos en la obligación precedentemente mencionada, cumplirán su deber legal poniendo en conocimiento de la Oficina Anticorrupción, dependiente del Ministerio de Justicia de la Nación, de los hechos y/o pruebas que fundamenten la presunción de la comisión de un delito perseguible de oficio en el ámbito de la Administración Pública Nacional, empresas y sociedades y todo ente público o privado con participación del Estado o que tenga como principal fuente de recursos el aporte estatal. También prevé que ante circunstancias especiales que así lo ameriten, excepcionalmente podrá promoverse inmediatamente la denuncia ante la autoridad competente.

No obstante ello, a los fines que la responsabilidad del funcionario obligado a denunciar quede totalmente salvada, resulta necesario que los presuntos delitos sean objeto de investigación por parte de la Oficina Anticorrupción, caso contrario, subsiste el deber impuesto por el artículo 177 del Código Procesal Penal de la Nación.

B - Dictámenes

** Sindicatura General de la Nación.*

«Conforme a la Ley 24.156 (art. 112, inc. a) el Síndico General de la Nación representa a la SIGEN, y antes las jurisdicciones y empresas y sociedades, los síndicos destacados ante ellas.» (MEMO N° 8364/01 - GAL).



ARTICULO 113: Los Síndicos Generales Adjuntos participarán en la actividad de la Sindicatura en general, sin perjuicio de las responsabilidades de determinadas funciones y cometidos que el Síndico General de la Nación les atribuya conjunta o separadamente, con arreglo a la naturaleza de la materia o a la importancia o particularidades del caso. El Síndico General, no obstante la delegación, conservará en todos los casos la plena autoridad dentro del organismo y podrá avocarse al conocimiento y decisión de cualquiera de las cuestiones planteadas.

Reglamentación:

Artículo sin reglamentar

Normas concordantes y complementarias:

Decreto N 1413/94. Otorga a los Síndicos Generales Adjuntos el rango de Subsecretario de Estado.

80

A - Doctrina

La participación de los Síndicos Generales Adjuntos entraña un deber de colaboración con el accionar del organismo, por cuanto su actuación está destinada a coadyuvar al cumplimiento de las funciones asignadas por el artículo 104 de la ley a la Sindicatura General de la Nación. Ello, no obstante las funciones atribuidas por el artículo 112 al Síndico General de la Nación.

La competencia, entendida como el conjunto de poderes jurídicos atribuidos por el ordenamiento a los órganos y entes es, en principio, obligatoria e improrrogable.

No obstante, las técnicas de organización administrativa, contemplan la figura de la delegación, concebida como un instituto de excepción que se traduce en la posibilidad de producir el desprendimiento de facultades por parte de un órgano que transfiere su ejercicio a otro, reservándose el delegante la titularidad de ésta.

El delegante conserva en todo momento la posibilidad de revocar la delegación, asumiendo la competencia para conocer y decidir cualquier asunto atribuido a la competencia del inferior.

Tal instituto procede siempre que estuviere expresamente autorizado, circunstancia que acontece en el caso que nos ocupa, toda vez que el artículo bajo análisis permite al Síndico General de la Nación delegar su competencia en los Síndicos Generales Adjuntos, sea en forma separada o conjunta. Ello claro está, amén de lo dispuesto por el artículo 2 del Reglamento a la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549, aprobado por el Decreto N° 1759/72.

El Decreto N° 1413/94, en su artículo 1, ha asignado a los Síndicos Generales Adjuntos de la Sindicatura General de la Nación, rango y jerarquía de Subsecretario de la Presidencia de la Nación, en virtud de la naturaleza de las responsabilidades y atribuciones que le son propias, y en especial, por cuanto son quienes sustituirán al Síndico General en caso de licencia, ausencia o impedimento, en el orden de prelación que éste establezca.

Cabe, por último, acotar que la delegación, a diferencia de la desconcentración, es una técnica de atribución de funciones del órgano superior al inferior que funciona en forma transitoria y que, por lo tanto, no implica limitación alguna en la responsabilidad del delegante sobre la actividad del delegado.

El legislador ha pretendido resaltar ello al mencionar expresamente en el precepto que el Síndico General de la Nación, no obstante la delegación conservará la «plena autoridad» dentro del organismo.



ARTICULO 114:*En los casos en que el Estado tenga participación accionaria mayoritaria en sociedades anónimas, la Sindicatura General de la Nación propondrá a los organismos que ejerzan los derechos societarios del Estado nacional, la designación de los funcionarios que en carácter de síndicos integrarán las comisiones fiscalizadoras, de acuerdo con lo que dispongan sus propios estatutos.*

También los propondrá al Poder Ejecutivo Nacional en los casos en que deban asignarse síndicos por el capital estatal en empresas y sociedades en que el Estado nacional, por sí o mediante sus organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado, tengan participación igualitaria o minoritaria. Dichos funcionarios tendrán las atribuciones y deberes previstos por la Ley 19.550, en todo lo que no se oponga a la presente.

Reglamentación:

Decreto N° 253/93.

Artículo 114:

1.-En las sociedades e instituciones financieras en las que el Estado tenga participación, los síndicos que lo representen serán propuestos por la Sindicatura. En las empresas y entidades serán designados por la Sindicatura.

2.-En ambos casos, los Síndicos informarán de su gestión en los plazos y formas que la Sindicatura establezca.

Normas concordantes y complementarias:

Art. 100 y 8 inc. b) de la Ley 24.156, modificada por Ley 25.565.

A - Doctrina

El artículo bajo estudio, tiene como único objeto regular la participación de la Sindicatura General de la Nación en el procedimiento de selección de síndicos en las empresas y sociedades, proponiendo los funcionarios que estime convenientes.

En forma preliminar conviene recordar que el fenómeno de la actividad empresarial del Estado, que tuvo su auge en la segunda mitad del siglo XX, se plasmó en la Argentina en una multiplicidad de regulaciones y tipos jurídicos distintos, todo lo cual confirió una gran complejidad al tema.

Así, nacieron - y luego convivieron - las empresas del Estado reguladas por la Ley 13.653, las sociedades de economía mixta del Decreto-Ley Nº 15.349/46, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria de los artículos 308/314 de la Ley 19.550, las sociedades del Estado de la Ley 20.705, las sociedades anónimas comunes de la Ley 19.550 y otras legislaciones especiales.

82

Todo ello originó una pluralidad de regímenes jurídicos, cada uno con sus matices particulares, con las consiguientes dificultades de interpretación y aplicación. En la actualidad, si bien a partir del dictado de la Ley 23.696 se ha producido un significativo proceso de privatización de gran parte de los activos públicos afectados a la prestación de servicios públicos o a la realización de actividades de tipo industrial o comercial, lo cierto es que no ha sido unificada la legislación de las empresas y sociedades estatales que aún subsisten.

El artículo 114 que aquí comentamos, distingue claramente entre dos distintas situaciones. El primer párrafo alude a los casos en los cuales el Estado tiene participación accionaria mayoritaria y, aunque no lo menciona expresamente, cuando esa participación sea total. En efecto, el decreto reglamentario, supliendo una omisión de la ley, contempla el supuesto de las empresas estatales -es decir aquellas organizaciones empresariales que no tienen forma societaria sino de persona pública estatal- en las que los síndicos son directamente designados por la SiGeN.

En sentido inverso al supuesto analizado en el párrafo precedente, el segundo párrafo alude a los casos donde la participación accionaria estatal es minoritaria o igualitaria.

Sin perjuicio de la señalada diferencia, en todos los casos los síndicos a designar son propuestos por la SiGeN a quien tiene los derechos societarios del Estado nacional. Una vez recibida esta propuesta la designación deberá realizarse, conforme las formalidades y procedimientos que correspondan, según los propios estatutos de las sociedades o empresas.

Los síndicos designados, serán funcionarios de la SiGeN y en el supuesto de dejar de serlo, cesan en sus cargos, debiendo asumir el suplente correspondiente. Asimismo, en ejercicio de sus competencias, tendrán las atribuciones y deberes previstos en la Ley de Sociedades en todo lo que no se oponga a la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control.

En tal carácter, los síndicos deben cumplir las previsiones contenidas en la Ley 24.156, debiendo contribuir al aseguramiento de los objetivos previstos en dicho cuerpo normativo. Así, ejercen las funciones de coordinación y supervisión asignadas a SiGeN en relación inmediata con las sociedades y empresas con participación estatal, supervisan a las unidades de auditoría interna existentes en éstas y propenden a la implantación y mantenimiento, por parte de estas entidades, de un eficaz y eficiente sistema de control interno.

En sentido similar, estos funcionarios deben cumplir y vigilar la sujeción de estas entidades a las disposiciones de la Ley 19.550 que resulten de aplicación, según la naturaleza jurídica o forma societaria de las mismas.

Por último, dentro del amplio plexo normativo que deben observar en su accionar, los síndicos deben sujetarse a las disposiciones técnicas de los respectivos colegios y consejos profesionales.

El desarrollo de estas actividades, presupone la obligación de generar las recomendaciones a las empresas y sociedades e informar a la Sindicatura General de la Nación los actos y omisiones que signifiquen incumplimientos o irregularidades, a fin de que ésta, si lo considera pertinente, pueda ejercer las funciones de información, previstas en la Ley 24.156.

83

A fin de realizar una correcta organización y reglamentación de estas actividades, el órgano rector del control interno, dictó la Resolución N° 35/94-SGN, en cuya virtud se aprobó el Reglamento interno de las comisiones fiscalizadoras y síndicos destacados por la SiGeN ante las sociedades y empresas, estableciéndose las pautas mínimas para su desempeño, fijando objetivos, funciones, deberes, atribuciones, plazos, formas y contenidos de la información que deberán suministrar. Esta Resolución, complementa y explicita las responsabilidades y funciones descriptas en los párrafos precedentes.

B - Dictámenes

** Procuración del Tesoro de la Nación.*

«La participación de la Sindicatura General de la Nación ha sido prevista por el régimen aplicable al nombramiento del síndico del banco de la Nación Argentina en el primer apartado del artículo 114 de la Ley 24.156. El cometido es desarrollado por síndicos destacados en las distintas entidades fiscalizadas con una relación de dependencia, que según los casos, es de orden jerárquico administrativo o de subordinación jurídica, técnica y económica... el inciso 2) de la Reglamentación del artículo 114 de la Ley 24.156 preceptúa que los síndicos informarán de su gestión en los plazos y formas que la Sindicatura

establezca, lo que conlleva el acatamiento por los síndicos de las instrucciones que les imparta la SIGEN.» (PTN, Dictámenes 214:235).

** Sindicatura General de la Nación.*

«Los síndicos son funcionarios y órganos de esta SIGEN y deben respetar las directivas e instrucciones que reciban de las autoridades superiores de esta casa, sin perjuicio de dejar a salvo su opinión personal en caso de discrepancia; no se comparte lo afirmado (fs. 209) en cuanto a que es facultativo de la Asamblea de Accionistas de una sociedad «acceder o no» a la propuesta de síndicos que realiza la SIGEN y al pedido de remoción de los mismos. Conforme a la Ley 24.156 y a su aplicación pacífica, las propuestas de la SIGEN, son vinculantes para los accionistas estatales.» (MEMO N° 8364/01 - GAL).

«De lo expuesto y del análisis armónico del plexo normativo vigente citado surge tanto la competencia de SIGEN para crear Comisiones Fiscalizadoras en las Empresas y Sociedades del Estado en cumplimiento de sus funciones de control interno...» (MEMO N° 9211/2001 -GAL).



ARTICULO 115: *La Sindicatura General de la Nación convendrá con las jurisdicciones y entidades que en virtud de lo dispuesto en esta ley queden alcanzadas por su ámbito de competencia, la oportunidad y modalidades de la puesta en práctica del sistema incluido en la ley.*

84

Reglamentación:

Artículo sin reglamentar

Esta norma preveía una suerte de disposición de carácter transitorio que facultaba a la SiGeN a acordar con los sujetos fiscalizados la aplicación gradual del nuevo modelo de control interno ya que su novedoso esquema importaba un verdadero giro copernicano que podía llevar aparejadas dificultades operativas en su implementación.

Sin perjuicio de que SiGeN llevó en sus comienzos a cabo una ingente labor de divulgación y de capacitación para poner en práctica la nueva concepción modélica, el precepto en sí no tuvo operatividad ya que, en los hechos, la Ley 24.156, y su subsistema de control interno entraron en vigencia, sin excepciones de ningún tipo, a partir del 1 de enero de 1993.

Apéndice Normativo

Competencias atribuidas por Normativas Específicas

Competencias Atribuidas por Normativas Específicas

La existencia de normas, de distinta jerarquía, que han atribuido competencias a la SiGeN, motiva, por estrictas razones expositivas, efectuar en el presente Apéndice, un breve comentario de aquéllas que presentan mayor relevancia.

En tal sentido, a efectos de facilitar su ubicación y análisis, su exposición ha sido organizada en títulos según la materia a que se refiere, en cada caso, la competencia que le ha sido asignada adicionalmente a la Sindicatura General de la Nación.

A este respecto, cabe agregar que la ampliación de competencias, operada a partir del dictado de las normas referidas, se sustenta en la necesidad de complementar, para los casos especialmente normados, los controles que se encuentran integrados a los circuitos de cada jurisdicción y entidad, de manera tal de aportarles mayores niveles de eficacia y por tanto, de confiabilidad, a partir del juicio técnico del órgano rector del control interno.

I.- Competencia en Materia de Contrataciones

Normativa:

Ley 25.551

Decretos N° 436/00, 687/02, 1295/02 y 1953/02.

Resolución N° 157/03 - SGN.

A - Doctrina

1. Régimen de Compra Trabajo Argentino

La Ley 25.551 -Régimen de Compras del Estado Nacional y concesionarios de Servicios Públicos- estableció que la Administración Pública nacional, sus dependencias, reparticiones y entidades autárquicas y descentralizadas, las empresas del Estado y las sociedades privadas prestadoras, licenciatarias, concesionarias y permisionarias de obras y de servicios públicos, en la contratación de provisiones y obras y servicios públicos y los respectivos subcontratantes directos otorgarán preferencia a la adquisición o locación de bienes de origen nacional, en los términos de lo dispuesto por dicha ley.

Asimismo, en su artículo 10, prevé que cuando se compruebe que en un contrato celebrado por sociedades privadas prestadoras, licenciatarias, concesionarios o permisionarias de obras y de servicios públicos o sus subcontratantes directos obligados por dicha ley, hayan violado sus disposiciones, el ministerio en cuya jurisdicción actúe la persona contratante deberá disponer que ningún otro contrato, concesión, permiso o licencia, le sea adjudicado por parte de la Administración Pública nacional, sus dependencias, reparticiones y entidades autárquicas y descentralizadas y las empresas del Estado por un lapso de tres (3) a diez (10) años según la gravedad del caso. El acto administrativo que aplique dicha sanción será comunicado a los registros nacionales y provinciales correspondientes.

87

El artículo 11 de esta disposición, indica que la Sindicatura General de la Nación y los entes reguladores serán los encargados del control del cumplimiento de ese régimen, debiendo proponer las sanciones previstas precedentemente.

A este respecto, si bien por Decreto N° 1600/02 se procedió a reglamentar el artículo 11 de la Ley 25.551, nada dispone respecto de la oportunidad del control ni de los procedimientos y canales a través de los cuales, SiGeN, eventualmente, debería proponer las penalidades previstas, así como tampoco de su graduación.

2. Decretos N° 1295/02 y 1953/02

Por Decreto N° 1295/02, posteriormente modificado por el Decreto N° 1953/02, se dispuso que, no obstante que la Ley 25.561 mantiene derogadas con efecto al 1

de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación de precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios, aun para los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes al momento del dictado de la norma, resulta necesario proceder al restablecimiento del equilibrio económico-financiero de los contratos de obra pública en ejecución, mediante la redeterminación los precios oportunamente convenidos, correspondientes a la parte faltante de ejecutar.

En el marco de ese procedimiento, con carácter previo a la suscripción del Acta de Redeterminación de Precios (instrumento en el que se plasman los precios redeterminados), el reglamento contempla la intervención de la SiGeN, la que deberá expedirse en un plazo de quince (15) días.

Conforme lo ha reglamentado la Resolución N° 157/02-SGN, esta intervención se limita a verificar la debida aplicación del procedimiento establecido en el citado Decreto y en sus normas complementarias, así como el cumplimiento de los extremos previstos para la suscripción de dicha Acta.

Asimismo, la Sindicatura interviene previamente en la aprobación del certificado definitivo final que se corresponda con la recepción provisional de las obras de cada contrato, a fin de efectuar la revisión de las redeterminaciones de precios, a partir del Acta de Redeterminación de Precios correspondiente, expresada al 30/06/2002.

88

El análisis de la SiGeN se circunscribe a verificar la debida aplicación del procedimiento establecido en el citado Decreto y en sus normas complementarias, así como el cumplimiento de los extremos previstos para la suscripción de dicha Acta, debiendo expedirse en un plazo de veinte (20) días.

La opinión que brinde la SiGeN en el ejercicio del presente cometido, tiene carácter no vinculante. Transcurridos los plazos otorgados para su intervención, su silencio se interpreta como conformidad.

Asimismo, cabe señalar que las intervenciones de SiGeN se efectúan en base a los antecedentes que hubieren servido de causa a cada Acta de Redeterminación sujeta a revisión. A tales efectos, el comitente de los contratos alcanzados por el régimen, debe proporcionar las respectivas actuaciones conteniendo, entre otros, los documentos que se enuncian en el Anexo adjunto a la Resolución N° 157/02-SGN.

Los controles efectuados en el marco de esta medida, no obstarán al desempeño de las atribuciones ordinarias, conferidas al órgano de control, por la Ley 24.156 y sus modificatorias.

3. Decreto N 687/02

Este decreto de necesidad y urgencia, autorizó al Ministerio de Desarrollo Social, mientras persista la emergencia pública en materia social declarada por la Ley 25.561, a contratar en forma directa la provisión de aquellos bienes y servicios necesarios para paliar las situaciones que, en dicho contexto, pudieran existir actualmente en el país o producirse en el futuro.

Con fundamento en la necesidad de dotar de mayor transparencia a la gestión del órgano autorizado, el decreto prevé la intervención de la SiGeN, en la etapa precontractual, sin perjuicio de las competencias ordinarias conferidas por la Ley 24.156.

Así lo establece el artículo 4 , poniendo a cargo del órgano rector del control interno, la fiscalización, previo al acto de adjudicación, del cumplimiento de los recaudos mencionados en los apartados a) a g) del artículo 2 .

Por otra parte, en el artículo 3 , prevé que, una vez transcurrido el plazo de emergencia pública, las contrataciones directas que por razones de urgencia deba efectuar ese Ministerio, estarán sujetas a la normativa vigente en la materia, no obstante lo cual, se le atribuye a SiGeN competencia para intervenir con carácter previo al acto de adjudicación.

La opinión que, en el ejercicio de las competencias asignadas por este decreto, brinde la Sindicatura General de la Nación, tiene carácter no vinculante.

89

Además del ejercicio de este derecho-deber corresponde al mencionado órgano de control interno suministrar el precio testigo, conforme las normas legales que regulan dicho procedimiento.

Se trata, pues, de un control previo o ex ante a la adjudicación que resulta obligatorio para la jurisdicción o entidad contratante, pero que no la vincula y del cual puede fundadamente apartarse.

En ese marco, en lo que atañe al precio adjudicado se ha dictado la Resolución N 166/02 SGN, que establece que, en aquellos supuestos en que el Ministerio deba efectuar adquisiciones a valores que superen el porcentual fijado como admisible por las normas que rigen el Sistema de Precios Testigo, luego de haber propulsado el mecanismo de mejora de precios previsto, dicho órgano ejecutor expresará, fundada y circunstanciadamente, las causas que originan tales apartamientos, con carácter previo al perfeccionamiento de cada contratación y, en cuyo caso, deberá remitir a la Sindicatura General de la Nación, los antecedentes de la contratación, en el plazo de 48 horas, a los fines del ejercicio oportuno de los controles previstos en la Ley 24.156.

El espíritu que anida en esta normativa ha sido, entonces, el de brindar mayor información a quien debe decidir en el excepcional marco emergencial positivizado en la Ley 25.561.

II.- Competencia de Control de las Contrataciones por Mecanismo de Precios Testigo

Normativa aplicable:

Decretos N° 558/96, 814/98, 436/00

Resoluciones N° 95/02 - SGN, 165/02-SGN y N° 515/00 SH

A - Doctrina

El Decreto N° 558/96 estableció la obligatoriedad de someter al control del sistema de Precios Testigos elaborado por SiGeN a las compras y contrataciones que realicen las jurisdicciones y entidades del Sector Público Nacional, conforme a las escalas fijadas por dicho organismo. Por su parte, el Decreto N° 814/98, autorizó a la SiGeN a percibir un arancel, para ser destinado a sufragar los gastos que ocasiona el sistema de precios testigo.

Con base en dichos reglamentos, la SiGeN dictó las Resoluciones N° 55/96 mediante la cual se establecieron los montos, la metodología y el procedimiento aplicable respecto de la forma de presentación de la documentación sometida a control y N° 96/98 que fijó los aranceles.

Ambas resoluciones han sido reemplazadas por la Resolución N° 165/02 SGN.

El Precio Testigo es un servicio que presta SiGeN -plasmado, como producto, en un informe-, a efectos que el requirente de aquél cuente con un parámetro, elemento o dato referencial más, al momento de decidir la adquisición, enajenación o contratación de bienes y servicios.

90

Lo contrario no sólo imposibilitaría optar por la oferta más conveniente -en la que por cierto el precio no es inexorablemente definitorio-, sino que también afectaría los límites elásticos de la discrecionalidad con que debe contar la autoridad con competencia para resolver dicha contratación.

Por ende, queda claro que tal informe le permitirá al requirente sumar un elemento de convicción más -de índole referencial- a los que ya dispone, al momento de cotejar precios, para la toma de la decisión.

Por su naturaleza y forma con que el Precio Testigo es brindado por SiGeN, el mismo constituye un servicio y, eventualmente, podría implicar disponer de un parámetro a tener en cuenta en una auditoría al examinar precio y calidad.

Pero es de destacar que, aun en este último caso, no sería razonable establecer, a priori, que toda compra que no se ajuste al Precio Testigo proporcionado por SiGeN deba, necesariamente, dar lugar, en todos los casos, a un hallazgo que constituya un fundamento sólido y suficiente como para formular una recomendación. En tal caso, sin embargo, deberá exigirse, cuanto menos, al responsable que el apartamiento del precio suministrado por SiGeN aparezca debidamente fundado.

En este sentido, el punto IV del Anexo I a la Resolución N° 165/02 SGN, aprobatoria del procedimiento previsto para la solicitud y suministro de precios testigos prevé que la oferta más conveniente, preseleccionada por el organismo solicitante, no debe superar en un cinco por ciento (5%) el precio testigo informado. Caso contrario, deberá propulsarse un mecanismo de solicitud formal de mejora de precios a los efectos de alinear la mejor oferta con los valores de mercado que se informan.

De no obtener la mejora de oferta buscada, deberán arbitrarse los procedimientos y los medios más convenientes a los efectos de no efectuar la contratación a valores que no se aparten de los vigentes en plaza.

En todos los casos se debe informar a la Sindicatura General de la Nación, dentro de los diez (10) días hábiles de notificada la orden de compra o el contrato respectivo, el valor de la oferta seleccionada como más conveniente, la realización del procedimiento de mejora, los resultados obtenidos, el importe final adjudicado y las razones que, en su caso, indujeron a la entidad contratante a apartarse de los montos informados.

El sistema de precios testigos, también fue previsto en la Resolución N° 515/00 SH, de la Secretaría de Hacienda, norma que contempla la competencia de la Sindicatura en esta materia, en términos similares a las antes mencionadas.

Posteriormente el Decreto N° 436/00, asignó funciones a la SiGeN para solicitar a los proveedores registrados en el Sistema de Información de Proveedores (SIPRO) la información que considere necesaria, a los efectos de la determinación de los precios testigo, la que debe ser suministrada en forma obligatoria por aquéllos, salvo que acrediten la compra del pliego para la convocatoria de que se trate (artículo 142).

91

El incumplimiento por parte de los funcionarios a la obligación de remitir a la Oficina Nacional de Contrataciones la información exigida por el Decreto en varios artículos, determina la aplicación del régimen disciplinario establecido en el Capítulo VII, de la Ley N° 25.164 y de las sanciones previstas en la Resolución N° 65/95 SGN (artículo 143)

A su vez, la inobservancia de la obligación de suministrar información a la Sindicatura, a los efectos de determinar el Precio Testigo dará lugar a las sanciones de suspensión e inhabilitación, las cuales serán aplicadas por la Oficina Nacional de Contrataciones (artículo 144).

Por último, cabe hacer mención a lo dispuesto en la Resolución N° 95/02 SGN, mediante la cual se han declarado de carácter reservado los antecedentes respaldatorios que sustenten los valores y conclusiones correspondientes a cada informe de Precio Testigo confeccionado, con fundamento en la necesidad de preservar de indebidas divulgaciones de la metodología y antecedentes de elaboración, en pos de garantizar la privacidad de los datos relevados, así como asegurar la continuidad de las fuentes proveedoras de información.

III.- Competencia de Control de la Consolidación de Pasivos Públicos

Normas aplicables:

Leyes 23.982, 24.156 y 25.344

Decretos N 2140/91, 253/93, 1116/00, 2460/02, 925/96, 197/97, 1318/98 y 510/99.

Resoluciones N 200/02-SGN y 23/00 - SGN

A - Doctrina

a. Con relación a la consolidación del pasivo público en general

El control que ejerce en este caso la SiGeN puede ser calificado de «previo», al pago, pero posterior al reconocimiento administrativo o judicial. La intervención del órgano de control constituye una instancia inexcusable en el trámite de los Formularios de los Requerimientos de Pago.

La competencia, en esta materia, fue atribuida originariamente al Tribunal de Cuentas de la Nación y a la Sindicatura General de Empresas Públicas (SiGeP), por el artículo 5 de la Ley 23.982, que consolidó en el Estado Nacional las obligaciones de pagar sumas de dinero devengadas hasta el 1 de abril de 1991. Dicha norma exigió a los titulares de los derechos definitivamente reconocidos «...la presentación de la liquidación judicial aprobada y firme de sus acreencias, o la liquidación administrativa definitiva que cuente con la previa conformidad del Tribunal de Cuentas de la Nación, la Sindicatura General de Empresas Públicas o los organismos de control interno correspondientes...»

El Decreto N 2140/01, reglamentario de dicho régimen estableció en su artículo 12 que la competencia de tales organismos, incluidos los de control interno, debía ser la que «...hubiera correspondido por las normas aplicables si el crédito no se hubiera consolidado».

Posteriormente, la Ley de Emergencia Económica 25.344, consolidó, con los alcances y en la forma dispuesta en la Ley 23.982, las obligaciones vencidas o de causa o título posterior al 31 de marzo de 1991 y anterior al 1 de enero de 2000, y las obligaciones previsionales originadas en el régimen general, vencidas o de causa o título posterior al 31 de agosto de 1992 y anterior al 1 de enero de 2000, que consistan en el pago de sumas de dinero, o que se resuelvan en el pago de sumas de dinero, y que se correspondan con cualquiera de los casos de deuda consolidada previstos en el artículo 1 y se trate de obligaciones de los entes incluidos en el artículo 2, ambos de la Ley 23.982. La fecha de consolidación para ambos tipos de obligaciones será el 31 de diciembre de 1999.

El Decreto N 1116/00 reglamentario de la Ley citada en último término previó inicialmente, en su Anexo IV, artículo 16, la intervención de la SiGeN y la circunscribió,

en sus alcances «...al control de la liquidación de la deuda», extendiéndose tal modalidad, incluso, a las acreencias alcanzadas por la Ley 23.982. Ello sin perjuicio de las funciones que el Título VI de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, la Ley 24.156 le otorga al organismo.

De este modo, la citada norma modificó el alcance del control de SiGeN aplicable hasta ese momento en materia de obligaciones consolidadas, toda vez que lo acotó al control de las liquidaciones.

Posteriormente, el Decreto N 2460/02 distingue aquellos casos en los cuales la solicitud de cancelación de una deuda que se consolida sustenta su causa en un reconocimiento en sede judicial, de aquellos otros en los que el reconocimiento se ha perfeccionado en sede administrativa.

En los supuestos en que el crédito proviene de un pronunciamiento judicial, firme y consentido, es éste el que se encuentra alcanzado por el principio de la cosa juzgada que le confiere inmutabilidad formal y material, más no las liquidaciones que son su consecuencia, las que no pueden, por lo tanto, dar sustento a la aprobación de pagos por parte del Estado nacional, cuando los cálculos contengan omisiones o errores que, por su entidad, las priven de causa. Por ello, la intervención de la SiGeN en tales supuestos, debe circunscribirse al control de esas liquidaciones.

En los casos en los cuales la solicitud de cancelación de la deuda que se consolida tiene su causa en un reconocimiento en sede administrativa, el control debe ser, en cambio, amplio, alcance que encuentra sustento en la condición de órgano rector del control interno del Poder Ejecutivo Nacional de que se halla investida la SiGeN.

93

La modificación en análisis también determina que en ninguno de ambos casos los reparos efectuados por la SiGeN, de no ser compartidos por el organismo deudor, configuran un obstáculo para la efectivización del pago, el que puede ser autorizado bajo la exclusiva responsabilidad de este último.

Por Resolución N 200/02 - SGN se aprobó el procedimiento a seguir por los funcionarios pertenecientes a la SiGeN y a las jurisdicciones, entidades, empresas o sociedades deudoras, derogándose su precedente N 10/93-SGN, modificada por su similar N 82/00-SGN.

b. Con relación a la consolidación del pasivo del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.

Por Decreto N 925/96, se dispuso la realización del relevamiento y control de las deudas y créditos que el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados mantenía con las personas físicas y jurídicas del sector público y privado al 1/8/96, previendo a tal efecto un procedimiento de verificación de créditos por parte de quienes pretendieran la cancelación de su acreencias, debiendo acreditar fehacientemente el derecho reclamado.

En su artículo 11, se facultaba al Interventor Normalizador del Instituto a contratar a terceros para realizar las tareas de auditoría con el objeto de verificar la correspondencia de lo reclamado con los antecedentes documentales y registrales obrantes en el Instituto, encomendando a la Sindicatura General de la Nación su supervisión.

Luego, por Decreto N° 197/97, se dispuso el cese, a partir del día 12 de marzo de 1997, de la intervención del Instituto, y el restablecimiento de los órganos de administración y control, según las disposiciones de la Ley 19.032 y sus modificatorias, con el fin de proceder a la normalización institucional, a la vez que extendió hasta el 31 de marzo de 1997 el plazo previsto para la recepción de los reclamos de cancelación de deuda por parte de los acreedores (art. 27).

A este nuevo respecto, se prevé que los créditos y las deudas, excepto las citadas en el artículo 8 (deudas pendientes de pago al 31 de diciembre de 1996), que el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados mantenga a la fecha de normalización, que se encuentren impagas al 31 de diciembre de 1997, se transfieran a la Tesorería General de la Nación, la que tendrá a su cargo la cancelación de los pasivos emergentes de dicha transferencia, excluidas las deudas en gestión judicial., los que deberían ser previamente ser reconocidos por el Instituto y auditados por la Sindicatura General de la Nación (art. 11), para lo cual este Órgano de Control contaba con un plazo máximo de 45 días para certificar la deuda transferida (art. 13).

Nótese la modificación de la competencia originalmente conferida a SiGeN por Decreto N° 925/96, donde su función se limitaba a la supervisión de las labores desarrolladas por quienes tuvieran a su cargo la realización de las tareas de auditoría sobre las insinuaciones recibidas. En este caso, y toda vez que el Tesoro Nacional asumía las deudas oportunamente contraídas por el Instituto, se encomendó a SiGeN su certificación.

94

Posteriormente, por Decreto N° 1318/98, donde se prevé la emisión de bonos de consolidación para la cancelación de las obligaciones que nos ocupan, en su artículo 4 expresamente se indica que la Sindicatura General de la Nación deberá certificar la legitimidad de la deuda contenida en Formularios de Requerimiento de Pago previstos en la norma.

He aquí una nueva ampliación de los alcances de la función de control asignada a SiGeN sobre este particular, donde además de verificar que la deuda insinuada se correspondiera con los registros y documentación obrantes en el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, debe expedirse sobre su legitimidad. Es decir, que a los controles a realizar, debieron incorporarse las comprobaciones necesarias a los fines de determinar que la acreencia pretendida encuentra su origen en una contraprestación de comprobable existencia, haya sido ésta en bienes o servicios.

Finalmente, por el artículo 1 del Decreto N° 510/99, se introdujo una modificación al artículo 4 de su similar 1318/98, estableciendo que los Formularios de

Requerimiento de Pago correspondientes a los acreedores cuyo crédito total reconocido por el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados sea menor a los PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000.) serían sometidos a un control por muestreo por parte de la SiGeN, la que procederá a suscribir tales formularios detallando el tipo de intervención realizada.

Asimismo, por el artículo 4 del Decreto N 510/99, se instituyó, para los casos en que existiere diferencia entre la deuda reclamada y la que reconociere el Instituto, previa certificación de la SiGeN, un proceso de conciliación obligatoria respecto de la porción controvertida, considerando, con su resolución, agotada la instancia administrativa.

Dicha norma facultó a la Sindicatura General de la Nación a dictar las normas a que debía ajustarse dicho proceso, facultad de la que se derivó el dictado de la Resolución N 23/00 SGN, aprobatoria del procedimiento a que debe ajustarse la conciliación obligatoria entre el INSSJP y sus acreedores comprendidos en los decretos objeto de comentario en este acápite.

Por último, el artículo 91 de la Ley 25.725 si dispuso la consolidación en el Estado Nacional, en los términos y con los alcances de la Ley 23.982, del Capítulo V de la Ley 25.344 y normas reglamentarias y complementarias, las obligaciones de causa o título anterior al 30 de junio de 2002, que el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados mantenga con personas físicas y jurídicas del Sector Público o Privado, que consistan en el pago de una suma de dinero, o que se resuelvan con el pago de una suma de dinero, en cualquiera de los siguientes casos:

- a) Cuando medie o hubiese mediado controversia reclamada judicial o administrativamente conforme a las leyes vigentes acerca de los hechos o derechos aplicables.
- b) Las erogaciones que correspondan a deudas corrientes y no corrientes derivadas del cumplimiento del objetivo de su creación previsto en la Ley 19.032 y sus modificatorias.
- c) Las obligaciones que correspondan a deudas corrientes y no corrientes derivadas de su actividad institucional, en su carácter de empleador o como contratante de servicios en general, incluida la locación de cosas y de obras y/o adquirente de cualquier tipo de bienes por parte del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.
- d) Las obligaciones accesorias a una obligación consolidada.

IV.- Competencia en Materia de Control Patrimonial

Normativa aplicable:

Decretos N 1154/97, 467/99 - Resoluciones N 78/99- SGN y 192/02 SGN

Normas concordantes y complementarias:

Ley 24.156, artículos 130 y 131

A- Doctrina

El demérito o disminución monetaria o patrimonial que el erario público pueda sufrir como resultado del accionar de las personas físicas se traduce en el concepto de perjuicio fiscal.

En el sistema de la derogada Ley de Contabilidad, para que tal perjuicio apareciera y configurase responsabilidad patrimonial imputable al empleado público debía sumarse al daño causado, la culpa o negligencia de éste. En el sistema de la Ley 24.156, el artículo 130 prevé que toda persona física que se desempeñe en las jurisdicciones o entidades sujetas a la competencia de la Auditoría General de la Nación, responderá de los daños económicos que por su dolo, culpa o negligencia en el ejercicio de sus funciones sufran los entes mencionados, siempre que no se hallare sujeta a regímenes especiales de responsabilidad patrimonial. Se mantiene, pues, el principio general de «responsabilidad patrimonial», aunque no se lo limita a los agentes que perciben un estipendio, sino que se lo extiende a toda persona física bastando que desempeñe tareas en el ámbito de fiscalización del órgano de control externo. Por otra parte, si bien se conserva el factor subjetivo como atributivo de responsabilidad, se agrega el dolo, a la culpa y negligencia previstas en el régimen anterior.

96

En cuanto a la prescripción, el artículo 131 efectúa una remisión a los plazos del Código Civil contados desde el hecho generador del daño, o de producido éste si es posterior.

Al respecto, la Procuración del Tesoro interpretó que la responsabilidad de los funcionarios públicos derivada de actos realizados en ejercicio o con ocasión de sus funciones poseía índole contractual y que la remisión efectuada lo era al plazo de prescripción decenal previsto en el artículo 4023 del Código Civil (P.T.N., Dictámenes, 207:293, 220:147) .

Merece destacarse que el Decreto N 467/99, aprobatorio del Reglamento de Investigaciones Administrativas, aplicable al personal comprendido en el Régimen Jurídico Básico de la Función Pública, al docente comprendido en estatutos especiales, así como a todo aquel que carezca de un régimen especial en materia de investigaciones, ha puesto a cargo de SiGeN, fundamentalmente, el control de la actividad de los funcionarios con competencia para intervenir en la determinación de la responsabilidad patrimonial y en el consecuente resarcimiento de los daños hacendales irrogados.

La SiGeN, no «deslinda» responsabilidades pues ello es propio del procedimiento sumarial y de la decisión de las máximas autoridades de los organismos sujetos a su control. No obstante, el rol que le cabe a SiGeN es esencial en lo que hace a la determinación de perjuicio fiscal y al seguimiento que le corresponde sobre todas las actuaciones sumariales iniciadas de las cuales surja un daño económico causado al Estado.

En ese orden, el Decreto N° 467/99 ha valorado en sus «Considerandos» que la Ley 24.156, al disponer la creación de la SiGeN, le otorga competencias referidas al control interno sobre los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión de las jurisdicciones y entidades del Poder Ejecutivo Nacional, configurándose el marco legal adecuado para la consideración del perjuicio fiscal ocasionado por los agentes públicos, lo que torna conveniente establecer la oportunidad de su intervención en los sumarios administrativos.

En este contexto normativo, la participación de la SiGeN está prevista en distintos artículos del reglamento.

Así, el art. 108, en su inciso e), al referirse al informe del instructor, posterior a la clausura de la etapa de investigación, establece entre otros aspectos que el mismo debe contener «la opinión y mención de aquellos elementos que puedan configurar la existencia de un presunto perjuicio fiscal para la ulterior elevación a la Sindicatura General de la Nación, cuando corresponda».

El artículo 109, por su parte, señala que cuando corresponda, dentro de los 3 días de producido el informe del instructor, «...deberán girarse las actuaciones sumariales o sus copias certificadas a la Sindicatura General de la Nación a los fines de la consideración del perjuicio fiscal y, en su caso, la calificación como de relevante significación económica». En el caso de que la Fiscalía Nacional de Investigaciones Administrativas haya asumido el rol de parte acusadora, se le correrá vista de ambos informes en el plazo de 3 días. Cabe señalar que, esta intervención, a diferencia de lo que ocurre con la Fiscalía, no convierte a la SiGeN en parte del trámite.

97

En los casos en que medie dicha calificación por SiGeN, así como cuando se trate de funcionarios de jerarquía superior o la investigación revista significativa trascendencia institucional, el art. 118 prevé como etapa procedimental la celebración de audiencia pública en la cual el instructor habrá de presentar los informes previstos en los arts. 108 (aludido precedentemente), 115 (que se refiere al análisis de la prueba ofrecida por el sumariado y, en su caso, por la Fiscalía Nacional de Investigaciones Administrativas) y 116 (que se refiere al alegato de ésta sobre el mérito de la prueba y el informe aludido, con la participación de SiGeN y de la Fiscalía, de corresponder).

La Resolución N° 78/99-SGN reglamentó el ejercicio de las funciones otorgadas a la Sindicatura General de la Nación por el Reglamento de Investigaciones Administrativas aprobado por Decreto N° 467/99, respecto de la consideración del perjuicio fiscal y su calificación como de relevante significación económica, en los sumarios administrativos disciplinarios.

Las principales acciones que prevé son: a) La emisión de una opinión técnica y objetiva sobre el daño sufrido por el erario público, libre de toda consideración relacionada con la responsabilidad de los imputados o la oportunidad y forma de reintegro, en su caso, o con lo actuado en el sumario; b) La elevación del expediente, o copia certificada del mismo, en la oportunidad fijada por el artículo 108 de la Coordinación o Comisión Fiscalizadora, con un listado analítico en el que constan el número de expediente, los datos de identidad de los sumariados, la reseña de la documentación de respaldo que permitió declarar la existencia del presunto perjuicio fiscal y la opinión sobre la existencia de un eventual daño económico y la mención de los elementos que puedan configurarlo; c) Un control de tipo legal .que versa sobre el encuadre jurídico del caso- y contable -que da cuenta de los métodos y parámetros aplicados para el pronunciamiento sobre el daño fiscal, tomando en cuenta distintas pautas según las causales más frecuentes de daños al erario público-; d) La calificación como de relevante significación económica, cuando el monto superare el uno por mil de la asignación presupuestaria vigente en la jurisdicción u organismo involucrados, siempre y cuando no fuera inferior a los treinta mil pesos; e) La instrucción, cuando corresponda, por parte de SiGeN a la jurisdicción u organismo de registrar contablemente el quebranto; f) La actuación de un Comité de Perjuicio Fiscal que toma intervención una vez elevado el informe de la unidad organizacional destacada ante la jurisdicción o empresa correspondiente, con funciones de registración y unificación de criterios.

Por otra parte, no es posible soslayar, en este apretado análisis, las disposiciones del Decreto N 1154/97, que reguló la determinación de la responsabilidad patrimonial de los funcionarios públicos, y la intervención que en ella le cabe a la Sindicatura General de la Nación.

En él se estableció que, determinada la responsabilidad y el monto del perjuicio, el jefe del servicio jurídico respectivo intimará en forma fehaciente al responsable al pago de la deuda. En caso de desconocerse su paradero, se efectuarán consultas a los organismos públicos pertinentes para su localización. Si esta acción fracasara, se promoverá la acción judicial correspondiente, salvo que la máxima autoridad con competencia para decidir lo estime inconveniente por resultar antieconómico, previo dictamen fundado del respectivo servicio jurídico y teniendo en cuenta las pautas que al efecto estableció la Resolución N 192/02-SGN.

Esta norma fijó como pauta de antieconomicidad, el recupero de las sumas inferiores al equivalente del 50% de la asignación mensual básica de la remuneración correspondiente a los agentes Nivel «A» del Escalafón correspondiente al Sistema Nacional de la Profesión Administrativa, aprobado por Decreto N 993/91, y sus modificatorios. o el que lo reemplazare en el futuro, o bien de aquel monto mayor respecto del cual se demuestre fundada, precisa y concretamente que la relación costo-beneficio resulte negativa.

Cabe destacar que el resarcimiento debe perseguir tanto el perjuicio debidamente valorizado, como el interés pertinente por el lapso transcurrido desde que se verificó el daño hasta su cobro. De concederse facilidades de pago, deberá computarse también el interés por la financiación.

V.- Competencia en Materia de Responsabilidad de los Funcionarios Públicos.

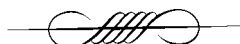
Normas aplicables:

Ley 24.447, artículo 30 y Resolución N 65/95-SGN

A - Doctrina

La Ley 24.447, aprobatoria del Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 1995, estableció en su artículo 30 una potestad sancionadora a favor de la Sindicatura General de la Nación al autorizarla a apercibir y aplicar multas a los funcionarios administrativamente responsables de las jurisdicciones y a los titulares de las entidades sujetas a su control, por un monto de un tercio (1/3) hasta diez (10) veces su remuneración, cuando en el ejercicio de su competencia verifique transgresiones a normas legales o reglamentarias vinculadas al régimen de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

Mediante la Resolución 65/95 SGN (B.O. 13-7-95), la SiGeN reglamentó la potestad sancionatoria que le atribuyera el referido artículo de la Ley 24.447, plasmando un procedimiento especial para el ejercicio de esa atribución.



Ciudad de Buenos Aires
Abril de 2003

Diagramación y Diseño
Sindicatura General de la Nación