

# EL CONTROL INTERNO EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN EL ÁMBITO NACIONAL. UNIDADES DE AUDITORÍA INTERNA

POR EDUARDO MERTEHIKIAN

*Es abogado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires y se ha especializado en Derecho administrativo.*

*En su actividad académica, se destaca por ser director de la Revista Argentina de la Administración Pública; profesor de la maestría en Administración, Derecho y Economía de los servicios públicos en las Universidades de París; Carlos III, Madrid; Universidad del Salvador; Escuela de posgrado Ciudad Argentina; profesor protitular de Derecho administrativo (UCA); profesor titular de Derecho administrativo profundizado en la Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales; profesor titular en la maestría en Abogacía del Estado en la Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado de la Procuración del Tesoro de la Nación; profesor titular en la carrera en Derecho administrativo económico de la Universidad Católica Argentina Santa María de los Buenos Aires; ex profesor adjunto interino de Derecho administrativo de la Universidad de Buenos Aires y ex profesor adjunto de Derecho administrativo de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Salvador.*

*En cuanto a su labor profesional pública fue secretario legal y técnico de la Auditoría General de la Nación, primer vocal del Directorio del Organismo Regulador del Sistema Nacional de Aeropuertos, vicepresidente de la Sindicatura General de Empresas Públicas de la Nación y director nacional de Concesiones del ex Ministerio de Obras y Servicios públicos.*

*Ha escrito una importante cantidad de artículos jurídicos publicados en revistas especializadas y es autor de cuatro libros.*

*Actualmente, es asesor externo del gobierno de la provincia de Córdoba para el proceso de reforma del Estado provincial.*

Antes que nada, quiero agradecer a la Universidad Austral esta invitación, en particular al doctor Julio Comadira que me da la posibilidad de compartir este panel con los doctores Pérez Colman y Guzmán.

En estas épocas, no es fácil hablar del sistema de control interno de la Administración Pública en el ámbito nacional y la verdad es que a uno le queda poco que agregar cuando se dice desde todas las esferas, sobre todo de las máximas, que la seguridad jurídica no existe en la Argentina. Si lo dice cualquier habitante, no pasa de ser como una anécdota; si, en cambio, lo dice el Presidente de la Nación Argentina, es más que preocupante. Atrapado en el corral, agobiado por lo que uno ve, por lo que uno padece —afortunadamente me toca ir poco a Tribunales—, viendo que hay disposiciones del Congreso que imponen requisitos que el Banco Central no puede cumplir porque no está en condiciones; luego de padecer largas filas con el propósito de que algún derecho se materialice. Ayer oía decir al doctor Morello que la senectud se ha cristalizado en los 75 años de edad porque eso es lo que dice la Ley N° 25.587, razón por la cual hablar hoy en este evento del sistema de control interno y, en particular, dentro del sistema de control interno de las Unidades de Auditoría Interna, no me va a resultar tarea fácil y mucho menos amena.

La verdad es que el sistema está estructurado a partir de la conocida Ley de Administración Financiera N° 24.156, que inauguró en el régimen nacional un sistema absolu-

tamente novedoso —seguramente, ustedes escucharon a la doctora Marta Zilli de Miranda hablar de la Sindicatura General de la Nación—, y digo que es novedoso porque —esto lo va a poder confirmar el doctor Pérez Colman quien, durante muchos años, entre numerosas labores académicas y doctrinarias, muchos de nosotros hemos podido leer año tras año la Ley de Contabilidad comentada que la Revista *RAP* publicaba— deja sin efecto un órgano de control externo o rector que durante muchísimos años rigió en nuestro país —sobre el cual no me voy a involucrar en este caso porque no viene a los efectos de esta charla—, que era el Tribunal de Cuentas de la Nación que aún subsiste como órgano de control externo y muchas veces como órgano de la Constitución, en varias jurisdicciones provinciales.

Lo cierto es que la Ley de Administración Financiera N° 24.156 establece —como las buenas prácticas indican— un doble sistema de control: uno de control interno (esto de *interno* básicamente proviene del hecho de que está dentro de la misma estructura de la Administración Pública controlada) y un órgano de control externo como es la Auditoría General de la Nación, que pocos años después de sancionada la Ley N° 24.156 —exactamente en el año 1994— la reforma de la Constitución incorpora al texto constitucional, y le da jerarquía a ese órgano de asistencia técnica del Congreso instituido funcionalmente dentro del Poder Legislativo.

Pero el sistema de control interno está básicamente estructurado en la ley sobre la base de dos protagonistas. Uno de éstos es la entidad rectora que tiene naturaleza autárquica y que está organizada como tal con personería jurídica propia, como la Sindicatura General de la Nación, que depende directamente en forma funcional y jerárquica del presidente de la Nación Argentina, responsable político de la Administración Pública del país.

Este órgano es interno de la Administración, pero ejerce un control de supervisión, de normativa, de coordinación de estos otros protagonistas que como órganos administrativos están insertados en las estructuras de cada una de las entidades de ese complejo orgánico que se llama Administración Pública Nacional, tanto en su faz centralizada como en la descentralizada. La ley dice por allí que el sistema de control interno está de este modo integrado por la Sindicatura General de la Nación, Artículo 102, y por las Unidades de Auditoría Interna que funcionan en cada una de las jurisdicciones de las que habla la propia ley. Hay por allí perdido un decreto, el N° 971 del año 1993, que dice cuáles son los criterios de selección de los auditores internos, cuál es la ubicación jerárquica y básicamente remunerativa y funcional de estos sujetos que se dan en llamar auditores internos y establece que la Sindicatura General de la Nación como órgano rector de coordinación y supervisión de todo ese complejo orgánico tiene que hacer funcionar las Unidades de Auditoría coordinadamente y fijar por resolución interna —ahora vamos a ver cuáles son los perfiles que deben completar los auditores internos— sus funciones, aprobar sus manuales de auditoría, sus planes de auditoría anual y, esencialmente, controlarlas.

Aquí se presenta uno de los problemas y probablemente también una de las fuentes de críticas más acérrimas que esta ley ha recibido y es que estas Unidades de Auditoría Interna dependen jerárquicamente de la autoridad que en definitiva controlan, pero están actuando coordinadamente y bajo la supervisión de un órgano rector dentro del sistema de control interno como es la Sindicatura General de la Nación que, con relación a ese complejo orgánico que son las entidades, en realidad, es una organiza-

ción externa, pero que realiza el llamado *control interno*. Debe admitirse que se plantea como una complicación que la ley coloque a las Unidades de Auditoría Interna bajo la dependencia jerárquica de la organización que controlan, pero la ley establece, además, con todas las letras “La Auditoría Interna es un servicio a toda la organización”. ¿Qué querrá decir esto? Una de las cosas que me parecen claras es que ese servicio se desarrolla de una manera tal que —la verdad— esa Unidad de Auditoría Interna participa de la gestión pública que ese órgano de la Administración tiene, porque no es un marciano que viene y dice “Esto está mal; aquello está peor; esto, más o menos; aquella norma está incorrecta; aquella otra no obedece a parámetros aceptables del punto de vista de la Auditoría, de gestión, de legalidad o de carácter contable” y se va. No, forma parte de esa estructura que es una estructura de la administración activa, que es administración de prestación por definición y que, al mismo tiempo, es el elemento que permite sostener aquello de que cómo va a controlar a aquel de quien depende jerárquicamente. ¿Qué autoridad puede tener alguien que se encuentra subordinado a la estructura de la que forma parte? ¿qué independencia de criterio puede tener para decir “Mire, me parece que este manual de procedimiento hay que corregirlo”, o “esta norma de contratación debe ser de tal o cual otro modo”, o “realmente, la gerencia tal está desviando los objetivos trazados en el plan”, o “la herramienta de la auditoría de legalidad está indicando tal y cual otro desvío”? La verdad es que constituye un aspecto complicado; no es sencillo defender esta estructura, pero la ley pretende, sin embargo —y seguramente el doctor Pérez Colman tendrá mucho para decir de esto—, resolver ese problema, que está en la misma concepción, dotándola de independencia de criterio técnico. En primer lugar, dice: “Su actividad tiene que estar separada del resto de la organización; es decir, no deben mezclarse las áreas operacionales con las áreas de control”. ¿Qué está pretendiendo la ley? Pretende que dentro de la propia estructura del órgano controlado haya una separación que genere un ámbito de asepsia respecto de las actividades de prestación o de carácter consultivo —como puede ser el servicio jurídico, por ejemplo— de aquellas que son básicamente actividad de control. Indudablemente que, dentro de esa trilogía que estas Jornadas proponen, estamos siempre hablando de control de carácter administrativo, aunque abarcador de todos los aspectos: de legalidad, de gestión, de contabilidad, bajo los criterios de la economía, la eficiencia y la eficacia; algo que yo de alguna manera he denominado *control de legitimidad* y que el doctor Comadira aquí presente ha dado en llamar *control de juridicidad*, por aquello de decir que la legalidad formal es un requisito esencial, pero no el único. La decisión además de ser legal tiene que ser oportuna, conveniente, meritoria; de manera que es más dable hablar de un control de legitimidad o de juridicidad como conceptos sinónimos del control de carácter integral que las Unidades de Auditoría Interna deben desarrollar.

¿Cómo superar esto que puede parecer una mácula inicial en la concepción de esta ley? Lo primero que hace la norma es decir “las actividades de la Auditoría Interna deben estar separadas del resto de la organización y no mezclarse”; lo segundo que sostiene la ley es: “es cierto, dependen jerárquicamente de la autoridad superior de la organización, pero esa autoridad superior de esa organización es la responsable de mantener un adecuado sistema de control interno”; en tercer lugar, entiendo que es un principio rector de todo el sistema legal, que dice —esto, en verdad, es más una inferencia de la ley— cuanto más alto esté en la escala jerárquica, mayor será su

responsabilidad por la existencia de ese ambiente de control que la ley pretende y además establece que los contenidos de su trabajo, los perfiles profesionales y, sobre todo y en particular, su labor, estarán determinados por el órgano rector del sistema de control interno. Ese órgano rector del sistema que se llama Sindicatura General de la Nación y que es absolutamente ajeno al órgano controlador y que, en definitiva, es el auditor que tiene el presidente para toda la organización administrativa que de él depende, le fija los contenidos del trabajo, pues debe aprobar los planes anuales de Auditoría; debe fijar los objetivos de los planes de auditoría anual y, además, regular o determinar los manuales de procedimiento y la estructura organizativa de esa entidad. Pero la ley establece, también, la reglamentación tanto emanada del Poder Ejecutivo como la propia normativa de la Sindicatura General que como órgano rector la practica, que para designar al auditor debe obtenerse una no objeción a la Sindicatura General de la Nación. Es cierto, la autoridad superior lo designa pero, además de tener que contar con determinados perfiles (como mínimo título universitario, tener cinco años de contenido en la carrera, que ese contenido de carrera universitaria responda básicamente a los postulados que la ley pretende y, en particular, a los vinculados al sistema de control interno), además, debe contar con una no objeción formal de la Sindicatura General de la Nación, es decir, no se puede designar al auditor interno si no hay expresa conformidad de la SIGEN; asimismo, la remoción debe ser también comunicada a ella. En suma, si bien la dependencia es jerárquica del órgano que controla, el contenido de su actividad es determinado por el órgano rector que, en definitiva, también controla a ambos.

Ahora, en apariencia —al menos— sigue existiendo el mismo problema: depende jerárquicamente del órgano que controla, aunque la dependencia funcional es de otro órgano estatal. La ley pretende solucionar el problema especificando que la auditoría es un *servicio a toda la organización*. Es cierto que la expresión *auditoría interna* da la suerte de sensación de que, en realidad, se trata de un control posterior, porque la auditoría es esencialmente una herramienta de control posterior. El control que ella desarrolla es tanto de carácter previo como posterior. Y, si bien es cierto que desde su denominación puede resultar equívoca la característica de la labor, la ley no deja ninguna duda y dice que la UAI —Unidad de Auditoría Interna— debe introducir como herramientas de control el control previo, el posterior y la intervención en los manuales de procedimiento que esa entidad sujeta a su control —de la que él forma parte— utilicen en el desarrollo de su gestión. ¿Qué está queriendo decir? Algún autor no ha coincidido conmigo, pero creo que en realidad el sistema de control interno, desarrollado a través de los procedimientos, de alguna manera y para darle alguna concreción a esta reforma, es la inclusión en el elemento procedimiento de toda decisión administrativa de la necesaria participación de la Unidad de Auditoría Interna dentro del proceso de formación de la voluntad administrativa. La ley está exigiendo la configuración de un ambiente de control que todo este sistema pretende crear a través de los sistemas de información, básicamente la información contable, la legal y, esencialmente, de la estructuración de unos órganos especialmente concebidos para darle cauce. Pero el pretende que toda la labor de la Auditoría empiece y de allí lo de control previo que no debe ser confundido con el sistema de la intervención previa que en nuestro sistema anterior estaba a cargo del Tribunal de Cuentas y que, en realidad, afectaba la eficacia del acto pero no el proceso de formación. Lo cierto es que este control previo —que insisto, no debe ser confundido con el

sistema de intervención previa—, en rigor, está orientado para realizarse a través de los manuales de procedimiento que esa unidad de la administración activa debe utilizar en su gestión cotidiana, en el logro de los objetivos trazados. Ahora, de alguna manera se ha incorporado dentro del elemento procedimiento del acto —si ustedes atienden al Artículo 7°, inc. d), de la Ley de Procedimiento Administrativo— cumplir con los objetivos que resulten explícitos o implícitos del ordenamiento jurídico. La norma parece que está pretendiendo que, en los manuales de procedimiento de formación de toda decisión de la Administración sujeta a control, la Unidad de Auditoría Interna haya —valga la redundancia— intervenido con carácter previo en el proceso de formación de esas normas que regulan el modo de actuación de esa organización de que se trate. De manera que por vía indirecta —ya veremos en un instante si también puede ser por vía directa—, a través de la intervención de la Unidad de Auditoría Interna que opina y debe participar activamente del proceso de formación de las normas de procedimiento que regulan el proceso de formación de las decisiones de esa entidad, está incorporado en el elemento procedimiento de un modo indirecto. En el elemento procedimiento del acto administrativo que puede ser, además, trasladable al proceso de formación de las disposiciones de carácter reglamentario. En segundo lugar, lo que la ley no prohíbe —tal vez no se coincida con esto y probablemente ello suceda por el equívoco que puede provocar la misma denominación *Unidad de Auditoría Interna*— es que la autoridad superior de esa organización de la que se trate le solicite a la Unidad de Auditoría Interna que ejerza determinado control de intervención previa a la formación de la decisión de que se trate. Es decir, dado que la ley no lo prohíbe, no está en contradicción con ella, sino que, por el contrario, si la autoridad superior de esa organización es la responsable de tener un sistema adecuado de control interno, nada impediría —también por aquello del principio de que todo lo que no está prohibido está permitido, dentro de los postulados de la permisividad implícita que tiene toda organización administrativa— que uno pudiera decir que no es contradictorio con la ley que la Unidad de Auditoría Interna —en ciertos y determinados actos— intervenga con carácter previo a que se complete el procedimiento de formación de la decisión y, por lo tanto, adquiera validez, llámese acto o reglamento. Esto ha provocado, incluso, algún encontronazo —hace poco tiempo— entre la Procuración del Tesoro de la Nación y la Sindicatura General de la Nación —ambos organismos en sus anteriores composiciones— a raíz del proyecto de decreto que, en ejercicio de facultades delegadas, pretendía disolver el Tribunal de Tasaciones de la Nación. La Procuración dijo que la Sindicatura General no debía intervenir, y la Sindicatura General reivindicó su carácter de auditor del presidente y de interventor previo no sólo en disposiciones de carácter unilateral, como podrían ser los actos, sino también en los de carácter reglamentario, y, finalmente, el Tribunal de Tasaciones no se disolvió.

Pero esto motivó, de alguna manera, una discusión de carácter técnico entre quien era en ese momento procurador del Tesoro, el doctor Marcer, que negó competencia a la SIGEN para intervenir en el proceso de formación de ese decreto —delegado, por cierto— y el entonces síndico general de la Nación, Rafael Bielsa, hecho que, incluso, tomó estado público. Trasladado a la Unidad de Auditoría Interna, el ejemplo sería idéntico. ¿Por qué no podría el Presidente de la Nación Argentina requerirle, con carácter previo, al Síndico General de la Nación —ya bastante trabajo tiene el doctor Comadira, no es que le quiera crear más— que intervenga con carácter previo en

determinados actos con anterioridad —valga la redundancia— a su emisión o formación? De hecho, hay una suerte de control de intervención previa —que, por cierto, no es la intervención previa del Tribunal de Cuentas— en todo lo relativo al proceso de privatizaciones y concesiones, y esta es una competencia que se le asigna por vía de la reglamentación de la Ley de Administración Financiera y lo mismo ocurre con el control de la deuda consolidada donde la Sindicatura General de la Nación interviene obligatoriamente con carácter previo al pago o tratándose del proceso de transacciones entre el Poder Ejecutivo y un particular. Esto es lo que yo denomino *control integrado*. Éste que la ley demanda como incorporado en los procedimientos es, de alguna manera, una suerte de requisito en el elemento procedimiento del acto porque, en definitiva, el Artículo 7° de la Ley de Procedimientos Administrativos está exigiendo cumplir con los procedimientos explícitos e implícitos del ordenamiento jurídico.

Finalmente debemos abordar, y para terminar, aquello de que este control es integral y que justifica que la Unidad de Auditoría Interna tenga, cuando menos, un área de control legal, una de control contable y una de control operacional. Porque de alguna manera, y esto no es con la finalidad de crear más burocracia, sino esencialmente de reproducir el ambiente de control que la ley como competencias básicas le da a la propia Sindicatura General, que —insisto— la labor de las Unidades de Auditoría Interna no se limita al control de legalidad formal sino al control de oportunidad, al de mérito, al de conveniencia, que es, en definitiva, control de gestión. —si ustedes quieren ponerlo así— porque es indudable, esto está incluso en el mensaje de elevación de quienes fueron los redactores de la Ley de Administración Financiera y luego trasladado al Congreso cuando el Poder Ejecutivo envió este proyecto, que en definitiva la propia ley habla de auditoría, es el émulo del órgano rector del auditor de cada una de estas organizaciones. La ley ha querido reproducir un sistema que es más propio de las organizaciones privadas, y ha vaciado el molde en el sistema canadiense anglosajón. En definitiva, lo que ha reproducido alguna legislación, incluso el estatuto organizativo de la ciudad de Buenos Aires recrea la figura de un órgano de control externo como la Auditoría General de la Ciudad y un órgano de control interno como es la Sindicatura General de la Ciudad; lo mismo pasa en la provincia de San Juan. En síntesis, lo que la ley pretende es recrear un sistema que es propio de las organizaciones privadas y que habrá que ver con el tiempo si en definitiva —yo soy un firme convencido, a pesar de que no participé de la redacción de la ley, de las bondades de esta norma— funcionará. Lo cierto es que ha querido reproducir —insisto— una suerte de principio de control de la organización privada trasladado a la gestión pública. Ahora, de cualquier modo, creo que la norma tiene ventajas y desventajas; dirá el tiempo si el nuevo sistema realmente va a funcionar. Creo que el funcionamiento de estas Unidades de Auditoría Interna depende de cada organización y del papel que juegue el órgano de control.