

RINCE

Revista de Investigaciones del Departamento de Ciencias Económicas de La Universidad Nacional de La Matanza

Comunicación Científica

1. **Título de la Ponencia:** "Reforma financiera de la ley 24.156: propósitos y realidades veinte años después".
2. **Área y tema al cual pertenece:** "La ética pública, el control ciudadano y los procesos de control interno y externo de las administraciones públicas y su relación con la equidad y la sustentabilidad".
3. **Nombre de la Jornada, Seminario, Congreso u otro tipo de evento científico:** Séptimo congreso argentino de administración pública. "Sociedad, Gobierno y Administración"
4. **Lugar y fecha de realización:** Ciudad de Mendoza, provincia de Mendoza, 18, 19 y 20 septiembre de 2013.
5. **Nombre y Apellido del autor:** Norberto Bruno
6. **Filiación Institucional:** Departamento de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Matanza. Florencio Varela 1908, San Justo, La Matanza. Provincia de Buenos Aires. Argentina.
7. **Dirección de correo electrónico particular y/o comercial:**
auditoriainternaycg@yahoo.com.ar
8. **Nombre de la Institución que aceptó el trabajo:** Asociación de Administradores Gubernamentales y Asociación Argentina de Estudios de Administración Pública.
9. **Link de acceso directo al evento y/o institución responsable de la publicación:** <http://www.asociacionag.org.ar/congreso-de-administracion-publica/sexta-congreso/>
<Http://aaeap.org.ar/?Congresos=vi-congreso-argentino-de-administracion-publica>

10. Resumen:

El programa de reforma financiera puesto en práctica a partir de 1993 en virtud de la Ley 24.156 se planteaba como uno de sus objetivos el conformar estructuras de control interno y externo integradas entre sí y con la administración financiera, operando con un alcance amplio, tal que incluya los aspectos tradicionales de cumplimiento normativo y de regularidad contable, presupuestaria y patrimonial junto a los de economía, eficiencia y eficacia. Veinte años después, al confrontar esos propósitos con la realidad, es posible caracterizar las condiciones que aún resta satisfacer para tener aprobadas asignaturas básicas de control público.

11. **Palabras claves:** Sector público. Sistemas. Administración financiera. Control interno. Control externo.

12. Desarrollo de la ponencia

Introducción

Veinte años, como acumulación de vida humana o distancia temporal entre acontecimientos, han sido el eje, el motivo, la inspiración o la excusa de composiciones musicales, novelas y películas. Veinte años es un plazo de regreso, como sucede con la segunda parte de los Tres Mosqueteros de Alejandro Dumas. Pero puede ser también un segmento de tiempo al cabo del cual se justifica realizar una mirada retrospectiva, como sucede con el largometraje documental de Joaquín Jordá, "Veinte años no es nada", que trata esencialmente de la vida de las personas que protagonizaron la experiencia autogestionaria de la fábrica Númax de Barcelona a finales de los años setenta del siglo pasado. 20 años son nada en la poética de Alfredo Le Pera, pero es un horizonte de tiempo suficientemente dilatado como para poder analizar válidamente los efectos e impactos de una institución social, política, económica, jurídica o administrativa.

Dos décadas atrás entraba en vigor la Ley 24.156. Su proceso de gestación fue prolongado, dentro de lo cual se incluye un extendido y profundo tratamiento parlamentario del proyecto enviado por el Poder Ejecutivo. Como es sabido, la ley en cuestión es de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional. Esa misma ley realiza una definición

comprensiva de los sistemas de control, incluyendo (en ello a) "...las estructuras de control interno y externo del Sector Público Nacional y el régimen de responsabilidad que estipula y está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas de su gestión" (conf. art. 3º, ley cit.).

La necesidad del proyecto de ley se informaba en un diagnóstico crítico de la normativa y la práctica financieras y de control por entonces imperantes en la administración pública nacional. En lo que atañe a la función gubernamental de control externo se había identificado que su alcance estaba limitado, desde el punto de vista subjetivo, a los organismos centralizados y descentralizados y, en cuanto al ámbito material, a los aspectos de cumplimiento legal. Los voceros oficiales de la reforma creían tener la evidencia de que las funciones jurisdiccionales cumplidas por el Tribunal de Cuentas de la Nación (TCN) solo rindieron, en el curso de los años, resultados modestos y de que la intervención previa sobre los actos hacendísticos ejercida por ese mismo organismo producía una distorsión en los procesos administrativos.

Con el sistema de control externo implantado a partir de 1993 desaparecen el control de legalidad de los actos administrativos antes de su puesta en ejecución, realizado desde afuera de la administración activa, y las funciones jurisdiccionales, ambas cosas a cargo, hasta ese momento, del TCN.

El control previo

En el enfoque sistémico de la Ley 24.156, el control previo es un instrumento del sistema de control interno (conf. art. 101, ley cit.).

Respecto del control previo en manos de un organismo estatal de fiscalización externa (Entidad de Fiscalización Superior [EFS], según la jerga de la técnica de auditoría pública) se han desarrollado posiciones teóricas diametralmente opuestas. Para algunos implica "co-administrar" y, por tanto, priva al control de la necesaria independencia. Es por ello que debe circunscribirse al ámbito del control interno. Otros, en cambio, consideran que sin él es imposible evitar los daños al patrimonio público, ya que el control posterior es un control histórico; y un control que llega después del acto lesivo del patrimonio es como la autopsia: se hace sobre un cuerpo que ya no

recuperará su vida. En esta postura doctrinaria se admite, no obstante, la conveniencia de que el control previo tenga carácter selectivo, es decir reservado a los actos que por su significación fiscal lo justifiquen. (1)

La Ley 24.156, por lo que hemos anticipado, recepta la posición mencionada en primer término ya que elimina el control previo de carácter externo y remite ese tipo de intervención a la esfera del control interno de cada entidad o jurisdicción.

Las facultades jurisdiccionales

Se denominan "facultades jurisdiccionales" de los organismos superiores de control a la posibilidad de juzgar y, en su caso, de condenar y formular cargo a los funcionarios y empleados del Estado, como resultado de la responsabilidad administrativo-contable derivada de su gestión.

La Ley 24.146 dejó sin efecto la casi totalidad del régimen jurídico de hacienda pública conocido como ley de contabilidad. A raíz de ello, quedaron en el camino, entre otras cosas, las regulaciones sobre responsabilidad contable y su enjuiciamiento y responsabilidad administrativa y su enjuiciamiento. Desaparecieron de la escena administrativa normas importantes tales como los artículos 90, 91, 92, 93, 95 y 96 de aquella ley de contabilidad que, en su conjunto, conformaban un régimen de responsabilidad específico y ajustado a las particularidades de la gestión financiera estatal. De ahí emanaba la obligación de "rendir cuentas" por parte de todos los agentes a quienes se les hubiera confiado el cometido de recaudar, percibir, transferir, invertir, pagar, administrar o custodiar valores u otros bienes de propiedad del Estado o puestos bajo su responsabilidad (artículo 91), imponiéndose en casos de pérdida o sustracción, la inversión de la carga de la prueba en relación a su responsabilidad. Asimismo, implicaba la existencia de una responsabilidad objetiva a cargo de los jefes de los servicios administrativos y de las autoridades de los organismos descentralizados y centralizados (artículo 96).

La expresión "rendición de cuentas" es mencionada un par de veces en todo el texto de la Ley 24.156. Una vez, al comienzo para declararla principio básico de la administración financiera. La Ley 24.156 no ha acordado un desarrollo particularizado a la temática de la rendición de cuentas, de tal modo

que se pudiera encontrar una respuesta apropiada a preguntas tan elementales como: ¿Qué es rendir cuentas? ¿Cómo se hace? ¿Ante quién se presenta la rendición? ¿Con qué periodicidad? ¿Qué consecuencias trae aparejadas su rechazo o no presentación? La ley proclama la institución de la rendición de cuentas, pero poco o nada dice sobre el "régimen de cuentas". Ni en la ley ni en su normativa reglamentaria y complementaria aparece una respuesta esencial a esos interrogantes.

La responsabilidad por daño económico al patrimonio estatal mereció el despliegue de dos artículos: uno definía el carácter de responsable y el otro establecía el plazo de prescripción de la responsabilidad. Esta flaqueza dio lugar a un volumen considerable de crítica académica y política, la que convergía en destacar que esa desatención normativa llevaba a licuar el sentido de responsabilidad. Después de la sanción de la ley, hubo proyectos para rellenar el marco jurídico de la rendición de cuentas y de la responsabilidad. Una de las iniciativas incorporaba como atribución de la Auditoría General de la Nación (AGN) la de requerir, con carácter conminatorio, la rendición de cuentas a quienes tuvieran la obligación de presentarla. Debieron de pasar cuatro años antes de que el Poder Ejecutivo emitiera un reglamento sobre daño económico al patrimonio del Estado. En cambio, la "ley de contabilidad" contenía un conjunto de normas que definían las responsabilidades contables y administrativas y detallaban los procedimientos para deslindarlas e imputarlas. A su amparo, a lo largo de décadas, se había generado una elaboración doctrinaria y un entendimiento administrativo que ayudaban a resolver las cuestiones de responsabilidad. La sensación que se tuvo fue que la nueva legislación tornaba difusas la responsabilidad y la obligación de rendir cuentas.

Hechos de la experiencia

Hasta aquí hemos hecho comentarios sobre historia y diseño; ahora vamos a las evidencias fácticas, a los hechos inapelables de la experiencia.

Un documento conjunto del Banco Interamericano de Desarrollo y del Banco Mundial, producido con motivo de haber evaluado la capacidad de gestión financiera de nuestro sector público nacional, pone de manifiesto que los

organismos estatales muestran un bajo nivel de receptividad de los informes realizados por la SIGEN y por la AGN. Una estimación de esta última, recogida en el mismo documento, cifra en menos del 25% el grado de implementación de sus recomendaciones por parte de las dependencias auditadas. En la evaluación hecha por aquellas entidades financieras multilaterales, se advierte que los informes repiten las mismas recomendaciones uno tras otro, ya que los responsables no adoptan las medidas correctivas correspondientes; las observaciones más reiteradas tienen que ver con incumplimientos de las normas en materia de control interno y de compras y contrataciones.

Esta actitud está alentada por el hecho de que la desatención de las observaciones y recomendaciones de los organismos de control no tiene consecuencias políticas, judiciales o patrimoniales.

Control y corrección es una ecuación necesaria. La realidad nuestra es que no faltan organismos de control ni actuaciones de éstos con observaciones. De lo que sí parece haber poca o ninguna evidencia es de que, como consecuencia de las irregularidades que aquéllos señalan en sus informes, tengan lugar el deslinde de responsabilidades y la aplicación de correctivos. Si bien el artículo 119, inciso b), prevé que la AGN podrá "exigir la colaboración de todas las entidades del sector público, las que estarán obligadas a suministrar los datos, documentos, antecedentes e informes relacionados con el ejercicio de sus funciones", el sistema no le concede las suficientes facultades para hacer efectivos sus requerimientos ante la falta de respuesta de los organismos controlados.

La Ley 24.156 estableció los sistemas de control interno y de control externo del sector público nacional, poniendo el primero a cargo de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) y el segundo de la Auditoría General de la Nación (AGN). Aunque esa ley regula por separado la organización y el funcionamiento de la SIGEN y la AGN, la expectativa del programa de reforma que la concibió era que dichas entidades lograran niveles importantes de complementación y cooperación; que fueran capaces, con sus trabajos, de fortalecer el sistema de administración financiera, proponiendo mejoras normativas y de las prácticas de gestión.

En los hechos las estructuras de control interno y de control externo no han llegado a definir una estrategia de control integrado y, en cambio, se han mantenido como bloques separados con pocos canales comunicantes. En la práctica, esta incomunicación, con frecuencia, ha dado lugar a situaciones de superposición de control, inclusive con la presencia de equipos de esas estructuras en un mismo lugar, a un mismo tiempo, y para examinar la misma cosa.

Luego de estos años de vigencia de la reforma, y con los resultados puestos en materia de transparencia y eficacia administrativas, se debería reflexionar sobre la conveniencia de acoplar al órgano de control externo la facultad de realizar un control previo, de carácter selectivo. La experiencia indica que en muchos casos el control "a posteriori" llega tarde y se torna inoperante para prevenir grandes daños al patrimonio público. En los actos de gran trascendencia económica, esto se constituye en un grave problema pues el control a "posteriori" solo permite la determinación de responsabilidades que, con mucha suerte, podrán hacerse efectivas en su faz penal, pero que en los casos de montos millonarios en dólares, probablemente se conviertan para los deudores, si es posible determinarlos, en obligaciones de cumplimiento imposible, con lo cual el Estado no podrá obtener el resarcimiento por los daños sufridos. No postulamos la vuelta al sistema anterior de intervención previa, pero sí a la búsqueda de un mecanismo intermedio que prevea el control previo o concomitante, de carácter selectivo, a juicio del órgano de control externo, para actos y contratos de significación económica. Tampoco es necesario que la intervención preventiva suspenda los actos administrativos, pero si es útil que el órgano de control tenga un sistema de análisis oportuno que le posibilite poner en conocimiento de las máximas autoridades, potenciales hechos de los cuales pudieran derivarse daños para la hacienda antes de que el perjuicio para el Estado, es decir para todos los ciudadanos, sea irreparable.

Durante estos años, tuvieron trámite parlamentario ciertas iniciativas que facultaban a la AGN para:

a) Solicitar a la autoridad judicial competente, por medio de resolución fundada, la realización de allanamientos y el secuestro de documentación necesaria, así

como también la adopción de medidas cautelares a fin de asegurar el resultado de las investigaciones.

b) Demandar judicialmente la nulidad de todo hecho, acto o contrato que considere lesivo al patrimonio del Sector Público Nacional.

c) Requerir con carácter conminatorio la rendición de cuentas en plazo perentorio a los que tengan obligación de hacerlo.

Obviamente esas iniciativas no llegaron a coronarse como ley formal.

Deberes y desafíos

Llegados a este punto nos resta formular un diagnóstico prospectivo acerca de los desafíos con que deberán enfrentarse los organismos de control frente a los escenarios que se presentarán en los tiempos por venir de este siglo, y de definir el rol que les cabe como actores en el control de las actividades estatales.

Más allá de lo acertado e impecable que puedan ser el diseño y el montaje de los instrumentos y estructuras, el hecho es que la efectividad de los controles intraestatales depende crucialmente de los valores y las habilidades que posean los individuos que trabajan en la organización en todos sus niveles. El sistema de control interno será tan fuerte o tan débil como lo sean la integridad y la competencia de las personas que están dentro de él y lo operan. La actitud de interés de la Dirección por un control interno efectivo debe penetrar la organización. Las declaraciones deben ser acompañadas invariablemente con acciones y actitudes concretas. El ejemplo de la Dirección contribuirá a construir o destruir diariamente el ambiente de control.

Los llamados “controles por agencias asignadas” (por ejemplo: SIGEN, AGN, FIA) deben tender a su integración y coordinación. Tener una multiplicidad de controles no garantiza que haya un buen control. La “paradoja del control” dice que cuando proliferan los organismos de control y la actuación de éstos es segmentada y aislada entonces lo más probable es que no haya ninguna clase de control. Una relación cooperativa y de integración entre los actores del control

público es necesaria si se desea que esta función opere realmente como un sistema. Por ejemplo, hay un aprendizaje fecundo y sólido que surge del hecho de compartir –en forma sistemática- planes, metodologías y resultados. La coordinación de planes hará posible, entre otras cosas, evitar las superposiciones de control que suelen consumir tanto tiempo del personal operativo de la organizaciones controladas.

La existencia de una EFS es inherente al sistema republicano de gobierno y su desarrollo efectivo es un requerimiento y evidencia de calidad institucional. De momento, esa importante tarea pública no se encuentra entre los temas que concitan la preferencia del gran público. El interés por el trabajo de los organismos de control se reduce a un grupo selecto, integrado por políticos, estudiosos de las finanzas públicas, periodistas de investigación, organizaciones civiles que analizan el comportamiento del gobierno. ¿Qué habría que hacer para que aumente el interés de la gente por conocer cómo se administran los dineros que ella le ha confiado al gobierno? Para que esto suceda hay actividades que los organismos de control deberían desarrollar, como ser:

- Abordar en sus trabajos cuestiones que se encuentren entre las prioridades de los ciudadanos.
- Realizar el trabajo, incluyendo el informe de sus resultados, dentro de plazos razonables.
- Comunicar al público ese informe con un lenguaje directo y coloquial, en forma gráfica e ilustrativa.
- Divulgar la función de control mediante programas de educación ciudadana.

El desinterés ciudadano y la debilidad de los organismos de control no son defectos exclusivos de la sociedad argentina, en particular, ni de los países con menor desarrollo relativo, en general. En una nota titulada “Una crisis en el corazón de la rendición de cuentas”, el periódico inglés The Guardian atribuye ese estado de cosas, no solo a la indiferencia de los ciudadanos, sino también a la Oficina Nacional de Auditoría de Inglaterra, cuya tarea “...no evidencia que los

auditores estén controlando los grandes cúmulos de datos que el sector público está produciendo”.

Se discute en torno del control externo el momento de su realización, si antes o después, o la forma del organismo que lo lleva adelante. Antes o después, sea un Tribunal, una Contraloría o una Auditoría, lo importante es que la actividad de control genere algo valioso. Esto será posible en la medida que el control sea oportuno, relevante y objetivo.

La independencia es una condición concurrente al fortalecimiento de los organismos estatales de control. Este es el núcleo de la Resolución A/66/209 de Naciones Unidas, aprobada por su Asamblea General del 22 de diciembre de 2011. Un organismo de control será tan respetable como autónomo y libre pueda y quiera ser en la planificación y ejecución de sus auditorías y exámenes. Respetables en el sentido de que sus advertencias y recomendaciones sean internalizadas por los máximos responsables de los entes y programas auditados, de tal forma que los impulse a la acción concreta e inmediata y a ordenar la atención de sus subordinados y dependientes. El respeto y el predicamento vienen de la mano de la credibilidad. La independencia, la objetividad y la solvencia profesional ayudan a la credibilidad. Lo ideal sería que los informes de control se impongan por sí mismos, por una credibilidad del emisor basada en las virtudes anteriores; que, por esa credibilidad, sus destinatarios se sientan vinculados a ellos, como si se tratara de un imperativo categórico. Sin embargo, la experiencia enseña que es necesario apuntalar esos valores morales y técnicos del organismo de control con normas que hagan ostensible y perceptible los riesgos y costos de la desidia administrativa. Así lo ve la Declaración de Lima de la INTOSAI que, en relación con la receptividad de los informes de los organismos de control externo, plantea que “...los órganos controlados tienen que responder a las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior, dentro de los plazos determinados generalmente por Ley o, en casos especiales, por la Entidad Fiscalizadora Superior, y dar a conocer las medidas adoptadas en base a dichas verificaciones de control. En su consecuencia, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene que tener la facultad de dirigirse a la autoridad competente para que adopte las medidas necesarias y exija las correspondientes responsabilidades”.

Una administración responsable está atenta a las observaciones de los organismos de control y dispuesta a llevar adelante sus recomendaciones cuando es claro que están basadas en la aplicación de una técnica objetiva. Hay que lograr la aceptación política y social de la necesidad de tener buenos controles. Tener buenos controles significa que sean objetivos, esto es que no escondan los problemas, las deficiencias o las irregularidades, sino que los pongan a la luz pública, que se hagan a tiempo, que se enfoquen en asuntos importantes, de interés prioritario para los ciudadanos, y, lo que es muy decisivo, que las recomendaciones que llevan los informes sean debidamente atendidas e implementadas. Para que ello pueda convertirse en una realidad, es sumamente conveniente que la AGN sea investida de las facultades que ahora no tiene y que la pondrían en condiciones de hacer valer sus requerimientos y recomendaciones y evitar graves e irreparables daños a bienes y personas.

En la Ley 24.156, la responsabilidad es una sección del título "Sistema de Control Externo", cuyo órgano rector es la AGN. Es extraño que la reglamentación de la ley haya involucrado en el tema al organismo rector del Sistema de Control Interno con un papel principal.

Definir si una EFS debe poseer facultades jurisdiccionales constituye, por cierto, un tema igualmente polémico. Existen opiniones que se oponen a la conjunción de las funciones de auditoría con las jurisdiccionales por cuanto, una cosa es controlar procedimientos o procesos y otra, muy distinta, juzgar conductas. Entonces, existe siempre el riesgo de que las dos funciones se confundan en el momento de su aplicación. Sin embargo, otros autores consideran que el ejercicio de estas facultades actúa como un factor de presión ante empleados y funcionarios y facilita enormemente la posibilidad de cobro por parte del Estado al poder éste precisar con exactitud en su propia sede el "quantum" de sus acreencias. Tal vez por ello, aún autores que comparten la supresión del aparato jurisdiccional administrativo, admiten que su eliminación no debería ser absoluta, sino que al menos, en su reemplazo, deberían revigorizarse las normas del código civil y penal en materia de responsabilidad administrativa o crearse -dentro del Poder Judicial- una jurisdicción especial y exclusiva para tratar las responsabilidades de los funcionarios. (1)

En cierta oportunidad, no muy lejana en el tiempo, un grupo de auditores tuvo un encuentro con expertos de las entidades propulsoras y financiadoras de la reforma de la administración del sector público que vinieron al país para hacer una evaluación del estado de implementación y de los impactos del programa. Las observaciones y valoraciones vertidas en esa ocasión daban cuenta de lo siguiente: la administración pública nacional de la Argentina tiene un buen equipamiento tecnológico, buenos sistemas de información, recursos humanos muy capacitados, buenas definiciones normativas (es decir buenas leyes). La pregunta que quedó abierta entonces es ¿por qué, dado todo ello, se advierten signos y hechos crecientes de informalidad, opacidad y discrecionalidad? ¿Por qué no terminan de encaminarse bien los sistemas y los recursos tecnológicos y humanos, que son iguales o mejores que los que disponen en las mismas áreas otros países de desarrollo medio ¿Por qué los resultados de la gestión pública de aquí son percibidos como de inferior calidad que los que obtienen esos otros países? La mirada marcadora de la culpa le apunta a la arraigada vigencia de cierta racionalidad instrumental, una tal que lleva persistentemente a privilegiar la eficacia coyuntural y a la recurrente necesidad de evadir, sortear o eludir la norma de carácter general y/o a imponer la excepción o la emergencia como regla.

Bibliografía

(1) HYNES, Luisa María, El control gubernamental. La Ley, 29 de julio de 1994.