

# El control externo de la hacienda pública.

*Juan José Permuy*

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Los sistemas de control externo en la República Argentina. 3. Ley de Administración Financiera y Marco Constitucional de la Auditoría General de la Nación. 4. Conclusiones. Bibliografía.

## **1. Introducción.**

Un Estado puede ser monárquico o republicano, liberal o dirigista, religioso o laico, pero no puede ser amoral. Un Estado moralmente aséptico no tendría la más mínima posibilidad de subsistir porque no sería otra cosa que un campo de batalla donde se oculta el botín reservado al despojo de quienes ejercen el poder de turno. Todo Estado reposa sobre un sistema de valores en el cual, como mínimo, se anotan el imperio del derecho (la proscripción de la arbitrariedad y el autoritarismo), el respeto recíproco e igualitario de sus habitantes, la tolerancia de las ideas, el fomento de la libertad responsable y—último, pero absolutamente fundamental—la honestidad de sus gobernantes. Esta condición impone la presencia de un sistema de control público adecuado y un régimen claro de responsabilidad de los gobernantes.

Todo método de control del gasto público constituye un procedimiento para determinar si una actividad se ajusta al régimen normativo que la regula, con el fin de asegurar la eficacia del derecho positivo y el respeto de los valores que lo sostienen. No es otra cosa que un mecanismo esencial para que las autoridades rindan cuentas del manejo de fondos a quienes los han elegido democráticamente. Se trata de la implementación de medidas destinadas a corregir, y en su caso sancionar, el error administrativo y, fundamentalmente, a prevenir y penalizar los actos de corrupción de los gobernantes.

La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa, republicana y federal, según lo establece nuestra Constitución Nacional. Impone la responsabilidad de sus funcionarios, como así también la transparencia de sus actos. Un Estado que maneja

enormes sumas de dinero para la construcción de obras públicas, para la prestación de servicios y para la actividad de fomento, requiere emplear regímenes específicos de control de la inversión y de los gastos públicos. Se trata de un elemental y antiguo paradigma político-jurídico: “Quien administra un patrimonio ajeno está obligado a rendir cuentas de sus actos y del resultado de su gestión”.

En ese orden de ideas, los mecanismos de control administrativo existen en Argentina desde antes de la organización nacional. En el siglo XV, los Reyes Católicos establecieron en España las Contadurías Mayores de Hacienda y las Contadurías de Cuentas. Las primeras administraban los caudales públicos y las segundas controlaban sus rendiciones de cuentas. El Rey Felipe II dispuso el funcionamiento de los primeros Tribunales de Cuentas en la América Española, dependientes del Consejo de Indias e integrados por tres contadores cada uno. El mandato del Rey de España obligaba a rendir cuentas a toda autoridad virreinal que cesara en su cargo, asumiendo un trámite de justificación de gastos que se denominaba “juicio de residencia”. Todavía hoy algunas constituciones provinciales, como la de Tierra del Fuego de 1991, prohíben a los ex funcionarios abandonar la provincia hasta después de cuatro meses “por estar sometidos a juicios de residencia”.

En el siglo XVIII, la Metrópoli española dictó normas específicas de control para los territorios de ultramar, destinadas a asegurar el manejo honesto de los recursos, como la Real Ordenanza de Intendentes para el Virreinato del Río de La Plata de 1782, considerada una auténtica Constitución política y cuyas disposiciones influyeron en el derecho positivo posterior a la Independencia de nuestro país.

## **2. Los sistemas de control externo en la República Argentina.**

Como ya expresara, el control público en nuestro país se remonta a la época colonial y a la tradición jurídica española.

La Constitución Nacional de 1853 recogió los principios basados en la división de poderes y fijó las atribuciones del Congreso de la Nación en materia del control hacendal en el Artículo 67, incisos 7º y 17.

Esta teoría tiene su origen en Montesquieu, en *L'Esprit des Lois* (1748), quien también toma las ideas de John Locke. Ambos autores distinguen la función legislativa, que consiste en hacer las leyes y está confiada a los legisladores; la función ejecutiva, que consiste en aplicar las leyes y que está confiada al ejecutivo y la función jurisdiccional, que consiste en resolver los litigios provocados por la aplicación de las leyes, y que está confiada a los jueces.

Juan Bautista Alberdi ya preveía en su proyecto de Constitución para la Confederación Argentina, en septiembre de 1852, en el Artículo 69 del mismo: “En el ramo de rentas y haciendas, el Congreso: 1º aprueba y deshecha la cuenta de gastos de la Administración de la Confederación; 2º fija anualmente el presupuesto de esos gastos”.

Asimismo, como lo señalara el gran prócer, en su libro *Organización Política y Económica de la Confederación Argentina* –ed. 1856, p. 28–: “[...] el que es depositario

o delegatario de una parte de la soberanía popular debe ser responsable de infidelidad o abusos cometidos en su ejercicio. Para que la responsabilidad sea un hecho verdadero y no una palabra mentirosa, debe estar determinada por la ley con toda precisión; deben existir penas señaladas por los abusos de los mandatarios, jueces que las apliquen y leyes que reglen el procedimiento del juicio político. Sin estos requisitos la responsabilidad es ineficaz; y el abuso, alentado por la impunidad nacida del vicio de la legislación, viene muy tarde a encontrar su castigo en la insurrección, remedio más costoso a la libertad que se aplica, que al poder que lo recibe”.

Las leyes que fueron regulando la Administración económica y financiera del Estado fueron las siguientes: la Ley N° 217 (1859), la Ley N° 428 (1870), la Ley N° 12.961 (1947), el Decreto Ley N° 23.354 (1956) y la Ley N° 24.156.

El esquema de control inmediatamente anterior al introducido por la Ley N° 24.156 estaba constituido por el ex Tribunal de Cuentas de la Nación, respecto de la Administración central, organismos descentralizados y haciendas paraestatales, y por la Sindicatura General de Empresas Públicas (SIGEP) con relación a las Empresas y Sociedades del Estado (Art. 1° de la Ley N° 21.801).

En nuestro ordenamiento nacional todas las provincias han creado Tribunales de Cuentas. Hizo excepción la de Río Negro, que contó con una Contraloría General, con las mismas funciones que el Tribunal nacional hasta la reforma constitucional provincial, sancionada el 3 de junio de 1988, que estableció un Tribunal de Cuentas como órgano de Control Externo (Sección Tercera - Poder Legislativo, Capítulo VII).

Respecto al Tribunal de Cuentas, en el derecho comparado, se observan tres (3) modelos básicos:

- El modelo francés de la Corte de Cuentas “Cour de Comptes”, creado por Napoleón en 1807 que, con el Consejo de Estado, integran la Administración pública.

- En el derecho italiano se nos presenta la “Corte dei Conti”, instituida constitucionalmente con funciones jurisdiccionales similares a los tribunales de justicia y con total independencia del Poder Administrador y del Poder Legislativo.

- Por último, el modelo Anglo Americano, del Controlador General, o Auditor General, que depende de las Cámaras del Congreso.

En los ordenamientos extranjeros, los sistemas de tribunales de cuentas, auditorías o contralorías tienen a su cargo el examen de las cuentas del Estado, y de ser el caso, el juzgamiento de los obligados a rendirlas, recibiendo distintas denominaciones: Tribunal o Corte de Cuentas, Contraloría General o Auditoría del Estado.

Del derecho extranjero resulta, pues, que los sistemas de Tribunales de Cuentas, Auditorías o Contralorías tienen a su cargo el examen de las cuentas del Estado y, en su caso, el juzgamiento de los obligados a rendirlas (cuentadantes).

Estos órganos reciben denominaciones variadas, siendo las más usuales las de Tribunales o Corte de Cuentas, Auditoría del Estado o Contraloría General.

En América Latina quedó la herencia de los viejos Tribunales españoles. Esa orientación se modifica con el denominado movimiento kemmeriano, originado en la Misión Kemmerer, cuyos estudios e informes dan lugar a la creación de Contralorías en los países del Caribe y del Pacífico (Chile, Bolivia, Perú, Ecuador, Colombia, Venezuela y algunos centroamericanos). Los países del Atlántico mantienen Tribunales de Cuentas, excepto el Paraguay, actualmente Contraloría, y la República Argentina, Auditoría General, todos los cuales, como su misma denominación lo indica, son cuerpos colegiados, mientras que las Contralorías son órganos unipersonales. La misión Kemmerer estuvo presidida por Mr. Edwin Walter Kemmerer, profesor de Economía Política de la Universidad de Princeton e integrada por Mr. Howard Jefferson, Mr. Fred Rodgers Fairchild y Mr. Thomas Russel Cill.

En Brasil, el sistema actual de control interno, ejercido por el Tribunal de Cuentas, está delineado en la Constitución de la República Federativa de Brasil de 1988, que amplió los poderes del mismo, con el fin de garantizar una mayor efectividad de sus acciones. La mejora de la institución de control de las cuentas públicas ha producido un efecto importante similar al producido en las Constituciones democráticas del mundo contemporáneo.

En dicho país, el Tribunal de Cuentas goza de autonomía e independencia, y ejerce el control externo de la Administración pública no sólo por el aspecto restringido de la legalidad, sino también guiado por principios constitucionales de economía, legitimidad, racionalidad, moralidad y eficacia.

Las funciones de los tribunales de cuentas se pueden sintetizar en funciones de control: legal y técnico, y jurisdiccionales, a través del juicio de cuentas y el juicio de responsabilidad, recayendo el control de legitimidad sobre todos los actos administrativos referidos a la hacienda pública.

El ex Tribunal de Cuentas de la Nación ha sido caracterizado por la doctrina como un órgano de control externo parlamentario delegado. Sus actos de Administración financiera interna eran controlados por un funcionario designado por el presidente del Senado (Art. 89, Decreto Ley N° 23.354/1956). Se integraba con cinco (5) vocales que conservaban sus cargos mientras observaban buena conducta y capacidad.

Como he expresado anteriormente, sus principales funciones eran la de controlar la legitimidad de los actos administrativos y sus antecedentes, con consecuencias económicas para el erario, tanto de la Administración nacional como de las haciendas paraestatales (categoría que incluía a las entidades del derecho privado en cuya dirección o administración tenía responsabilidad el Estado, o a las cuales se hubiera asociado, garantizando materialmente su solvencia o utilidad, o se les hubiera acordado concesiones o privilegios, o subsidios para su instalación o funcionamiento). También realizaba el control técnico contable de operaciones financieras y patrimoniales, y el examen de las rendiciones de cuentas, e intervenía para informar la cuenta general del ejercicio. Poseía potestades jurisdiccionales mediante juicios de responsabilidad administrativo-patrimonial y juicio de cuentas.

El control de legitimidad era anterior a la puesta en ejecución del acto decisorio final. De considerarse que éste contrariaba el ordenamiento jurídico, el ex Tribunal de Cuentas

de la Nación tenía sesenta días desde que había tomado conocimiento del acto y sus antecedentes, para formular “Observación Legal”.

En estos casos, su principal consecuencia era impedir la ejecución del acto decisorio, cuya ejecución solo podía llevarse a cabo, entonces, mediante el dictado de un decreto de insistencia. La intervención previa del ex Tribunal de Cuentas de la Nación se fue reduciendo considerablemente a lo largo del tiempo.

En nuestro país contamos en todas las Provincias con Tribunales de Cuentas, con excepción de Salta, de acuerdo al Artículo 169 de la Constitución de la Provincia y a la Ley Provincial N° 7.103 de Sistema, Función y Principios del Control no Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que por medio de la Ley N° 70/1998 estableció el sistema de gestión, administración financiera y control del sector público de la ciudad.

La hacienda productiva era controlada en sus aspectos de legalidad, auditoría y gestión, por la Sindicatura General de Empresas Públicas, a partir de 1978, cuyo antecedente fue la Corporación de Empresas Nacionales (creada en 1974 como un holding de empresas estatales).

### **3. Ley de Administración Financiera y Marco Constitucional de la Auditoría General de la Nación.**

La Ley de Administración Financiera N° 24.156 responde, en su mayor parte, al proyecto elaborado oportunamente por el Poder Ejecutivo y enviado al Congreso mediante Mensaje N° 632 del 12-4-1991. El proyecto de ley fue sancionado por el Poder Legislativo el 30-9-1992 y promulgado con observaciones parciales, por Decreto N° 1.957 del 25-10-1992, publicado en el Boletín Oficial del 29-10-1992.

La Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional entró en vigencia el 1° de enero de 1993. Dentro de la misma se destacan dos íconos importantes, a saber: *el control interno*, a cargo de la Sindicatura General de la Nación, y el *control externo*, a cargo de la Auditoría General de la Nación. Posteriormente, con la reforma de nuestra Constitución Nacional del año 1994, en su Artículo 85, se le atribuyen las funciones del control externo al Poder Legislativo y de asistencia técnica al mismo, a la Auditoría General de la Nación.

En este sentido, el citado Artículo 85 expresa: “El control externo del sector público nacional, en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo.

El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la Administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación.

Este organismo de asistencia técnica del Congreso, con autonomía funcional, se integrará del modo que establezca la ley que reglamenta su creación y funcionamiento, que deberá ser aprobada por mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara. El presidente del

organismo será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso.

Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la Administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue.

Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos”.

Uno de los principales paradigmas de la Reforma constitucional de 1994 fue reequilibrar los tres poderes del Estado (*check and balance*).

Los antecedentes de la reforma constitucional surgieron del núcleo de coincidencias básicas, documento que contenía los acuerdos entre el presidente del partido del gobierno de aquel entonces, Carlos Menem –Partido Justicialista–, y el del presidente del partido de la oposición, Raúl Alfonsín –Unión Cívica Radical.

En esencia, en el tema que nos ocupa, se perseguía reforzar el rol del Congreso Nacional en materia de control.

Se reconocieron también, al Congreso Nacional, múltiples atribuciones en materia de control político, algunas de ellas de suma envergadura: la creación de la figura del *Jefe de Gabinete*, que debe informar al Congreso y responder ante él (Art. 101, Constitución Nacional); la transferencia al Congreso de las facultades para disponer la intervención federal (Art. 75, inc. 31, Constitución Nacional) y la regulación de las facultades presidenciales para el dictado de decretos de necesidad y urgencia (Art. 99, inc. 3º, Constitución Nacional).

El Artículo 85 de la Constitución Nacional, en relación a la Auditoría General de la Nación, al hablar de “Organismo” de Asistencia Técnica del Congreso, quiso resaltar la voluntad inequívoca de evitar cualquier tipo de dependencia técnica del Órgano de Control Externo con relación al Congreso, al que también audita.

Al mismo tiempo, marca la independencia institucional de la AGN, un tanto desdibujada a raíz de interpretaciones sesgadas del Artículo 116 de la Ley N° 24.156, que, al situar a la AGN en la órbita del Poder Legislativo, utiliza la expresión: dependiente del Congreso Nacional por paralelismo con la utilizada respecto de la SIGEN, a la que describe como “dependiente del Presidente de la Nación” (Art. 97, Ley N° 24.156).

La expresión del Artículo 85 del texto constitucional: “El presidente del organismo será designado a propuesta del partido de la oposición con mayor número de legisladores en el Congreso”, se diferencia del texto del Artículo 123 de la Ley N° 24.156, que preveía que el séptimo Auditor General sería designado por resolución conjunta de los presidentes de las Cámaras de Senadores y de Diputados y sería el presidente del ente.

El Artículo 85 citado habilita la extensión de funciones de la AGN mediante el dictado de leyes, lo que implica la expresa voluntad del constituyente de no limitar el accionar de la AGN a las funciones expresamente establecidas en el texto constitucional, sino permitir su ampliación a otros marcos, de acuerdo a las necesidades que puedan presentarse, en la medida que sean establecidas por ley.

Finalmente, establece la intervención necesaria de la AGN en la *aprobación o rechazo de las cuentas de inversión*. De esta manera la reforma constitucional impone al Congreso la obligación institucional de contar con el informe o dictamen de la AGN, antes de expedirse sobre la cuenta inversión.

La culminación del proceso de control externo gubernamental debe generar una conclusión sobre cada procedimiento aplicado y sobre cada cuestión en que se dividió la tarea. La reunión de las conclusiones parciales es la base para la conclusión final que se incluye como cierre y emisión por escrito del informe.

El informe debe ser fácil de comprender, estar libre de vaguedades o ambigüedades, ser completo y autosuficiente.

Debe contener solamente información relevante y los hallazgos fundamentados y sustentados por evidencia y la capacidad profesional de las personas que lo componen.

El pensamiento de ilustres profesores y miembros de nuestra Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública, nos ha dejado definiciones y conceptos para tener en cuenta respecto al control de la hacienda pública.

En este orden, señalamos al Prof. Cayetano Licciardo, quien afirmaba: “Sabido que el Estado no opera para sus miembros, como lo hacen las familias, sino para el bien común, es decir, para crear las condiciones necesarias a fin de que los individuos y las familias puedan desarrollarse en libertad. Por eso el control debe entenderse como derecho de los ciudadanos de un Estado, más que por otras derivaciones”.

Gustavo Wierna definía el control así: “[...] tanto en la actividad privada como en la pública el ejercicio del control no es un acto de voluntad de quien debe ejercerlo, sino una responsabilidad del que tiene autoridad para ordenar. Si esa obligación de ejercer el control nace del derecho de propiedad de la hacienda, en la actividad privada corresponde al dueño y es inherente al administrar. En la actividad pública, donde el dueño de la hacienda es el pueblo, el controlar es parte importante de la política y se encuentra comprendido en el gobernar”.

Adolfo Atchabahian analiza su finalidad, aseverando que “el control aplicado a la finalidad particular de la contabilidad pública, debe ser dividido en dos aspectos esenciales: a) el control directivo, dirigido a orientar el gobierno general de la hacienda y que es, por consiguiente, sustancial, genérico o global y de mérito; b) el control administrativo, encaminado a preservar la regularidad de la gestión ejecutiva y que es, por ende, detallado y de calidad”.

Luis Pérez Colman, por su parte, expresó: “Tanto en la actividad privada como en la pública, el ejercicio del control no es un acto de voluntad de quien debe ejercerlo, sino una responsabilidad de quien tiene autoridad para ordenar. Si la obligación de ejercer el control nace del derecho de propiedad de la hacienda, en la actividad privada corresponde al dueño, y es inherente al administrar. En la actividad pública, donde el dueño de la hacienda es el pueblo, el controlar es parte importante de la política y parte inseparable del gobernar, por compartir la misma naturaleza. La función de administrar incluye la función de controlar”.



Los informes de la Auditoría General carecen de efectos vinculantes. Los mismos son actos internos de la Administración, cuyo contenido es la expresión de una actividad de control. Es decir, son actos internos de control, utilizando aquí la expresión internos para indicar que en sí mismos son incapaces de producir efectos hacia el exterior de la organización administrativa, tanto de aquella de donde emanan como de aquella a la se dirigen y del sector público globalmente considerado. Por esta razón no son actos administrativos, y así no pueden ser recurridos ni impugnados en ninguna instancia por nadie, ni por el auditado o controlado, ni por un tercero, público o privado. (Rodolfo Carlos Barra, *Tratado de Derecho Administrativo*, T. 4, p. 752).

#### 4. Conclusiones.

El control de los actos de gobierno y de la administración de los recursos públicos es un imperativo de la democracia. El Estado de Derecho impone que la gestión de los recursos públicos entrañe responsabilidades, no sólo políticas y electorales (*accountability* vertical), sino también jurídicas, susceptibles de ser evaluadas en su regularidad e idoneidad a través de los órganos técnicos de control, sean estos Tribunales de Cuentas, Contralorías Generales o Auditorías Generales, más allá de las responsabilidades civiles y penales que puedan establecer los órganos jurisdiccionales (*accountability* horizontal).

Agustín Gordillo expresa: “La independencia de la AGN, el acceso a la información, la publicidad de los informes de auditoría y la necesaria coordinación con otros organismos son condiciones necesarias en el combate contra la corrupción y reconocen su fuente no sólo en la Constitución Nacional y demás normas de derecho interno, sino también en las convenciones internacionales ratificadas por el Estado Argentino, sus normas reglamentarias y demás directrices que en ese nivel internacional se establezcan”.

La reglamentación del Artículo 85 no es sólo un imperativo constitucional sino también una exigencia del orden internacional. Las normas que guían el comportamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, adoptadas en el seno de la INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) y los convenios internacionales que vinculan a nuestro país en materia de control, configuran un verdadero orden internacional, específico del control e íntimamente vinculado a la lucha contra la corrupción, el lavado de dinero y de activos financieros, el cohecho, etc.

En consecuencia, Tribunales de Cuentas, Contralorías Generales, Auditorías Generales son denominaciones indistintas, para que se cumplan funciones determinantes y para que aquellos que no las cumplan queden expuestos y pasibles de ser sancionados.

No olvidar que, en las tareas de auditoría, es tan importante demostrar el error, como determinar las causas, para que pueda ser corregido ese error y fundamentalmente adaptados los medios para que las causas no se puedan repetir.

Es importante señalar que, dentro de los órganos de control, en cualquiera de las denominaciones que he mencionado, la transparencia representa un factor importante, que como aporte es una mejora continua.



### **Bibliografía.**

- Atchabahian, Adolfo, *Régimen Jurídico de la Gestión y del control en la hacienda pública*, Buenos Aires, Ed. La Ley.
- Barra, Rodolfo Carlos, *Tratado de Derecho Administrativo*, T. 4, p. 752.
- Botassi, Carlos, *El control público*. Ponencia “Jornadas Universidad Parthénope”, octubre 2017.
- Licciardo, Cayetano A., *El control como función*. III Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública, Buenos Aires, UCA, 1984.
- Pérez Colman, Luis José, “Controles en la Administración pública. Introducción a su estudio”, *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública–Rap*: 51:7, Buenos Aires, Ediciones Rap, 2012.
- Sabsay, Daniel y Onaindia, José, *La Constitución de los argentinos. Análisis y comentario de su texto luego de la reforma de 1994*, Buenos Aires, Ed. Errepar.
- Wierna, Gustavo E., *El control de la Hacienda Pública*, XVI Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública.