



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Auditoría de índole jurídica en las organizaciones: prospectivas y propuestas para su optimización en las organizaciones públicas

Lobaiza, Jose Ignacio

2015

Cita APA: Lobaiza, J. (2015). Auditoría de índole jurídica en las organizaciones: prospectivas y propuestas para su optimización en las organizaciones públicas. Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

TESIS

AUDITORÍA DE ÍNDOLE JURÍDICA EN LAS ORGANIZACIONES
PROSPECTIVAS Y PROPUESTAS PARA SU OPTIMIZACIÓN EN LAS
ORGANIZACIONES PÚBLICAS

JOSE IGNACIO LOBAIZA

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

2014

Tabla de Contenidos

Primera Parte: Propuesta Metodológica	7
1.1.- Tema	7
1.2.- Subtema	7
1.3.- Justificación de la Temática	7
1.4.- Marco Teórico del Control y la Auditoría Gubernamental	8
1.4.1. <i>Responsabilización</i> de la Gestión Pública	10
1.4.2.- El Control y los Tipos de Control Gubernamental	13
1.4.3.- Los Principios del Control Gubernamental	17
1.4.4.- Visión Prospectiva del Control Gubernamental	20
1.4.5.- Resolución SIGEN N° 152 del 17 de octubre de 2002. Normas de Auditoría Interna Gubernamental (NAIG) de la Sindicatura General de la Nación	24
1.4.6.- Manual del Control Interno Gubernamental emitido por la Sindicatura General de la Nación	28
1.4.7.- Perfil del Auditor Interno de las Unidades de Auditoría Interna del Sector Público Nacional	31
1.4.8.- Directrices de Auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores	32
1.4.8.1.- Nivel 1. Principios Fundamentales. Declaración de Lima	32
1.4.8.2.- Nivel 3. Principios Fundamentales de Auditoría -ISSAI 400	33
1.4.8.3.- Nivel 4. Directrices para la Auditoría de Cumplimiento -ISSAI 4000	38

1.4.8.3.1.- Directrices para la Auditoría de Cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros -ISSAI 4100	39
1.4.8.3.2.- Directrices para la Auditoría de Cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros–ISSAI 4200. Directrices para la Auditoría de Desempeño–ISSAI 3100	43
1.5.- Antecedentes Teóricos de la Auditoría de Índole Jurídica	43
1.6.- Preguntas de Investigación	47
1.7.- Hipótesis	48
1.8.- Objetivo General	48
1.9.- Objetivos Específicos	48
1.10. Cuadro verificador de la coherencia y vinculaciones lógicas entre los presupuestos metodológicos	49
1.11.- Estrategia Metodológica	51
1.11.1.- Auditoría Interna del Sector Privado	51
1.11.2.- Auditoría Interna y Externa del Sector Público Nacional de la República Argentina	52
1.11.3.- Auditoría Externa del Sector Privado	53
Segunda Parte: Investigación de la Auditoría de Índole Jurídica en las Organizaciones	54
Capítulo 1: Auditoría Interna del Sector Privado	54
2.1.1.- Definición Conceptual	54
2.1.2.- Componentes del Control Interno	57
2.1.2.1.- Ambiente de Control	58
2.1.2.2.- Evaluación de Riesgos	58
2.1.2.3.- Actividades de Control	59
2.1.2.4.- Información y Comunicación	60

AUDITORÍA DE ÍNDOLE JURÍDICA EN LAS ORGANIZACIONES	4
2.1.2.5.- Supervisión	61
2.1.3.- Objetivos de Control	61
2.1.3.1.- Confiabilidad de la Información Financiera	62
2.1.3.2.- Eficacia y Eficiencia de las Operaciones	63
2.1.3.3.- Cumplimiento de Leyes, Reglamentos y Políticas	63
2.1.4.- Análisis y Consideraciones	64
Capítulo 2: Auditoría Interna de Índole Jurídica en el Sistema de Control Interno del Sector Público Nacional	65
2.2.1.- Reseña Introdutoria de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156 y sus reglamentaciones	65
2.2.2.- Articulado Legal y Reglamentario Vinculado a la Auditoría de Índole Específicamente Jurídica	68
2.2.3.- Auditoría de Legalidad: un Subsistema de la Auditoría Integral	71
2.2.4.- Tipos de Auditoría	75
2.2.5.- Buenas Prácticas en la Gestión Organizacional, Control y Auditoría Interna	76
2.2.6.- Capacidades para el Desarrollo de la Auditoría de Índole Jurídica en el Sector Público Nacional	79
2.2.7.- Análisis y Consideraciones	80
Capítulo 3: Auditoría Externa de Índole Jurídica en el Sistema de Control Externo del Sector Público Nacional	84
2.3.1.- Normativa Aplicable	84
2.3.1.1.- Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156	85
2.3.1.2.- Constitución Nacional	86

AUDITORÍA DE ÍNDOLE JURÍDICA EN LAS ORGANIZACIONES	5
2.3.2.- Normas de Auditoría Externa de la Auditoría General de la Nación	87
2.3.2.1.- Tipos de Auditoría Externa	88
2.3.2.2.- Aspectos a Examinar en el Relevamiento y Evaluación del Control Interno	90
2.3.3.- Documento Técnico N° 1. Auditoría Legal	91
2.3.3.1.- Aspectos de la Auditoría Legal	92
2.3.3.2.- Fases de la Auditoría Legal	92
2.3.3.3.- Otras Estipulaciones de la Auditoría Legal	95
2.3.4.- Análisis y Consideraciones	96
Capítulo 4.- Procuración del Tesoro de la Nación	100
2.4.1.- Aclaraciones Preliminares	100
2.4.2.- Antecedentes Normativos	101
2.4.3.- Análisis y Consideraciones	104
Capítulo 5.- Reseña de la Auditoría Externa del Sector Privado	106
Tercera Parte: Verificaciones Metodológicas. Conclusiones Generales. Prospectivas y Propuestas para la Optimización de la Auditoría de Índole Jurídica en las Organizaciones Públicas	109
Capítulo 1.- Verificaciones Metodológicas	109
Capítulo 2.- Conclusiones Generales	114
3.2.1.- Rol de los Profesionales del Derecho en Actividades de Auditoría	114
3.2.2.- Materia Auditable. Limitaciones	115
Capítulo 3.- Prospectivas y Propuestas para la Optimización de la Auditoría de Índole Jurídica en las Organizaciones Públicas	120
3.3.1.- Trabajo Multidisciplinario y Transversal	121
3.3.2.- Adaptación de las Asesorías Jurídicas y la Actividad de Auditoría Jurídica	

Gubernamental a las Buenas Prácticas de Gestión y Control	124
3.3.3.- Dinámica en Tiempo Real	125
3.3.4.- Incumbencias de la Auditoría de Índole Jurídica	125
3.3.4.1.- Consideraciones Generales	106
3.3.4.2.- Criterios para la Definición de Incumbencias	128
3.3.4.3.- Enumeración de incumbencias	130
3.3.4.3.1.- Área contenciosa	130
3.3.4.3.2.- Área de cumplimiento normativo	131
3.3.4.3.3.- Área de compras y contrataciones de bienes y servicios	132
3.3.4.3.4.- Área de auditoría de recursos humanos	132
3.3.4.3.5.- Área de investigaciones internas o régimen disciplinario	133
3.3.4.4.- Dimensiones de Incumbencias	134
3.3.5.- Propuestas de la Pasantía	136
3.3.6.- Trabajos Conjuntos con Auditores Gubernamentales de Otros Países	139
3.3.7.- Reconocimiento de la Auditoría de Índole Jurídica como Actividad con Características Distintivas. Su Jerarquización	140
3.3.8.- Normalización y Estandarización	141
3.3.9.- Conveniencia de la Agrupación Nacional e Internacional	143
Referencias Bibliográficas	145
Abreviaturas	149
Anexo 1: Matriz de la Investigación	151
Anexo 2: Pasantía: “Capacidades para el desarrollo de la auditoría interna de índole jurídica en el Sector Público Nacional”	152

PRIMERA PARTE

PROPUESTA METODOLÓGICA

1.1.- Tema

Auditoría de índole jurídica en las organizaciones.

1.2.- Subtema

Auditoría de índole jurídica en las organizaciones públicas.

1.3.- Justificación de la temática

La actividad profesional de la auditoría, ya sea en el ámbito público como en el privado, se ha desarrollado inicialmente a partir de la verificación del cumplimiento de normas de tipo contables, razón por la cual, la auditoría en tanto materia académica específica, al menos en la República Argentina, ha sido incluida en ámbitos profesionales de las Ciencias Económicas y, específicamente, en la carrera de Contador Público.

Sin embargo, ese enfoque tradicional ha venido sufriendo con el paso del tiempo, progresivos cambios que derivaron en una visión más abarcadora de lo que se considera materia auditable, en razón de que todas las actividades llevadas a cabo en una organización pública o privada, son pasibles de ser auditadas.

En consecuencia, la experiencia profesional expone que en la actualidad, el desarrollo teórico y práctico de esta materia profesional, muestra un cierto desajuste en relación a la actividad del auditor jurídico-legal, que lleva adelante su actividad profesional bajo la dualidad de detentar la formación académica del derecho y al mismo tiempo, desarrollar actividades profesionales cuyos enfoques, metodología y procedimientos, han sido pensados y elaborados, por y para profesionales provenientes de las Ciencias Económicas.

En función de ello, la presente investigación intenta aportar luz en ese espacio de penumbra teórica-conceptual, al relevar, clasificar, vincular y analizar, variados y dispersos antecedentes que se refieren al tema y procura plasmar un compilado de referencias teóricas provenientes de fuentes vinculadas al sector público y privado, tanto nacionales como internacionales.

Asimismo, a partir del relevamiento preliminar realizado, no se ha advertido que esa compilación prevista haya sido efectuada hasta el momento, por lo que se aspira a que la investigación pueda aportar elementos útiles para el desarrollo del marco teórico de la temática estudiada.

Específicamente en relación con el sector público, se pretende que la investigación coadyuve al reconocimiento autónomo de la auditoría de índole jurídica, así como al desarrollo de un proceso de interacción entre los auditores gubernamentales nacionales y foráneos dedicados al tema en cuestión, que posibilite asimismo, la creación de agrupaciones profesionales específicas.

Adicionalmente, se procura que la presente favorezca la optimización de la labor de los auditores gubernamentales especialistas en contenidos y procedimientos jurídicos, a partir de la promoción del establecimiento de conceptos uniformes y prácticas estandarizadas en los ámbitos del Sector Público Nacional (SPN), sub-nacional e internacional, así como del favorecimiento de la eficacia y la eficiencia de la gestión, el control y la auditoría en los sectores mencionados.

1.4.- Marco Teórico del Control y la Auditoría Gubernamental

Teniendo en consideración que los objetivos que se proponen en la presente Tesis –tal como se expondrá más adelante- se orientan a la temática específica de la auditoría de índole jurídica, se decidió no abordar de manera exhaustiva las nociones teóricas de la auditoría y control organizacional en general y las vinculadas a la índole gubernamental en especial.

Tal decisión se funda en que las nociones teóricas mencionadas en el párrafo anterior, han sido profusamente estudiadas, analizadas y desarrolladas profesional y académicamente y la pretensión de la Tesis es la de llevar a cabo una investigación que sea un aporte original al estado del arte del tema en cuestión.

En éste sentido, se consideró indispensable delimitar la investigación a realizar, de modo que responda a los requisitos de toda investigación científica, en relación a la necesidad de especificar un objeto de estudio que posibilite ser abarcado en un trabajo con las limitaciones de extensión prevista para las tesis de ésta Maestría.

Sin perjuicio de lo expresado, se considera de utilidad efectuar un análisis de ciertos antecedentes teóricos y normativos en la materia, con la finalidad de dotar al presente trabajo de investigación de un apropiado y consistente marco teórico.

En este marco, este punto del trabajo se organiza, en primer lugar, a partir de cuatro líneas de análisis: la noción de *responsabilización* de la gestión pública; el control y los tipos de control gubernamental; los principios del control gubernamental y una visión prospectiva sobre el referido control, analizando textos elaborados por distintos autores y entidades internacionales, como la *United States Government Accountability Office* (GAO) y el Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD).

En segundo lugar, se incluyen normas emitidas por la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), relacionada con su función normativa como Órgano Rector del sistema de control interno del SPN y, por último, se efectúa un análisis de normativa emitida por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores -*The International of Supreme Audit Institution*- (INTOSAI).

1.4.1. *Responsabilización de la Gestión Pública*

En primer lugar se considera oportuno citar algunas consideraciones referidas a la concepción de la *responsabilización* de la gestión pública ya que la misma trasvasa los distintos aspectos vinculados al control gubernamental.

En este punto se hace referencia al documento elaborado por la GAO, denominado *Government Auditing Standards* (2011) y el texto elaborado por Oscar Oszlak (2003) en el marco del VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública realizado en la ciudad de Panamá, denominado “¿Responsabilización o responsabilidad?: el sujeto y el objeto de un estado responsable”.

El primero de los documentos mencionados afirma que el concepto de *accountability* (*responsabilización*) en el uso de los recursos públicos y la actividad gubernamental es clave en los procesos de gobierno de los estados y que los funcionarios que están dotados de responsabilidad respecto a recursos públicos, deben ejercer esa responsabilidad brindando un servicio público efectivo, eficiente, económico, ético y equitativo dentro de las responsabilidades normativamente otorgadas.

De este modo, los funcionarios y agentes públicos son responsables por brindar una confiable, útil y oportuna información que beneficie la transparencia y la *responsabilización* de los programas y operaciones que les correspondan.

En relación a la auditoría gubernamental, el documento citado afirma que la misma provee una esencial *responsabilización* y transparencia sobre los programas gubernamentales y brinda un análisis objetivo así como la información necesaria para tomar mejores decisiones de políticas públicas.

Por esa razón, el documento referido manifiesta que la auditoría gubernamental es esencial para proveer una correcta *responsabilización* a la ciudadanía y a las instancias de control, así como afirma que debe brindar una evaluación de la administración y performance de los programas y operaciones gubernamentales, con una visión independiente, objetiva y no partidista.

En relación a la concepción de la *responsabilización*, Oszlak (2003) expresa que cuando la cultura de una sociedad no registra ciertos valores y conductas vigentes en otros contextos, el idioma por lo general no les reserva locuciones para designarlos y que solo en aquellas culturas en que esos comportamientos forman parte del sentido común, surgen conceptos que, con una sola palabra, transmiten el sentido y la valoración dada.

Asimismo menciona que el término *responsabilización* es un caso típico, ya que algunos autores prefieren seguir empleando su equivalente en inglés *accountability*, por considerar que su traducción no expresa fielmente el sentido del original.

Al respecto, Oszlak considera entonces que el término *responsabilización* alude a una relación en la cual un sujeto es sometido por otros a un proceso de rendición de cuentas, en razón de compromisos u obligaciones que aquél adquiriera al hacerse cargo de alguna gestión.

Accountability, en cambio, connota la obligación misma de rendir cuentas, voluntariamente asumida por el sujeto, sin que deba existir un tercero para exigirla, lo que implica que la obligación forma parte de los valores y de la cultura del sujeto. Por ésta razón el autor sugiere la expresión *responsabilidad*, por considerar que podría reflejar mejor el sentido del original.

Sin perjuicio de lo recién expuesto, el autor continúa refiriéndose a ese concepto con el término *responsabilización*, afirmando que la misma "...es el requisito mínimo que toda sociedad debe asegurar para que quienes asumen responsabilidades por la producción de valor público,

conozcan los límites de su actuación y respondan por sus resultados” (Oszlak, 2003, p.4)

Por otra parte, el autor citado considera que la consolidación de los regímenes democráticos en América Latina fue dando paso “... a una creciente presión de la ciudadanía por una mayor transparencia de la gestión pública y a la incorporación de novedosos mecanismos internos y externos de auditoría y evaluación, complementados por formas también innovadoras de contralor ciudadano.” (Oszlak, 2003, p.4)

Seguidamente el autor realiza una minuciosa descripción de los tipos e instrumentos de *responsabilización*, clasificados según la fuente de control (interno o externo) y el grado de control en su relación con la autonomía de los agentes públicos, dando lugar a cuatro tipos de *accountability*: burocrática o jerárquica; legal; profesional y política.

De éste modo, enuncia que la *responsabilización* burocrática,

se funda en las normas organizacionales, líneas de dependencia jerárquica así como en la especificación de las facultades, competencias y objetivos de la gestión. Esta formalización de relaciones de dependencia/supervisión de los individuos prefigura una *accountability* caracterizada por el alto nivel de control interno. El tipo legal, se sustenta en una norma anterior (sancionada por el poder legislativo y promulgada por el ejecutivo) y la sanción que, potencialmente se encuentra involucrada es impuesta desde el poder judicial constituyéndose como un tipo de alto grado de control externo. El profesional se caracteriza por la alta autonomía que poseen los agentes para la toma de decisiones, la cual se funda en el *expertise* de los mismos y en la interiorización de criterios y demás normas de la profesión, dando lugar a un tipo de bajo control interno. Por último, el control político se establece en función de la responsabilidad que reposa sobre los funcionarios electos popularmente dando lugar a un tipo definido por el bajo grado de control externo. (Oszlak, 2003, p.13)

Seguidamente señala que los mecanismos de *responsabilización* son innumerables y que cada día se agregan nuevos, tales como, controles jerárquicos internos a la burocracia; controles de cuentas; de legalidad o judicial; el proceso legislativo de sanción de leyes; la revisión de decretos presidenciales; interpelaciones y juicio político; evaluación de programas; cartas compromiso al ciudadano; el plebiscito, la iniciativa popular; el Defensor del Pueblo, entre otros.

Señala asimismo, que cada uno de estos mecanismos involucra distintos principales y agentes internos y externos al aparato estatal, con muy variada capacidad para ejercer control y con competencias y ámbitos específicos de actuación y alcances de control.

1.4.2.- *El Control y los Tipos de Control Gubernamental*

La segunda línea de análisis a desarrollar del marco teórico propuesto, se basa en dos textos elaborados por la ex Auditora General de la Nación, Emilia Lerner que se vinculan a la exposición de nociones básicas de control gubernamental y el alcance de la *responsabilización* por medio de los controles clásicos.

En ese sentido, Lerner (1996) expresa que el control público constituye una institución fundamental del Estado Democrático de Derecho y que adquiere su total dimensión y sentido en un régimen donde el ejercicio del poder público está a cargo de diferentes órganos que constituyen la estructura fundamental del Estado y que se controlan entre sí.

Afirma, asimismo, que en un Estado de éstas características, todo manejo de recursos debe someterse a la legalidad, sea ésta financiera, del gasto o fiscal y que, en este contexto, surge la política de control como instrumento indispensable para garantizar una adecuada canalización de los recursos estatales y optimizar la transparencia de la gestión gubernamental.

La autora citada manifiesta que pueden identificarse cuatro categorías o modelos para la

identificación del control externo del Estado.

El primero de ellos es el representado por organismos estructurados como Tribunales de Cuentas o Cortes de Cuentas, los cuales suelen tener una titularidad colegiada, llevan adelante un control *ex post* y solo por excepción ejercen el control anterior de los actos de gobierno.

Este tipo de organismos, en muchas ocasiones tienen lo que se denomina “jurisdicción”, entendida como la capacidad de juzgar la responsabilidad de los funcionarios públicos e imponerle sanciones, lo que implica asumir facultades investigativas y capacidades para gestionar la continuación de procesos judiciales para determinar responsabilidades civiles o penales. Los países que siguen este modelo son, entre otros, Bélgica, España, Portugal, Italia, Austria, Holanda, Francia y Alemania.

El segundo modelo de control que describe Lerner es el de los organismos estructurados como Contraloría General o Auditoría General, en las que se incluyen la mayoría de los países del *Common Law* y Latinoamericanos.

Son organizaciones unipersonales y dependen casi en la totalidad de los casos del Poder Legislativo a través de fórmulas que no vulneran la independencia de las propias entidades.

En general, el examen se realiza *ex post* y sin funciones jurisdiccionales. Se focalizan en el análisis financiero y de legalidad sobre la aplicación de los fondos públicos y hacia la evaluación de la eficacia, eficiencia y economía de la gestión estatal.

Este es el modelo tomado por la República Argentina, aunque en este caso, la Auditoría General de la Nación, si bien depende del Poder Legislativo, está encabezada por una dirección colegiada de siete miembros que comparten la responsabilidad en la toma de decisiones.

El tercer modelo reseñado por la citada autora, es el que está constituido por los Consejos de

Auditoría, que es seguido por algunos países del este de Asia, como Japón y Corea, que se distinguen por ser órganos colegiados que reportan a distintas figuras gubernamentales ejecutivas o institucionales.

El cuarto modelo se conforma por los sistemas combinados, como el caso de Suecia, en que la Entidad de Fiscalización Superior (EFS) es una agencia de gobierno con un grado de autonomía suficiente para llevar adelante una fiscalización externa e independiente. Este sistema se verifica también en Cuba.

La autora afirma que existen algunas características comunes a la mayoría de las EFS. En ese orden, la gran mayoría sustenta su actuación en las respectivas Constituciones Nacionales, ejercen el control posterior mediante auditorías financieras y de operaciones y la mayor parte de las mismas, informan los resultados de su gestión al Parlamento.

Asimismo, en general gozan de suficiente autonomía e independencia en relación al Poder Ejecutivo, tienen poder de fiscalización sobre fondos y bienes públicos, elaboran un informe anual al Parlamento y están facultadas para prescribir normas e instrucciones para la sistematización del control financiero interno de la Administración fiscalizada.

El segundo de los textos antes referidos se refiere a la *responsabilización* que se establece por los controles gubernamentales clásicos, escrito en co-autoría por Groisman y Lerner (2000).

Según sus autores, el objeto del trabajo es el de analizar los alcances de la *responsabilización* por medio de los controles clásicos, los cuales son implantados por el constitucionalismo y constituyen uno de los principios en que se funda la concepción democrática del poder. Esos controles clásicos consisten en la distribución o reparto del poder para evitar su concentración y brindar mayores garantías democráticas a la ciudadanía.

Mencionan asimismo, que una de las características de este tipo de controles es la comparación entre los actos o hechos y las normas, con el fin de comprobar el modo en que aquellos se ajustan a lo prescripto normativamente.

En este sentido expresan que,

el fraccionamiento o reparto de competencias mediante un sistema de controles y contrapesos entre los poderes, es un requisito sin el cual difícilmente un sistema político puede ser considerado democrático. Pero en este esquema, los controles están concebidos para evitar los abusos y sancionar las transgresiones. Son, por consiguiente, esencialmente jurídicos. El moderno concepto de rendición de cuentas y la consiguiente *responsabilización* tienen un sentido más amplio: no se trata solamente de no haber incurrido en transgresiones sino de haber respondido al mandato recibido o de haber alcanzado las metas establecidas. (Groisman y Lerner, 2000, p. 2)

Tal como ha sido planteado en el texto de Oszlak (2003), los autores describen las diferencias entre el sentido de la “responsabilidad” y la “*responsabilización*”, explicando que éste último concepto es tomado del inglés *accountability* y tiene un componente adicional al primero, en cuanto supone no solo su “asignación” por parte de un tercero, sino la existencia de un compromiso personal del funcionario público, implicando de éste modo un involucramiento y una participación activa del sujeto.

En relación a los distintos tipos de responsabilidades, los autores mencionan que la responsabilidad política, es inherente al sistema democrático y deriva del principio según el cual la autoridad se ejerce por representación del pueblo, a través los actos electorales y no implica necesariamente la vulneración de normas jurídicas.

En segundo lugar, la responsabilidad administrativa surge cuando se transgreden normas o instrucciones de esa naturaleza.

Por otra parte, la responsabilidad civil consiste en reparar el daño causado por un hecho o un acto y por último la penal, que se corresponde a la comisión de un delito.

En relación al caso Argentino, los autores explican que hasta el año 1992 existió en el país el Tribunal de Cuentas de la Nación como organismo de control (externo) y que en el año 1993 se realizó una reforma integral del sistema de administración financiera pública, que redefinió la organización financiera estatal y la forma de registro y control de las cuentas públicas, desplazando el eje de la gestión pública desde lo legal-contable hacia la eficiencia y eficacia.

Asimismo, esta reforma, al suprimir al Tribunal de Cuentas de la Nación, creó la Auditoría General de la Nación, dentro de la órbita del Poder Legislativo y, a diferencia de su organismo antecesor, sigue el modelo angloamericano, incorporando una competencia de control integral, que comprende los aspectos legales, financieros, presupuestarios, económicos y contables, así como los de eficacia, eficiencia y economía de la gestión pública, eliminando las funciones jurisdiccionales que poseía el sustituido Tribunal de Cuentas.

1.4.3.- *Los Principios del Control Gubernamental*

El tercero de los puntos del marco teórico del control gubernamental, se relaciona con los principios de este tipo específico de control, para lo cual se utilizan extractos de los textos antes referidos de Emilia Lerner (1996) y de la GAO, *Government Auditing Standards* (2011).

Este último documento se focaliza en los principios éticos que deben regir en las organizaciones públicas. En relación a ello, los más altos responsables de una organización de auditoría, disponen -a través de una comunicación clara- el tono o el ambiente para el comportamiento ético, creando un ambiente que refuerce el comportamiento ético a través de todos los niveles de la organización.

Los principios éticos que incluye el documento citado son, entre otros, la independencia del auditor; la asunción por parte del mismo de las actividades en las que sea competente; la orientación a la realización de tareas con alta calidad, respetando la integridad y la objetividad en las mismas.

De éste modo, los principios éticos que deben guiar el trabajo de los auditores son el interés público, la integridad, la objetividad, el uso apropiado de la información, los recursos y las detenciones de atribuciones públicas y el correcto comportamiento profesional.

El documento referido define al interés público como el bienestar colectivo de la comunidad de personas y entidades, en relación al cual el auditor lleva a cabo su labor. Establece, asimismo, que la tarea del auditor gubernamental, debe generar confianza de la ciudadanía en la administración pública, a partir de la consecución de su actuación profesional con integridad, la que se relaciona con su conducta objetiva y sus observaciones basadas en los hechos, despojadas de influencias partidarias e ideológicas.

Por otra parte, el texto en cuestión, establece que la objetividad incluye independencia de criterio y el sostenimiento de una actitud imparcial y honestidad intelectual y profesional, aclarando que los conceptos de objetividad e independencia se encuentran altamente relacionados, en virtud de que el principio de independencia impacta indefectiblemente al principio de objetividad.

Otro principio ético que menciona el documento referido, es la apropiada utilización de la información, los recursos y la posición gubernamental, que no deben ser utilizadas de modo contrario a las leyes o en detrimento de los legítimos intereses de la entidad auditada o de la organización auditora, lo que incluye el manejo prudente de la información sensible.

Asimismo, el documento de la GAO afirma que, en el ámbito gubernamental, el derecho de los ciudadanos respecto a la transparencia de la información pública, debe encontrarse balanceada con el uso apropiado de la información. Ese balance se produce en virtud de que algunos programas gubernamentales están sujetos a leyes y regulaciones que establecen la confidencialidad de la información.

Por último, se menciona el principio relacionado con el comportamiento profesional, a partir del cual, el auditor debe evitar cualquier conducta que pueda desacreditar su actividad profesional y se vincula al esfuerzo en la realización de sus labores de acuerdo con las técnicas y estándares profesionales.

Por otra parte, Lerner (1996) enumera los principios del control público desde la óptica del control externo, que se encuentra representado por las denominadas EFS de cada país.

En ese marco, la autora citada efectúa la siguiente enumeración de los principios de control:

a) Independencia. Este principio alcanza dos aspectos, en primer lugar, se refiere a que los miembros de las EFS deben tener independencia con respecto a los sujetos controlados y, en segundo lugar, a que la misma Entidad debe contar con una adecuada independencia financiera.

b) Imparcialidad del control. El análisis de las cuentas de un país y sus procedimientos deben ajustarse a la comparación con las normas y parámetros que se hayan establecido, sean éstos de carácter cuantitativo o cualitativo, lo que implica que no se deben formar juicios, que no se puedan respaldar con evidencias adecuadas y suficientes y contrastables.

c) Apoliticismo del control. Implica que el mismo no debe estar determinado o influenciado significativamente por ningún tipo de partidismo o posicionamiento ideológico.

d) Amparo de los administrados frente a la actividad administrativa. Implica que se deben

evitar desviaciones o abuso de poder, que puedan derivar en perjuicios materiales o morales para los administrados.

e) Probidad administrativa. La EFS correspondiente tiene la responsabilidad de promover la honesta administración del patrimonio público.

f) El control no debe retardar o entorpecer la agilidad administrativa. Este principio sugiere que el control no debe focalizarse en el control previo, limitándose éstos casos para las cuestiones de significativa relevancia para la Nación. El control posterior debe tener efectos tanto para la efectiva corrección de la desviación verificada y, por otra parte, para la toma de medidas preventiva, con visión constructiva.

g) Publicidad del Control. Este principio se vincula con la circunstancia que, en las sociedades democráticas, los actos del poder Estatal deben ser conocidos por la comunidad, la cual debe estar informada, sobre la gestión que los órganos del Estado hayan cumplido con los recursos que les han sido asignados.

1.4.4.- *Visión Prospectiva del Control Gubernamental*

En relación al cuarto punto del marco teórico propuesto para el control gubernamental, se toman en consideración el texto aprobado por la XL Reunión Ordinaria del Consejo Directivo del CLAD (2010) y los elaborados por Groisman y Lerner y Oszlak antes referidos, en sus aspectos relacionados a una visión propositiva para la actualidad y prospectiva del control gubernamental.

En ese marco, en relación a la profesionalización de la función pública, el texto emitido por el CLAD (2010), menciona que los países miembros se comprometieron a fortalecer el proceso de profesionalización de la administración pública, reubicando de éste modo, al tema del perfeccionamiento de los recursos humanos, en la agenda de reformas que muchas naciones

dejaron en segundo plano, luego de las primeras reacciones a las crisis fiscales acaecidas en los Estados.

Menciona este documento que la referida profesionalización, entre otros aspectos, incluye la necesidad de tener un modelo flexible de contratación de recursos humanos, capaz de dar mayor eficiencia y agilidad a la gestión pública y responder a la necesidad de la administración pública de tener diversos patrones organizacionales que le permitan responder más acabadamente a las demandas de los ciudadanos.

Asimismo, en cuanto a la agenda modernizadora de la gestión pública iberoamericana en el Siglo XXI, señala que esa agenda es indispensable para alcanzar los objetivos más significativos del Estado.

El documento citado expresa que es fundamental acoplar la reforma de la gestión pública, con la reforma del Estado en el sentido más general, con el objeto de fortalecer las instituciones del sistema democrático, lo que debe estar ineludiblemente acompañado con un proceso de la *responsabilización* democrática.

Entre las numerosas reformas requeridas que menciona el documento de la CLAD, se destacan entre otras: la reforma fiscal; el desarrollo sustentable de las políticas públicas; el cuidado del medio ambiente; el respeto por la diversidad y la toma en consideración de las desigualdades subsistentes; la focalización en las necesidades sociales básicas y el tráfico de drogas.

En ese orden, el documento referido afirma que un puente entre los medios y los fines de la gestión pública contemporánea, puede tomar como base, al conjunto de indicadores denominados las *E* de la Administración Pública, en el sentido que se describe a continuación:

economía de recursos; eficiencia (hacer más con menos –optimización-); eficacia (producir

determinados bienes o servicios de calidad); equidad (cuestión esencial en nuestra región); ética (como combate a la corrupción y conducta orientada por el interés público; capacidad emprendedora (de los gestores públicos; equilibrio entre las acciones gubernamentales (o coordinación); y empoderamiento ciudadano. Tales indicadores pueden servir como mecanismos orientadores para la gestión pública iberoamericana, de manera que ésta los tome en consideración y sea capaz de compatibilizarlos para producir una mejor administración pública. (CLAD, 2010, p.22)

Por último, el documento describe los grandes campos para continuar en el camino de las transformaciones e innovaciones de la gestión pública iberoamericana, entre las que señala; la democratización de las instituciones políticas, la profesionalización de la función pública a partir de una burocracia *meritocrática*; la utilización de las más modernas tecnologías de gestión; la orientación de la administración pública predominantemente hacia los resultados para el desarrollo; la mejora de los patrones de gobernanza pública y la promoción de la cultura de la calidad en la gestión de los servicios públicos, como forma de mejorar el desempeño de la administración pública y al mismo tiempo acercar el Estado a los ciudadanos.

Por otra parte, Groisman y Lerner (2000), a modo de balance del texto elaborado, efectúan algunas consideraciones relacionadas con la manera de perfeccionar los controles clásicos y su complementación con los controles más novedosos.

En este marco, los autores expresan que para que se fortalezca la *responsabilidad*, la gestión financiera y la auditoría, y por consiguiente la democracia de los Estados, se debe establecer “...un sólido ambiente de control interno a través de todo el gobierno, que ponga énfasis especial sobre la aplicación de principios éticos para el servicio público...” (Groisman y Lerner, 2000, p. 19) y que los fracasos de los mecanismos tradicionales de control se vinculan “... con las

características del sistema político, en particular con la transparencia de los actos públicos y la cultura política”. (Groisman y Lerner, 2000, p. 19)

Adicionalmente agregan que “... la madurez del sistema político está en la base de un efectivo control por parte de las instancias institucionales que hacen al sistema de división de poderes.” (Groisman y Lerner, 2000, p.20) y que el fortalecimiento de los controles parlamentarios con las innovaciones introducidas por las recientes reformas constitucionales, permite que se verifique una mayor rendición de cuentas por parte de las instancias administrativas.

En definitiva, consideran que la democracia requiere ciudadanos democráticos para funcionar adecuadamente y que los sistemas de control necesitan funcionarios probos y comprometidos con la eficacia en sus acciones.

Agregan que “... no se trata sólo de condiciones individuales, sino de un contexto que induzca y fomente las conductas deseables.”. (Groisman y Lerner, 2000, p. 21) y referencian a Montesquieu, quien señala que en un Estado popular no basta la vigencia de las leyes ni el brazo armado del príncipe levantado, sino que se requiere un resorte adicional, que es la *virtud*.

Adicionalmente, los autores afirman que

[e]n los sistemas de control exitosos, la opinión pública es el aliado más efectivo de los organismos específicos. El control de los controladores requiere, pues, ciudadanos virtuosos, pero también mecanismos para que estos ciudadanos dispongan de información, la discutan y propongan las medidas de corrección que estimen necesarias. (Groisman y Lerner, 2010, p. 21)

Finalmente y en línea con las consideraciones que se efectúan vinculadas con la visión propositiva para la actualidad y la prospectiva del control gubernamental, Oszlak (2003) menciona que los cambios culturales han quedado a la zaga de las innovaciones tecnológicas, razón por la cual se multiplicaron los controles y exigencias de rendición de cuentas.

Como corolario al autor citado explica que

una condición esencial de una cultura responsable es la lenta decantación en la conciencia de valores que alienten esa disposición ética. Los valores compartidos en este sentido ético, seguirán marcando la diferencia entre sociedades que basan la responsabilidad en mecanismos institucionales de responsabilización y sociedades que tienden a fundarla en la responsabilidad. (Oszlak, 2003, p.18)

La diferencia conceptual que el autor citado expresa, se refiere a que la *responsabilidad* debe ser entendida como "...la acción y efecto de rendir cuentas, por parte de un agente, respecto a los resultados de la responsabilidad asumida (metas logradas, productos entregados, recursos empleados) en función de un acuerdo implícito o formalizado." (Oszlak, 2003, p.2), agregando que esa noción, implica que se invierte la dirección de la exigencia, en el sentido de que "...sería el primer lugar el agente y no un mandante, quien demostraría su voluntad de rendir cuentas, sea por un imperativo moral, una auto- exigencia ética o, simplemente, una pauta cultural enraizada en su conciencia." (Oszlak, 2003, p.2)

En definitiva, habiendo sido presentado un marco teórico referido al control gubernamental, con la finalidad de contar con un contexto conceptual para la enunciación de los antecedentes teóricos que se vinculan específicamente a la auditoría de índole jurídica, a continuación, se exponen los referidos antecedentes relevados.

1.4.5.- *Resolución SIGEN N° 152 del 17 de octubre de 2002. Normas de Auditoría Interna Gubernamental (NAIG) de la Sindicatura General de la Nación*

Las Normas mencionadas dispuestas a través de la Resolución SIGEN N° 152/02, son prescriptivas y de aplicación obligatoria en el área de competencia de ese Órgano Rector y le son

aplicables a las auditorías que realice el mismo y las que lleven a cabo cada una de distintas Unidades de Auditoría Interna (UAI) del SPN.

Asimismo, los procedimientos que señala la Resolución referida son generalistas y no incluyen estipulaciones específicas de índole jurídica, razón por la cual, no se considera pertinente su mención en el Capítulo de la investigación vinculado a la Auditoría Interna de Índole Jurídica en el Sistema de Control Interno del SPN.

Sus propósitos son, entre otros, orientar la actividad para el ejercicio de la auditoría interna gubernamental, a efectos de que la misma se ajuste a métodos objetivos y sistemáticos, mejorar las prácticas y procedimientos en uso y difundir la comprensión del rol del auditor y de sus responsabilidades propias.

Su misión es la de examinar el sistema de control interno de un ente, sus operaciones y el desempeño en el cumplimiento de sus responsabilidades financieras, legales y de gestión, formándose opinión, brindando asesoramiento e informando acerca de su eficacia y de los posibles apartamientos que se observen.

La Norma bajo análisis estipula que los siguientes objetivos de la Auditoría Interna Gubernamental son: a) el adecuado funcionamiento de los Sistemas, en particular el del Control Interno; b) la correcta aplicación de la normativa vigente; c) la confiabilidad e integridad de la información producida; d) la economía y eficiencia de las operaciones; e) la eficacia y el desempeño de los distintos segmentos y operadores de la organización; f) la debida protección de los activos y recursos; g) la eficacia de los controles para prevenir, detectar y disuadir la ocurrencia de irregularidades y desvíos; y h) La evaluación de riesgos.

Las estipulaciones de la Resolución bajo análisis alcanzan un amplio espectro de cuestiones conceptuales relacionadas con la auditoría interna gubernamental, razón por la cual, se mencionan a continuación una selección de nociones fundamentales que se consideran de utilidad para el interés específico de la temática de la presente Tesis.

En ese orden, en el punto 5 de la Introducción, la Resolución citada determina que la acción de las UAIs consiste en un examen posterior de las operaciones y debe encontrarse desvinculada de las actividades propias de la gestión del ente auditado.

La norma citada estipula en el Punto 3, del Capítulo I, que el auditor debe poseer conocimientos, pericia y experiencia esenciales para desempeñar su actividad conforme la naturaleza, importancia y complejidad del cometido asignado, así como que el conocimiento y la pericia profesional, individual y de conjunto, deberá extenderse no sólo a las tareas de auditoría, sino que abarcará actividades tales como: gerencia, economía, organización, finanzas públicas, presupuesto, contabilidad, derecho, sistemas computadorizados de información, y otras materias que tengan relación con el producto que genera el organismo al que sirve.

En relación a la función del sistema de control de una organización, expresa en el Punto 5 del mismo Capítulo, que la responsabilidad por la prevención y detección de ilícitos y errores corresponde a la autoridad superior de un organismo, a través de un adecuado diseño, implantación y operación de sus sistemas de control interno.

En referencia al alcance de la auditoría, en el Punto 6 de su Segundo Capítulo, la Norma analizada menciona que la misma es integral y comprende: la evaluación del funcionamiento del Sistema de Control Interno y de las operaciones; la correcta aplicación de la normativa vigente; la confiabilidad e integridad de la información emitida; la eficacia de la organización; la economía y

eficiencia en los diferentes procesos operativos. El campo de intervención y análisis se extiende a cualquier nivel, función, sector, unidad, programa, actividad, proyecto, producto, proceso, etc.

En el Punto 1.1 del Anexo de la Normas referidas, se menciona que la auditoría del control interno debe aplicar procedimientos tendientes a evaluar sus componentes: a) Ambiente de Control; b) Apreciación del Riesgo; c) Actividades de Control; d) Información/Comunicación; e) Supervisión.

En el mismo Punto, expresa que se debe analizar y comprobar el funcionamiento del sistema, teniendo en cuenta los objetivos del control interno, a saber: a) la emisión de información financiera y operativa confiable, íntegra, oportuna y útil para la toma de decisiones; b) el cumplimiento de las leyes y normas aplicables; c) la protección de los activos y demás recursos, incluyendo actividades para la disuasión de fraudes y otras irregularidades, d) el conocimiento, por parte de la Dirección Superior del grado de consecución de los objetivos operacionales, sobre la base de la aplicación de criterios de eficacia, eficiencia y economía.

En relación a la Auditoría de Gestión, menciona que la auditoría de gestión tiene por objeto el examen sistemático de los comportamientos sustantivos referidos a la economía, eficacia y eficiencia de las operaciones en el conjunto de una organización, o en una función, programa, proceso o segmento de la actividad pública. Su alcance incluye también el análisis de la calidad de los bienes y servicios producidos.

Asimismo, estipula en el Punto 2.2 que la auditoría de gestión tiene el propósito de responder a cuestiones tales como (entre otras) si se respetan las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a las operaciones, así como con los planes, políticas, normas y procedimientos establecidos.

En definitiva, tal como se expondrá más adelante, las especificaciones transcriptas responden en cierto modo, a las estipulaciones previstas en el Informe *del Committee Of Sponsoring Organizations* (COSO), la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (LAF) N° 24.156 y su respectiva reglamentación, reafirmando o redundando, según el caso, las estipulaciones previstas en las mismas.

1.4.6.- *Manual del Control Interno Gubernamental emitido por la Sindicatura General de la Nación*

El Manual del Control Interno Gubernamental (*MCIG*) fue emitido en diciembre de 2010 por la SIGEN y está concebido como una guía para ser aplicada tanto por los funcionarios de ese Organismo de Control, así como por los integrantes de las unidades de auditoría interna de las jurisdicciones y entidades dependientes del Poder Ejecutivo Nacional (PEN), con el fin de examinar y evaluar el sistema de control interno y determinar la eficacia y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas.

Asimismo, el MCIG prevé constituirse en un instrumento para facilitar la tarea de control y convertirla en una función de apoyo a las organizaciones, con el fin de reducir los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos institucionales.

Como podrá advertirse en la Segunda Parte de la Tesis, la finalidad referida del Manual en cuestión, coincide de manera muy precisa con las estipulaciones previstas por el Informe COSO en cuanto la determinación de los objetivos de control.

Esta aseveración se ve confirmada en tanto el objeto del MCIG es describir las actividades, proporcionar procedimientos, cuestionarios y guías de trabajo para la ejecución de auditorías

internas con el objeto de evaluar su sistema de control interno, en función del enfoque de las Normas Generales de Control Interno (NGCI) elaboradas por la SIGEN, que, a su vez, están basadas en el Informe COSO.

Asimismo, el Manual en cuestión aclara que tomó como fuente -entre otras- a las NAIG y conclusiones y recomendaciones de organizaciones que agrupan a organismos de auditoría, como lo son las EFS, INTOSAI y la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS).

El MCIG contiene tres partes principales: la visión de auditoría donde se define el concepto de la auditoría interna y sus aspectos conceptuales; el planeamiento de auditoría; y los procedimientos en las fases de ejecución, confección del informe de auditoría y seguimiento de las recomendaciones.

Asimismo, define a la auditoría interna gubernamental como 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 la Ley N° 24.156, constituyendo un mecanismo de seguridad con que cuentan las respectivas autoridades superiores para estar informada con razonable certeza sobre la confiabilidad del diseño y funcionamiento de su sistema de control interno. (p.5).

En relación a su propósito, el MCIG menciona que las normas definidas en la Resolución N° 152/02 definen las metas a alcanzar por la auditoría interna con el objeto de contribuir al logro de los siguientes propósitos: incentivar la medición y comparación de objetivos, metas y resultados; difundir la planificación institucional; promover el control interno eficaz; asegurar el cumplimiento de la normativa vigente; fomentar la determinación de costos en la operación; difundir la utilización de sistemas de medición de desempeño y toma de decisiones (tableros de

comando); promover la cultura de la rendición de cuentas; e incorporar a la comunidad organizada en el proceso de auditoría (p.7).

Según éste compilado normativo, el alcance de la auditoría es integral y comprende la evaluación del funcionamiento del sistema de control interno y de las operaciones; la verificación de la correcta aplicación de la normativa vigente; la confiabilidad e integridad de la información emitida (p.9)

En relación a los principios a observar en auditoría interna, el MCIG referencia nuevamente a la Resolución 152/02 en cuanto a las condiciones que se deben reunir para el ejercicio de la auditoría: independencia y objetividad; cumplimiento de normas éticas y de conducta; conocimiento, pericia y experiencia; capacitación continua; debido cuidado profesional; y el secreto profesional (p.9)

Asimismo, en función de la concepción sistémica en el control interno de la gestión, el MCIG afirma que se entiende como gestión a las actividades, tareas y acciones consolidadas en programas, proyectos u operaciones, a cargo de una organización, dirigida a la producción de bienes o servicios para satisfacer propósitos, metas u objetivos (p.15).

En relación a los elementos conceptuales de control interno, el Manual citado afirma expresamente que en la doctrina del control gubernamental se admite que el control interno asume el enfoque del Informe COSO (p.16). Agrega también a las directrices establecidas por la INTOSAI, la cual define al control interno como el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una Institución para ofrecer una garantía razonable de que se cumplan distintos objetivos.

Adicionalmente, el MCIG refiere al enfoque COSO en cuanto considerar al control interno como sistema efectuado por la dirección y el resto del personal, con el objeto de proporcionar y grado de seguridad razonables en cuanto a la consecución de objetivos de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a las categorías, eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes y normas aplicables (p.17).

En definitiva, el MCIG en cuestión es un extenso cuerpo normativo que tiene por basamento fundamental a las consideraciones teóricas definidas en la LAF N° 24.156 y el Informe COSO, cuyas definiciones y elaboraciones teóricas, se desarrollarán en profundidad en la Segunda Parte del presente trabajo.

1.4.7.- Perfil del Auditor Interno de las Unidades de Auditoría Interna del Sector Público Nacional

La Resolución SIGEN N° 17 del 10 de febrero de 2006 aprueba el Perfil del Auditor Interno Titular reafirmando lo establecido por el Decreto N° 971 del 6 de mayo de 1993, en relación a que las autoridades superiores de los entes comprendidos en el artículo 8° de la LAF deben en forma previa a la designación del auditor interno titular, solicitar la opinión técnica de la SIGEN.

La Resolución citada establece que los auditores titulares de las unidades de auditoría interna deberán poseer título universitario nacional en ciencias económicas, derecho o acorde a las incumbencias u objeto principal de la jurisdicción, entidad u organismo, modificando el criterio original de la Resolución N° 130 del 7 de octubre de 1993, el cual establecía que el Auditor Interno de una UAI debía poseer título universitario nacional únicamente en alguna de las disciplinas de las Ciencias Económicas.

En consecuencia, el cambio de criterio mencionado, ejemplifica la evolución de la noción de auditoría a través del paso del tiempo, cuestión que ha sido sugerida en el Punto referido a la Justificación de la Temática de la Tesis.

1.4.8.- *Directrices de Auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores*

La INTOSAI desde hace más de cincuenta años, ha proporcionado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas EFS en sus respectivos países.

La INTOSAI es un organismo autónomo, independiente y apolítico. Es una organización no gubernamental con un estatus especial en el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC).

Dicho Organismo generó las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) que son normas para la práctica de la auditoría externa gubernamental, las cuales se dividen en cuatro niveles distintos.

1.4.8.1.- *Nivel 1. Principios Fundamentales. Declaración de Lima*

En el Nivel 1, se encuentran los principios fundamentales en la “Declaración de Lima” que fue emitida en el año 1977, la cual define a las EFS como entidades de control externo, así como las líneas básicas de auditoría que deberán implementarse en todos los países y hace hincapié en el uso regular y racional de los fondos públicos.

A su vez, en el artículo 1º, del Punto 1 “Generalidades”, en relación a las finalidades del control, especifica que el control no representa una finalidad en sí mismo

sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro. (p.5)

En el artículo 4° de la Declaración analizada, se afirma que la tarea tradicional de las EFS es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones. Este tipo de control -que sigue manteniendo su importancia y trascendencia- se aúna con un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que no sólo abarca a cada operación sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos. (p.6)

1.4.8.2.- Nivel 3. Principios Fundamentales de Auditoría -ISSAI 400

Por otra parte, el Nivel 2 de las ISSAI se refiere a los requisitos previos para el funcionamiento de las EFS y el Nivel 3 se refiere a los principios fundamentales de auditoría, tal como se expone a continuación: ISSAI 100 – Principios fundamentales de auditoría del sector público; ISSAI 200 – Principios fundamentales de auditoría financiera; ISSAI 300 – Principios fundamentales de auditoría de desempeño; ISSAI 400 – Principios fundamentales de auditoría de cumplimiento.

Las ISSAI 100/200/300 se vinculan a las nociones de auditoría en términos generales, y no se relacionan específicamente con los objetivos trazados para la presente Tesis.

En virtud de ello, se analiza a continuación la ISSAI 400, que constituyen la base de las normas para las auditorías de cumplimiento de conformidad con las ISSAIs. Ofrecen una visión

general de la naturaleza, los elementos y principios de la auditoría de cumplimiento llevada a cabo por las EFS y definen el reconocimiento de la INTOSAI de los principios de la auditoría de cumplimiento con autoridad (leyes, reglas y principios de buena administración financiera del sector público) y la conducta de los funcionarios del sector público.

En relación al término *autoridad*, resulta pertinente efectuar algunas consideraciones.

En su versión en inglés, el párrafo anteriormente transcrito, incluido en el Objetivo del Sumario Ejecutivo (*Executive Summary-Purpose*) expresa lo siguiente: “...*recognition of the principles for auditing of compliance with authorities (laws and regulations and principles of sound public sector financial management and conduct of public sector officials).*” (p.1)

El término *authorities* esta explicado en los puntos 28 y 29 de la ISSAI bajo análisis:

28. Authorities are the most fundamental element of compliance auditing, since the structure and content of authorities furnish the audit criteria and therefore form the basis of how the audit is to proceed under a specific constitutional arrangement. 29. Authorities may include rules, laws and regulations, budgetary resolutions, policy, established codes, agreed terms or the general principles governing sound public-sector financial management and the conduct of public officials. Most authorities originate in the basic premises and decisions of the national legislature, but they may be issued at a lower level in the organizational structure of the public sector. (p.6)

Como puede observarse se advierte un problema de traducción literal, ya que el sentido de ese término debe interpretarse como auditoría de cumplimiento de lo que es debido, en virtud de la autoridad y exigencia de cumplimiento de las leyes, regulaciones por lo que resultaría pertinente utilizar el término *normativa* en vez de *autoridades*.

Por otra parte la ISSAI analizada efectúa una extensa serie de enunciaciones, de las cuales – con una finalidad ejemplificativa- se transcriben algunas de ellas.

En su Punto 6, se afirma que las EFS solo deben hacer referencia a los Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento en los informes de auditoría, siempre y cuando las normas que hayan desarrollado o adoptado cumplan cabalmente con todos los principios relevantes de la ISSAI 400 y que de ninguna manera, los principios están por encima de las leyes, reglamentos o mandatos nacionales.

Asimismo, en el Punto 7, se expresa que las Directrices para la Auditoría de Cumplimiento (ISSAIs 4000-4999) han sido desarrolladas para reflejar las mejores prácticas, por lo que es aconsejable que las EFS traten de adoptarlas en su totalidad como sus normas rectoras. (p.2)

En relación al objetivo de la auditoría de cumplimiento la Norma analizada afirma en el Punto 12 que ese tipo de auditorías se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en sus aspectos significativos, con las *autoridades* que rigen a la entidad auditada.

A su vez, en el Punto 13, menciona que

la auditoría de cumplimiento puede tratar sobre la regularidad (cumplimiento con los criterios formales, tales como leyes, regulaciones y convenios relevantes) o con la decencia (observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos). Mientras que la regularidad es el enfoque principal de la auditoría de cumplimiento, también la decencia puede ser un asunto pertinente dado el contexto del sector público, en el que existen ciertas expectativas relacionadas con la administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos. (p.3)

Por último en el Punto 14 se menciona la posibilidad de que la auditoría de cumplimiento se amplíe a una investigación de fraude, con finalidad preparatoria a una persecución penal.

Seguidamente la ISSAI 400 describe en los puntos 15 a 19 las características de la auditoría de cumplimiento, mencionando que la misma puede abarcar una amplia variedad de asuntos y que con frecuencia este tipo de auditorías forman parte integral del mandato de una EFS para auditar las entidades públicas.

En relación a ello, expresa que las entidades públicas se les confían la correcta administración de los fondos públicos. La responsabilidad de los organismos públicos y sus funcionarios es ser transparentes respecto de sus acciones, así como rendir cuentas a los ciudadanos y ejercer una buena gobernanza de los fondos que se les han confiado. (p.4)

En el Punto 18 la ISSAI en cuestión que la auditoría de cumplimiento puede abarcar todos los niveles gubernamentales, sean éstos, el nivel central, regional o local.

En relación a las diferentes perspectivas de la auditoría de cumplimiento, puede llevarse a cabo en relación con la auditoría a los estados financieros (4200); de manera independiente a los mismos (4100) o en combinación con la auditoría de desempeño.

La Norma analizada efectúa la aclaración en el Punto 23 que la auditoría de estados financieros busca determinar si los estados financieros de la entidad en cuestión se prepararon de conformidad con un marco de emisión de información financiera aceptable y obtener evidencia suficiente y apropiada.

En cuanto a los elementos de la auditoría de cumplimiento la ISSAI 400 desarrolla sus consideraciones respecto a las Autoridades y Criterios en los Puntos 28 a 32. En ese marco, afirma que la auditoría de cumplimiento generalmente implica la evaluación del cumplimiento de los criterios formales y que cuando los mismos no existen, las auditorías pueden examinar el

cumplimiento con los principios generales que rigen a una sana administración financiera y observan la conducta de los funcionarios públicos (decencia).

La Materia en Cuestión es tratada en los Puntos 33 al 39 afirmando que la misma depende del mandato de la EFS, las *autoridades* relevantes y el alcance de la auditoría, por lo que el contenido y alcance de la auditoría de cumplimiento puede variar significativamente, así como puede tomar la forma de actividades, operaciones financieras o información.

La ISSAI 400 desarrolla una enumeración y descripción de los principios de la auditoría de cumplimiento, los cuales, a grandes rasgos no difieren de los de la auditoría en general:

En ése marco, se transcribe a continuación la enunciación de los principios generales que la Norma referida establece en los puntos 43 a 49: juicio y escepticismo profesional; control de calidad; gestión y habilidades del equipo de auditoría; consideración del riesgo de auditoría a lo largo del proceso de la misma; consideración de la materialidad en el proceso de auditoría; documentación preparada suficientemente; comunicación eficaz.

En referencia a los principios relacionados con el proceso de auditoría, se establece en los puntos 50 al 60 que los auditores deben determinar el alcance de auditoría; identificar la materia y los criterios adecuados; conocer la entidad auditada a la luz de las autoridades relevantes; considerar el ambiente de control y los controles internos relevantes; considerar si es posible asegurar el cumplimiento; realizar una evaluación de riesgos para identificar los riesgos de incumplimiento; considerar el riesgo de fraude; desarrollar una estrategia y plan de auditoría; recopilar evidencia de auditoría suficiente y apropiada para cubrir el alcance de la misma; formular conclusiones relevantes; y preparar un informe basado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad y celebración de un proceso contradictorio, entre otros.

1.4.8.3.- Nivel 4. *Directrices para la Auditoría de Cumplimiento -ISSAI 4000*

Las Directrices para la Auditoría de Cumplimiento – ISSAI 4000, se basan en los principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI y expresa que la auditoría de cumplimiento se refiere a la función atribuida a las EFS de controlar que las actividades de las entidades públicas se adecuen a las leyes, los reglamentos y las normas que las regulan, y se las tareas pueden abarcar una extensa gama de materias controladas y varias ampliamente a escala internacional. (p.4)

El objetivo, alcance y naturaleza de ese tipo de auditoría depende del mandato y el cometido constitucional de la EFS, así como las leyes y reglamentos que son pertinentes para la entidad auditada y abarcan todos los niveles de la administración. (p.4)

Las Directrices para la auditoría de cumplimiento han sido redactadas desde dos perspectivas: La ISSAI 4100 que trata de las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros y la ISSAI 4200 que trata de las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros.

Es importante destacar que la ISSAI 4000 menciona en su Punto 7 que las Directrices para la auditoría de cumplimiento no son de aplicación obligatoria en la INTOSAI y cada EFS debe juzgar en qué medida son compatibles con su mandato. (p.5)

Han sido concebidas para ayudar a las EFS a aplicar las Normas de Auditoría de la INTOSAI, en particular en su trabajo para la elaboración de informes de cumplimiento. (p.5)

En ese marco, en el Punto 9 se afirma que las EFS organizan la auditoría de cumplimiento según el modo que consideren más eficiente teniendo en cuenta su mandato y su cometido constitucional, ya que, en la práctica, se da una gran diversidad internacional en el modo de organizar y elaborar los informes de una auditoría de cumplimiento.

De éste modo, el Punto 10 establece que algunas de las obligaciones específicas de las EFS pueden consistir en: la función jurisdiccional; las actividades vinculadas al fraude y corrupción; la investigación de presuntos actos ilícitos u otras infracciones a efectos de tomar decisiones de sanción a particulares o de notificación de los hechos a los órganos policiales y judiciales; y la evaluación de la veracidad y exhaustividad de la información presentada por un ministro al parlamento.

Los informes de auditoría de cumplimiento pueden adoptar distintos formatos, como por ejemplo; informes sobre ese tipo de auditorías; opiniones respecto del cumplimiento; opiniones en las que se declara que las actividades u operaciones de los auditores del sector público han observado se llevaron conforme a las normas; informes sobre actos de incumplimientos específicos. (p.6)

1.4.8.3.1.- *Directrices para la Auditoría de Cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros -ISSAI 4100.*

Por otra parte, las Directrices para la Auditoría de Cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros –ISSAI 4100- abarcan aspectos de la auditoría de cumplimiento en el sector público que, en muchos países están sujetos a mandatos y objetivos muy diversos. (p.7)

Estas Directrices, en el Sumario Ejecutivo, en relación al Tema Principal se afirma que las ISSAI 4100 tratan a la auditoría de cumplimiento como un tipo de auditoría autónomo o perteneciente a la auditoría de rendimiento, también denominada de gestión u operativa, pero no como una parte de la auditoría de los estados financieros y, en cuanto al Objeto de la misma, menciona que se basa en los Principios fundamentales de auditoría de INTOSAI.

La Norma ISSAI 4100 desarrolla las Directrices recién mencionadas de un modo exhaustivo y detallado, abarcando el alcance de las mismas, sus objetivos perseguidos, las definiciones conceptuales y las consideraciones deontológicas.

Asimismo, en cuanto al *Ámbito y Contenido*, el Sumario Ejecutivo menciona que se efectúan estipulaciones vinculadas a la planificación y concepción de la auditoría de cumplimiento, identificando las partes intervinientes, dando fundamento jurídico, definiendo a la materia controlada, los criterios asumidos, el análisis de la entidad auditada y su entorno, la estrategia programa de auditoría, la materialidad y el análisis de riesgos.

Adicionalmente, se realizan consideraciones en relación a la ejecución de la auditoría de cumplimiento y la obtención y valoración de evidencia, así como respecto a la denuncia de actos ilícitos y la formación de conclusiones y brinda pautas para la elaboración de informes y da una orientación suplementaria para los auditores del sector público que actúan como tribunal de cuentas.

Como puede advertirse, el análisis de dicho contenido excede las posibilidades materiales del presente trabajo de investigación, máxime en consideración, que las normas en éste punto analizado, no tienen aplicación obligatoria en el SPN de la República Argentina.

Sin perjuicio de lo expuesto, de modo enunciativo y ejemplificativo, a continuación se vierten algunas estipulaciones que son consideradas de interés en función de los objetivos específicos de ésta Tesis.

En primer lugar, en la Introducción de la Directriz analizada, se aclara que el concepto de auditoría de cumplimiento fue introducido en los Principios fundamentales de auditoría de la

INTOSAI – ISSAI 100, y descrita con más detalle en la ISSAI 400, tal como se ha desarrollado con anterioridad.

Asimismo, menciona que en el sector público, los conceptos de transparencia, rendición de cuentas, administración de recursos ajenos y buena gobernanza constituyen principios básicos, así como que la exigencia de supervisar que las actividades de las entidades públicas se adecúen a las normas que las regulan y la exigencia de supervisar que resulten protegidos los derechos de los particulares constituyen importantes elementos de la función de control del sector público. (p.6)

Por otra parte, en el Punto 5 de la Introducción se aclara que esas Directrices abarcan aspectos de la auditoría de cumplimiento en el sector público que en los distintos países se encuentran sujetos a mandatos y objetivos muy diversos.

Afirma que en democracia, la rendición de cuentas a los ciudadanos, constituye un aspecto primordial de la gestión de una entidad pública y de la buena gobernanza pública. Por ende, las entidades públicas por lo general se crean por ley y su funcionamiento se rige por un conjunto de normas legales.

Adicionalmente, la Introducción de la Directriz en cuestión deja traslucir cuál es el foco de la auditoría de cumplimiento al expresar que éstas disposiciones constituyen medios que se emplean para “... controlar la recaudación y el gasto de fondos por parte del sector público, la auditoría de cumplimiento de las normas suele formar parte importante, del mandato de auditoría fijado para la mayoría de las entidades públicas” (p.7)

El análisis de la Directriz en relación a lo estipulado en los puntos referidos al proceso de la auditoría de cumplimiento; así como a su alcance y naturaleza; los tipos de aseguramiento; los objetivos y definiciones; comprensión de la entidad auditada y su entorno; la estrategia y

programa de auditoría; comprensión del control interno de la entidad auditada; materialidad (o importancia); el análisis de riesgos; las consideraciones relativas al fraude en el análisis de riesgos; los procedimientos de planificación de auditoría; la ejecución, obtención y valoración de evidencia, no exponen estipulaciones que agreguen nociones conceptuales significativas en función de la investigación realizada para la consecución de los objetivos específicos de la Tesis.

Sin perjuicio de lo recién manifestado, la Directriz en cuestión enuncia algunas consideraciones que se destacan a continuación en función de su vinculación con la temática del presente trabajo de investigación.

Al respecto, en el Punto 118 de la Norma analizada, se efectúan consideraciones relacionadas a la denuncia de presuntos actos ilícitos, estimando que aunque detectar posibles actos ilícitos, entre los que se comprende el fraude, no es en principio el objetivo principal de una auditoría de cumplimiento, los auditores deben mantenerse alerta ante la posibilidad de que surjan indicios de actos ilícitos. (p.34)

En relación a ello, si durante la auditoría surgiera la sospecha de que se han cometido actos ilícitos, los auditores el sector público podrán comunicarlo a los miembros de la dirección responsables y a los encargados de la gobernanza, siempre que la ley lo autorice. (p.34)

Por último, entre los apéndices de la ISSAI 4100, se destaca el primero de ellos, en el cual se efectúa una enumeración de materias controladas. Se destaca que en otras tantas, se incluye a la contratación pública (p.52); la probidad de una resolución administrativa (p.53); los procesos referidos a seguridad e higiene (p.54) y los referidos a la protección del medio ambiente; (p.54) los cuales, alguna de las cuales son incluidas dentro de las incumbencias de la auditoría de índole jurídica que se proponen en el capítulo respectivo de la Tercera Parte de la presente Tesis.

1.4.8.3.2.- *Directrices para la Auditoría de Cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros –ISSAI 4200- . Directrices para la Auditoría de Desempeño – ISSAI 3100.*

Finalmente, en relación al análisis expuesto vinculado las ISSAI emitidas por la INTOSAI, resulta pertinente destacar que las Directrices para la Auditoría de Cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros –ISSAI 4200- y las Directrices para la Auditoría de Desempeño – ISSAI 3100, no son consideradas para su análisis, en virtud de que las mismas desarrollan aspectos que no se vinculan directamente con la temática de la presente Tesis; la primera de ellas, en función de estar dirigida a la preparación de los estados financieros de una entidad pública y la segunda de ellas, por estar la auditoría de desempeño referida a la eficacia, eficiencia y economía de la gestión de una organización pública.

1.5.- Antecedentes Teóricos de la Auditoría de Índole Jurídica

En relación con la auditoría jurídica en particular, la indagación preliminar llevada a cabo con la finalidad de establecer el enfoque, alcance y contenido de la investigación objeto de la tesis, no verificó la existencia de material compilado u ordenado en la materia, razón por la cual, se seleccionaron distintos autores de referencia a los efectos de llevar a cabo la finalidad mencionada.

Por esa razón resulta pertinente efectuar previamente una muy breve digresión en relación a la concepción de auditoría en general, para luego avanzar en los antecedentes más vinculados a la auditoría de índole jurídica en particular.

En este sentido Fowler Newton (2004) afirma que el vocablo “auditoría” se utiliza en general para hacer referencia al examen de un objeto para verificar si se aplicaron determinadas normas, sin embargo, agrega, que la Real Academia Española no la define de la manera indicada, ya que

solo menciona directa o indirectamente unos pocos tipos de auditoría, entre los que se encuentra la “auditoría de estados contables” la que la caracteriza como la revisión contable de una empresa, sociedad, etc., efectuada por un auditor.

El autor referido, continúa explicando que la palabra “auditoría” proviene del latín *audire* (oir), razón por la cual aquella es usada en este sentido, en virtud de que los primeros examinadores de rendiciones de cuentas escuchaban las explicaciones de los responsables de prepararlas.

Por otra parte, en relación a la auditoría de índole jurídica, el Charry (1997), refiere a distintos autores para exponer variados enfoques teóricos de la misma y manifiesta que se ha sostenido que la auditoría jurídica

consiste en una constatación de la validez, licitud de los títulos jurídicos y de las convenciones de la empresa, en el marco de su funcionamiento de las relaciones con los proveedores, clientes.

Estado sobre el plan jurídico, fiscal y social. Permite apreciar por un coeficiente de seguridad las convenciones así como la eficacia de los supuestos jurídicos, habida cuenta de los objetivos del jefe de la empresa. (Charry, 1997, p.19)

Seguidamente, el autor referencia a Ravalec (1986) quien expresa que la Auditoría Jurídica y Social consiste en inventariar la situación jurídica y social de la empresa, en controlar su conformidad respecto a las normas jurídicas, además de verificar la sinceridad y la calidad de la información jurídica y social, así como la eficacia de esas manifestaciones a través de operaciones, de procedimientos y de la organización, con el fin de mejorar la seguridad y la eficacia de la conducción jurídica y social.

Desde otra perspectiva, se destaca el aporte realizado por Tarelli (1995), en el Segundo Congreso Internacional de Auditoría Interna, realizado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires,

al abordar las particularidades de la auditoría de legalidad, en especial respecto a su influencia para el sector público.

En este sentido, expresa que la auditoría, cuyo objetivo principal es evaluar y verificar las operaciones de una organización, configura un proceso omnicompreensivo, que examina la gestión gubernamental en sus múltiples aspectos, entre los cuales, se incluye el legal o jurídico.

De este modo, señala que “...la auditoría de legalidad consiste en la evaluación de la confiabilidad y oportunidad de las acciones de contenido jurídico llevadas a cabo por la organización” (Tarelli, 1995, p. 10).

Adicionalmente, expresa que la auditoría de legalidad, es un instrumento apto y necesario para examinar y evaluar la legitimidad de la actividad gubernamental, la cual tiene por función detectar desvíos en la adecuada aplicación de la normativa jurídica general y específica, con el propósito de preservar los activos e intereses comprometidos en la gestión y tiene por objeto establecer el grado de adecuación del organismo auditado al marco jurídico y evaluar con criterios que permitan establecer la entidad de los apartamientos o incumplimientos normativos, así como la gravedad e incidencia de los mismos y los eventuales perjuicios patrimoniales que se pudieran haber producido.

Asimismo, considera que la auditoría legal, es una herramienta útil para comprobar el adecuado funcionamiento del control en la faz preventiva, con la finalidad de limitar o corregir cursos de acción contrarios a los intereses de la organización.

Sostiene a su vez, que la auditoría legal no se encuentra incluida en la tradicional auditoría financiera o de regularidad ni en la auditoría de cumplimiento operacional, por lo que promueve

la necesidad de la autonomía de la auditoría legal, como rama distintiva de la auditoría, cuyo entendimiento de sus materias propias, debe quedar a cargo de los profesionales del derecho.

Por otra parte, Hynes (1999), expresa que la auditoría legal no puede restringirse a temáticas o áreas específicas, sino que debería estar presente en todo trabajo a realizar y propone enfoques multidisciplinarios que surjan de una visión integrada y sinérgica de las distintas disciplinas, creando un metalenguaje común que posibilite la adecuada comprensión de los temas y la comunicación entre los distintos especialistas involucrados (p.30).

Adicionalmente a lo expresado, las indagaciones efectuadas incluyeron la realización de un relevamiento preliminar de normativa, a los efectos de verificar la existencia de estipulaciones vinculadas a la auditoría de contenidos jurídicos en las organizaciones.

En ese orden, la Ley N° 24.156 organizó los sistemas de control del mencionado Sector y otorgó competencias y responsabilidades a distintos organismos e instancias administrativas gubernamentales, a la vez que plasmó las bases teóricas a partir de las cuales se desarrolla en el país, la actividad vinculada al control y la auditoría en las organizaciones públicas.

Por su parte, la Auditoría General de la Nación (AGN), organismo de jerarquía constitucional, tiene a su cargo la función de la auditoría externa del SPN, aprobó el Documento Técnico N°1 el cual desarrolla estipulaciones vinculadas a la auditoría legal.

Por último, se destaca que en la órbita del sector privado del ámbito internacional existe un desarrollo conceptual y normativo elaborado por entidades de auditoría interna de referencia global en la materia, a partir del cual se promueven prácticas globales estandarizadas de auditoría interna.

El mencionado desarrollo, fue efectuado en el año 1992 a partir del Informe COSO, el cual surge como respuesta a las inquietudes que se planteaban ante la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno al control interno y ha sido el resultado de una tarea realizada por el grupo de trabajo constituido por representantes de asociaciones de distintas actividades profesionales.

Entre esas asociaciones, el *Institute of Internal Auditors* (IIA) fue la única institución integrante del Comité mencionado que desarrolla su actividad en la órbita de la auditoría interna y se encuentra posicionada a nivel internacional como una instancia normativa para la práctica profesional de la auditoría interna, que ha desarrollado estándares de validez global para la misma a la vez que es considerado mundialmente como la máxima autoridad, principal formador y reconocido líder en certificación, investigación y regulación de la profesión de auditor interno.

El objetivo del aquel grupo de trabajo, consistió en definir un nuevo marco conceptual de control interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre este tema, logrando así que las organizaciones públicas o privadas de auditoría interna o externa, así como ámbitos académicos y legislativos, cuenten con un marco conceptual común, que represente una visión integradora y que satisfaga las demandas generalizadas de todos los sectores involucrados.

1.6.- Preguntas de Investigación

1.- ¿Cuál es el grado de desarrollo de los presupuestos teóricos y marcos normativos, así como de procedimientos estandarizados, respecto de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones?

2.- El grado de desarrollo de la auditoría jurídica en las organizaciones del SPN de la República Argentina, ¿favorece o dificulta que esa actividad se lleve a cabo de una manera óptima?

1.7.- Hipótesis

1.- La actividad de auditoría de índole jurídica en las organizaciones, no se desarrolla a partir de presupuestos teóricos unificados, y solo parcialmente existen normas y procedimientos de aplicación estandarizados.

2.- El grado de desarrollo de la auditoría jurídica en las organizaciones del SPN de la República Argentina, dificulta que esa actividad se realice de un modo óptimo y que sea reconocida con identidad autónoma respecto de la auditoría en general y, en virtud de ello, limita la eficiencia de la gestión, el control y la auditoría del sector público mencionado.

1.8.- Objetivo General

Investigar, comparar y efectuar conclusiones y consideraciones, respecto de los presupuestos teóricos y marcos normativos, así como de la especificación de los procedimientos y actividades que abarca la auditoría de índole jurídica en las organizaciones, con la finalidad de efectuar un aporte para el desarrollo profesional de esa actividad en las organizaciones públicas.

1.9.- Objetivos Específicos

1.- Indagar respecto de los antecedentes teóricos y normativos, así como de los contenidos, competencia, alcance y enfoque dados, en el desarrollo de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones.

2.- Efectuar comparaciones entre los distintos tipos de auditoría de índole jurídica relevados a los efectos de coadyuvar al mejoramiento del marco teórico de la auditoría de índole jurídica gubernamental y profundizar el análisis de sus incumbencias propias.

3.- Desarrollar conclusiones y consideraciones vinculadas a las prospectivas y propuestas para el desarrollo profesional de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones públicas.

1.10. Cuadro verificador de la coherencia y vinculaciones lógicas entre los presupuestos metodológicos

La coherencia, consistencia interna y vinculaciones lógicas existentes entre las preguntas de investigación, las distintas hipótesis, el objetivo general y los objetivos específicos, se exponen gráficamente en la siguiente página del trabajo.

A los efectos de una mayor claridad en la relación de los términos metodológicos referidos en el cuadro verificador, se indican a continuación las vinculaciones destacadas.

En este sentido, el color verde muestra las menciones relacionadas con las organizaciones en general; el color azul indica los términos vinculados a las organizaciones gubernamentales; el color rojo expone las relaciones entre las acciones que se establecen en los distintos objetivos propuestos y, por último, el subrayado facilita la observación de la consistencia entre los términos incluidos en las preguntas de investigación, y sus respectivas hipótesis, así como también, en los objetivos planteados.

	ORGANIZACIONES EN GENERAL	ORGANIZACIONES PÚBLICAS EN ESPECIAL
TÍTULO	Auditoría de índole jurídica en las organizaciones	
SUBTÍTULO		Prospectivas y propuestas para su optimización en las organizaciones públicas
TEMA	Auditoría de índole jurídica en las organizaciones	
SUBTEMA		Auditoría de índole jurídica en las organizaciones públicas
JUSTIFICACIÓN (generalista)	La investigación procura efectuar un aporte, al relevar, clasificar, vincular y analizar, variados y dispersos antecedentes que se refieren al tema y procura plasmar un compilado de referencias teóricas provenientes de fuentes vinculadas al sector público y privado, tanto nacional como internacional.	
JUSTIFICACIÓN (pública)		Se pretende que la investigación coadyuve al reconocimiento autónomo de la auditoría de índole jurídica, así como al desarrollo de un proceso de interacción entre los auditores jurídicos gubernamentales nacionales y foráneos, que posibilite asimismo, la creación de agrupaciones profesionales específicas, y favorezca la optimización de la labor de los auditores jurídicos gubernamentales, a partir de la promoción del establecimiento de conceptos uniformes y prácticas estandarizadas en los ámbitos del SPN, sub-nacional e internacional, para el favorecimiento de la eficacia y la eficiencia de la gestión, el control y la auditoría de los sectores mencionados
PREGUNTA 1	¿Cuál es el grado de desarrollo de los presupuestos teóricos y marcos normativos, así como de procedimientos estandarizados, respecto de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones?	
PREGUNTA 2		El grado de desarrollo de la auditoría jurídica en las organizaciones del SPN de la República Argentina, ¿favorece o dificulta que esa actividad se lleve a cabo de una manera óptima?
HIPOTÉSIS 1	La actividad de auditoría de índole jurídica en las organizaciones, no se desarrolla a partir de presupuestos teóricos unificados, y solo parcialmente existen normas y procedimientos de aplicación estandarizados.	
HIPOTÉSIS 2		El grado de desarrollo de la auditoría jurídica en las organizaciones del SPN de la República Argentina dificulta que se realice de un modo óptimo y que sea reconocida con identidad autónoma respecto de la auditoría en general y, en virtud de ello, limita la eficiencia de la gestión, el control y la auditoría del sector público mencionado
OBJETIVO GENERAL	Investigar, comparar y efectuar conclusiones y consideraciones, respecto de los presupuestos teóricos y marcos normativos, así como de la especificación de los procedimientos y actividades que abarca la auditoría de índole jurídica en las organizaciones, con la finalidad de efectuar un aporte para el desarrollo profesional de esa actividad en las organizaciones públicas.	
OBJETIVO ESPECÍFICO 1	Indagar respecto de los antecedentes teóricos y normativos así como de los contenidos, competencia, alcance y enfoque dados, en el desarrollo de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones	
OBJETIVO ESPECÍFICO 2		Efectuar comparaciones entre los distintos tipos de auditoría de índole jurídica relevados a los efectos de coadyuvar al mejoramiento del marco teórico de la auditoría de índole jurídica gubernamental y profundizar el análisis de sus incumbencias propias
OBJETIVO ESPECÍFICO 3		Desarrollar conclusiones y consideraciones vinculadas a las prospectivas y propuestas para el desarrollo profesional de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones públicas.

1.11.- Estrategia Metodológica

En función de las indagaciones preliminares, se advierten cuatro ámbitos o sectores distintos en los que se desarrolla la actividad de la auditoría de índole jurídica: la auditoría interna del sector privado; la auditoría interna del sector público; la auditoría externa del sector público y la auditoría externa del sector privado.

Esos ámbitos o secciones, forman un universo a investigar dividido en cuatro cuadrantes que son sustancial y formalmente disímiles entre sí y se ven afectados por normativas de diferente naturaleza y alcance.

Asimismo, también difiere la posibilidad de acceso a fuentes de información, lo que genera la necesidad de plantear estrategias metodológicas específicamente diseñadas para cada uno de los cuadrantes de investigación, con la finalidad de clarificar y simplificar su exposición, lectura y comprensión.

En función de lo mencionado, la estrategia metodológica tendrá en cuenta: la factibilidad de obtener información; la existencia o carencia de normativa general aplicable y la extensión o amplitud de la información disponible para su análisis.

En ese marco, la estrategia metodológica¹ se dividirá de la siguiente manera:

1.11.1.- Auditoría Interna del Sector Privado

En relación a esta sección de la investigación, es oportuno mencionar que el Informe COSO, se posicionó como un marco de referencia teórico respecto al control interno en las organizaciones, temática que enmarca la actividad de la auditoría interna en las mismas.

¹ Las distintas secciones de la investigación, se exponen gráficamente en una matriz incluida en el Anexo 1.

Ese desarrollo teórico es considerado una práctica predominante en términos globales, por lo que se considera indispensable su análisis con el fin de constatar la existencia de aspectos vinculados con la auditoría de índole jurídica en las organizaciones.

Por esta razón, la estrategia metodológica seleccionada se basará en el relevamiento pormenorizado del Informe COSO que haga referencia o se vincule a la auditoría mencionada.

1.11.2.- *Auditoría Interna y Externa del Sector Público Nacional de la República Argentina*

Estas dos secciones del universo a relevar, comparten sus características básicas y poseen idéntica limitación para la investigación, en virtud de que la misma sólo se llevará a cabo en relación a la normativa y los antecedentes existentes en el SPN de la República Argentina, conforme los objetivos establecidos para la presente Tesis.

En consecuencia, la estrategia metodológica de esta sección será la de analizar exhaustivamente la normativa pertinente y la consideración de textos y artículos especializados en el ámbito del Sector Público recién mencionado.

La estrategia mencionada ha sido seleccionada con la finalidad de elaborar un objeto de estudio que pueda ser pertinentemente abarcado por la investigación, de modo que la misma responda a un objeto de estudio que se ajuste a los parámetros de extensión previstos para las tesis de esta Maestría.

Por esa razón, se encuentran explícitamente fuera del alcance de la investigación los antecedentes y la normativa vinculada al Sector Público de nivel provincial y municipal.

Asimismo, con el mismo objetivo y finalidad señalada, se decide limitar el relevamiento a fuentes normativas de aplicación obligatoria en la República Argentina, sin perjuicio de que

cierta normativa internacional gubernamental contenga estipulaciones que resulten de efectivo interés para la temática en estudio.

1.11.3.- *Auditoría Externa del Sector Privado*

En función de la necesidad de ajustar el objeto de análisis a los intereses de la Administración Pública, se considera apropiado efectuar para esta sección, una reseña o investigación significativamente acotada.

Sin perjuicio de ello, se considera que es pertinente el desarrollo de esta sección de la investigación, a los efectos de aportar información respecto de los enfoques asumidos y las incumbencias incluidas en la misma a los efectos de permitir que se efectúe un completo análisis comparativo, sin omitir áreas temáticas significativas y, de este modo, formular conclusiones más consistentes y útiles para la Tesis en curso.

Las indagaciones preliminares, permiten advertir que en esta sección se advierte la mayor dispersión conceptual y práctica en relación al desarrollo profesional de la actividad, ya que no existen normativas de aplicación general y obligatoria, como sucede en ámbito del sector público; ni las promovidas con pretensión de normalizar procedimientos, como sucede en el ámbito de la auditoría interna del sector privado.

En este marco, la reseña abarcará dos áreas diferenciadas, por un lado, la actividad promovida por las grandes consultoras que en su oferta de servicios se incluye el de auditoría y, por el otro, los servicios profesionales proveídos por distintos estudios especializados en la materia.

Por último, la menor relevancia relativa de esta sección, promueve que se utilicen fuentes de información de menor capacidad verificadora que las del resto de la investigación, razón por la

cual la información que se expondrá en esta sección, ha sido obtenida a partir de fuentes *Web* y no han sido contrastadas contra otros métodos adicionales de recolección de datos.

SEGUNDA PARTE

INVESTIGACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ÍNDOLE JURÍDICA EN LAS ORGANIZACIONES

Capítulo 1: Auditoría Interna del Sector Privado

2.1.1.- *Definición Conceptual*

Si perjuicio de que el análisis pormenorizado del Informe COSO ha sido realizado en numerosas oportunidades en función de diversos objetivos profesionales y académicos, se estima ineludible dedicar un capítulo de esta investigación a su consideración, en razón de ser este Informe un hito de alcance supranacional y de indiscutible influencia en el desarrollo conceptual del control interno del SPN de la República Argentina.

El Informe COSO ha sido publicado en el año 1992 y surgió como una respuesta a las inquietudes que se planteaban ante la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno al control interno.

El Informe ha sido el resultado de una tarea realizada durante más de cinco años por el grupo de trabajo que la *Treadway Commission, National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, que estuvo conformado por representantes de las organizaciones: *American Accounting Association; American Institute of Certified Public Accountants; Financial Executive Institute; Institute of Management Accountants* y el *Institute of Internal Auditors*.

Como puede advertirse, las asociaciones mencionadas son agrupaciones profesionales de contadores, con la excepción del IIA, el cual ha sido la única organización de profesionales de auditoría interna participante en el referido Comité.

El objetivo de la Comisión consistió en definir un nuevo marco conceptual de control interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre este tema, a fin de permitir que las organizaciones públicas o privadas, de auditoría interna o externa, así como en ámbitos académicos o legislativos, cuenten con un marco conceptual común, que signifique una visión integradora y que satisfaga las demandas de todos los sectores involucrados.

De un modo preliminar, puede señalarse que el marco de control postulado a través del Informe referido, consiste en un sistema integrado conformado por en la interrelación sinérgica de cinco componentes que serán descritos más adelante.

En ese orden, al referirse al control interno, el Informe hace referencia a una cadena de acciones extendidas a todas las actividades inherentes a la gestión e integrados a los demás procesos básicos de la misma, tanto para planificación, como para la ejecución y supervisión.

Se explica en el mismo, que las acciones de control no deben estar añadidas sin más a la infraestructura de la entidad, sino más bien incorporadas a ella, a los efectos de influir en el cumplimiento de sus objetivos y apoyar sus iniciativas de calidad.

De este modo, el control interno es considerado un proceso y un medio para alcanzar un fin y no un fin en sí mismo, llevado a cabo por todos los niveles de una organización.

El Informe COSO define entonces al control interno, como un proceso integrado a los procesos y no un conjunto de mecanismos burocráticos añadidos al mismo, 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: eficacia y eficiencia de las operaciones; confiabilidad de la información financiera; y el cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas.

Al respecto, resulta oportuno mencionar que la enumeración de categorías de objetivos recién mencionada, representa el punto de partida de la presente investigación, a los efectos de la dilucidación de la entidad de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones.

Según la Comisión de Normas de Control Interno de la INTOSAI (1992), el control interno es definido 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 calidad esperada; preservar el 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; y obtener datos financieros y de gestión completos, confiables y presentados a través de informes oportunos.

Adicionalmente, los lineamientos propuestos por la INTOSAI, establecen que incumbe a la autoridad superior, la responsabilidad en cuanto al establecimiento de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica.

Por otra parte, el Consejo para la Práctica 2100-5 de los Estándares para la Práctica Profesional de Auditoría Interna (2001), que son utilizados para la Certificación de Auditoría Interna (CIA), desarrollados por el IIA, manifiesta la necesidad de que los auditores procuren asistencia profesional en cuestiones legales, lo que expresa claramente que el enfoque de la auditoría interna parte de una concepción no letrada de la misma.

En virtud de ello, luce coherente que el Consejo para la Práctica 1210. A2-1 sugiere que no es de esperar de un auditor que tenga los conocimientos de quienes son especialistas en la detección e investigación de fraude, lo que podría sugerir la conveniencia de la participación de un profesional letrado en un equipo de trabajo dedicado a la identificación del fraude, a los efectos de tener mayores posibilidades de descubrimiento de maniobras delictivas.

Por su parte, el Informe COSO ha desarrollado un completo marco conceptual para la actividad, planteando, entre otras cuestiones, que el control interno consta de cinco componentes interrelacionados e integrados al proceso de gestión.

En este sentido, se efectuará una breve descripción de cada uno de los componentes anteriormente mencionados, con el fin de brindar un cuadro completo, aunque sintético, del marco teórico del control interno en las organizaciones, que ha marcado definitivamente el desarrollo de la actividad de la auditoría interna en los últimos años.

El modelo muestra el dinamismo propio de los sistemas de control interno, en los cuales la evaluación de riesgos no solo influye en las actividades de control, sino que puede también poner de relieve la conveniencia de reconsiderar el manejo de la información y la comunicación organizacional.

No se trata de un proceso en serie, en el que un componente incide exclusivamente sobre el siguiente, sino que es multidireccional en tanto todos los componentes se influyen recíprocamente.

Existe también una relación directa entre los objetivos propuestos y los componentes del sistema de control interno, que se manifiesta permanentemente en el campo de la gestión.

2.1.2.- Componentes del Control Interno

En relación a los componentes del control interno propuestos por el Informe COSO que se describirán someramente a continuación, cabe mencionar, que su inclusión en el presente trabajo, se debe a que se pretende dotar al mismo de un determinado contenido conceptual, a los efectos de permitir una comprensión más acabada de la base teórica que lo enmarca.

2.1.2.1.- *Ambiente de Control*

El ambiente de control refleja el espíritu ético vigente en una entidad respecto del comportamiento de los agentes, la responsabilidad con que encaran sus actividades y la importancia que le asignan al control interno y sirve de base de los otros componentes, ya que es dentro del ambiente reinante que se evalúan los riesgos y se definen las actividades de control tendientes a neutralizarlos.

El ambiente de control es consecuencia de la actitud asumida por la alta dirección y los demás agentes, con relación a la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y resultados organizacionales.

Los principales factores del ambiente de control son: la filosofía y el estilo de la dirección y la gerencia; la estructura, el plan organizacional, los reglamentos y los manuales de procedimiento; la integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos; las formas de asignación de responsabilidades y de administración y desarrollo del personal; el grado de documentación de políticas y decisiones y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento; la existencia de consejos de administración y comités de auditoría con suficiente grado de independencia y calificación profesional.

2.1.2.2.- *Evaluación de Riesgos*

El control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. A partir de un análisis de los riesgos relevantes y el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza, se evalúa la vulnerabilidad del sistema.

A los efectos de llevar adelante un eficaz análisis de riesgos, debe adquirirse un profundo conocimiento de la entidad y sus componentes para identificar los puntos débiles, sean estos internos o externos.

Previo a la evaluación de riesgos se requiere como pre-requisito para el funcionamiento de un sistema de control interno, el establecimiento de objetivos, los cuales pueden ser explícitos o implícitos y generales o particulares, ya que a partir del establecimiento de objetivos relacionados con las operaciones, con la información financiera o con el cumplimiento de la matriz normativa aplicable, una entidad puede identificar los factores críticos del éxito y determinar los criterios para medir el rendimiento.

A este respecto, cabe destacar que los objetivos de control deben ser específicos, así como adecuados, completos, razonables e integrados a los globales de la institución, con el fin de que, una vez identificados, el análisis de riesgos determine una estimación de su importancia o trascendencia; una evaluación de la probabilidad o frecuencia del suceso y una definición del modo en que se determinen los posibles cursos de acción.

2.1.2.3.- Actividades de Control

Las actividades de control están constituidas por los procedimientos específicos establecidos como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados primordialmente hacia la prevención y neutralización de los riesgos y se ejecutan en todos los niveles de la organización y en cada una de las etapas de la gestión, partiendo de la elaboración de un mapa de riesgos.

En términos genéricos, cualquier actividad de una organización que esté dirigida al logro de objetivos generales o específicos y que tienda a una disminución de los riesgos que atentan contra aquellos, puede ser considerada ajustadamente como una actividad de control.

Al respecto, resulta oportuno mencionar que la función de la auditoría interna, puede ser considerada como una de las más importantes actividades de control dentro del esquema de control interno de una entidad, ya que aquella genera y brinda información a la autoridad máxima respecto a obtener razonable certeza, sobre la confiabilidad del diseño y funcionamiento del sistema de control interno.

2.1.2.4.- *Información y Comunicación*

Así como es necesario que todos los agentes conozcan el papel que les corresponde desempeñar en la organización en cuanto a sus funciones y responsabilidades, es imprescindible que cuenten con la información periódica y oportuna que deben manejar para orientar sus acciones hacia el mejor logro de los objetivos.

La información operacional, financiera y de cumplimiento, conforma un sistema para posibilitar la dirección, ejecución y control de las operaciones y está conformada no sólo por datos generados internamente sino también por aquellos provenientes de actividades y condiciones externas que sean necesarios para la toma de decisiones.

En consecuencia, los sistemas de información permiten identificar, obtener, procesar, clasificar y divulgar datos relativos a los hechos o actividades internas y externas, funcionando como herramientas de supervisión a través de rutinas previstas a tal efecto.

Respecto a la comunicación, la misma es inherente a los sistemas de información, por ende, los informes que se produzcan, deben transmitirse adecuadamente a través de una comunicación

eficaz, incluyendo la circulación multidireccional de la información, sea ésta, ascendente, descendente o transversal.

Además de una buena comunicación interna, es importante una eficaz comunicación externa que favorezca el flujo de toda la información necesaria y, en ambos casos, importa contar con medios eficaces para el logro de los objetivos que se establezcan en cada caso.

2.1.2.5.- *Supervisión*

Es responsabilidad propia de la dirección, garantizar la existencia de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica para mantenerla en un nivel adecuado de eficacia.

En términos generales, existen dos modalidades de supervisión, que son las actividades continuas y las evaluaciones puntuales.

Las primeras son aquellas incorporadas a las actividades normales y recurrentes que se ejecutan en tiempo real y vinculadas a la gestión que generan respuestas dinámicas a las circunstancias sobrevinientes.

En relación a las evaluaciones puntuales, su alcance y frecuencia están determinados por la naturaleza e importancia de los cambios y riesgos que éstos conllevan, la competencia y experiencia de quienes aplican los controles y los resultados de la supervisión continua.

Estas evaluaciones, son ejecutadas por los propios responsables de las áreas de gestión (auto-evaluación), la auditoría interna y los auditores externos, y responden a una determinada metodología, con técnicas para medir la eficacia, directamente o a través de una comparación con otros sistemas de control probadamente eficaces.

2.1.3.- *Objetivos de Control*

El Informe COSO, adicionalmente a la descripción de los Componentes de Control recién reseñados, completa su marco teórico con la enumeración y descripción de los Objetivos de Control.

Este punto es de interés específico para la presente Tesis, en función de que en los tres tipos o categorías de objetivos de control que se describen, se verifica la primera mención que permite justificar teórica y normativamente, el desarrollo de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones.

Asimismo, cabe aclarar que las distintas categorías de objetivos propuestas por el Informe referido, no se encuentran separadas entre sí como compartimentos estancos, sino que se interrelacionan, dependen y se influyen mutuamente, de modo que las acciones dirigidas al cumplimiento de alguno de ellos, coadyuvan al cumplimiento de los otros objetivos descriptos.

2.1.3.1.- Confiabilidad de la Información Financiera

Esta categoría de objetivos es la que a los fines de la presente Tesis, menos interés suscita por estar directa y casi exclusivamente relacionado con la actividad profesional de las ciencias económicas y en especial con la de los profesionales contadores.

Por esta razón, no se considera pertinente desarrollar descripciones relacionadas con los requisitos exigidos por las normas contables para que los estados contables sean considerados confiables.

Sin perjuicio de lo aclarado, de un modo sintético, puede mencionarse que esta primera categoría de objetivos se dirige a la preparación de estados contables confiables, en tanto la información financiera es un elemento fundamental de la gestión interna y su confiabilidad

implica la preparación de dichos estados según principios contables generalmente aceptados y cumpliendo con las regulaciones contables aplicables.

2.1.3.2.- *Eficacia y Eficiencia de las Operaciones*

La segunda categoría de objetivos se basa en las metas que fija la propia organización y se focaliza en la consecución de las actividades sustanciales de la misma, al estar dirigidas al desarrollo de la razón de ser de las organizaciones y a la consecución de su objeto social.

2.1.3.3.- *Cumplimiento de Leyes, Reglamentos y Políticas*

Por último y como tercera categoría de objetivos propuesto por el Informe, se encuentran los “objetivos de cumplimiento”, en función de los cuales, cualquier tipo de organización debe inexcusablemente adecuar sus actividades a un complejo e interrelacionado plexo normativo que determina la factibilidad del ente en cuestión, así como también establece los límites que condicionan y enmarcan las actividades organizacionales.

2.1.4.- *Análisis y Consideraciones*

En primer lugar se resalta que el aspecto que más interesa al presente trabajo, no es la elaboración teórica desarrollada a partir del análisis de los distintos componentes del control interno propuestos por el Informe en cuestión, sino más bien, la que surge de las tres categorías de objetivos que se consideran los pilares de la teoría del control interno.

Al respecto, el objetivo de la confiabilidad de la información financiera, se vincula a competencias específicas de los profesionales de las ciencias económicas, sin que los especialistas en derecho tengan la formación suficiente para participar de forma idónea en actividades de gestión, control o auditoría, vinculadas a la referida categoría de objetivos.

De similar modo, la categoría vinculada al cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas, permite asumir que contiene una notoria orientación hacia las competencias propias de los profesionales del derecho.

Sin embargo, es oportuno manifestar que si bien la más correcta interpretación y aplicación de normativas como lo son las leyes, los decretos, y las reglamentaciones respectivas, deberían provenir de profesionales abogados, hay cierta clase de normativa, que puede ser aplicada por idóneos o profesionales de otras disciplinas.

Más aún, dentro de las formaciones de distintas profesiones se incluyen usualmente materias que versan sobre la aplicación de la normativa relativa a su actividad, por lo que es perfectamente posible que la participación del profesional del derecho en actividades concernientes a ésta categoría de control interno, pueda verse suplida en parte por los profesionales especializados en las distintas materias.

En virtud de lo mencionado, se estima que un profesional abogado cuenta con una formación académica específica para la verificación del cumplimiento normativo y de las consecuencias o riesgos de su incumplimiento.

Sin perjuicio de ello, no se considera ajustada la pretensión de apropiarse por parte de los profesionales abogados, de la exclusividad de la interpretación normativa y de la consecución de tareas de control y auditoría relacionadas con la categoría de objetivos del cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas.

En relación a la tercera categoría de objetivos de control interno, referida a la eficacia y eficiencia de las operaciones, sin perjuicio de lo mencionado previamente respecto a la vinculación entre el término “operaciones” con las actividades sustanciales de una organización,

es posible asumir que la eficacia y eficiencia de éstas, trasvasa toda la actividad de una organización e incluye a las actividades sustanciales, así como también a las distintas actividades que podrían denominarse “de apoyo” y que se refieren a un amplio abanico de tareas que son indispensables a la hora de procurar la consecución de los objetivos organizacionales sustanciales.

De este modo, dentro de las “operaciones”, es posible incluir todo el espectro de acciones que se requieren para el normal funcionamiento de un ente, sean éstas sustanciales o de apoyo administrativo, financiero, logístico, tecnológico o jurídico.

Consecuentemente, las actividades de contenido específicamente jurídico, deben ser consideradas en el ámbito de toda organización, como una operación que requiere para su realización aptitudes y capacidades propias del saber jurídico.

A modo de ejemplo, la defensa de los intereses en juicio de una organización o el asesoramiento letrado permanente a los niveles decisorios, por citar algunos ejemplos posibles, son un tipo específico de operaciones de carácter profesional de índole jurídica de cualquier organización.

En función de ello, la actividad jurídica también encontraría justificación en la descripción teórica realizada por el Informe COSO, en este tercer tipo de objetivos de control interno.

Capítulo 2: Auditoría Interna de Índole Jurídica en el Sistema de Control Interno del Sector

Público Nacional

2.2.1 .- *Reseña Introductoria de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156 y sus reglamentaciones.*

En primer lugar, resulta oportuno aclarar que no es este un trabajo orientado al análisis exhaustivo de la Ley referida en el título, razón por la cual en este capítulo se efectúan únicamente consideraciones que se encuentran directamente vinculados al objetivo de la Tesis.

En este marco, el sistema de control interno en la República Argentina, ha tenido un cambio sustancial a partir de la puesta en vigencia de la Ley citada, por lo que se considera adecuado efectuar una breve síntesis de la misma.

En función de ello, se estima recomendable referir distintos pasajes del Texto Institucional, Anotado, Comentado y Concordado del Título VI “Del Sistema de Control Interno”, de la Ley N° 24.156 (2003) elaborado por la SIGEN.

En este sentido, el texto mencionado expresa que la Ley recién referida se sancionó en el marco del proceso de Reforma del Estado iniciado con la Ley N° 23.696 y establece que la administración financiera es un conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que posibilitan la obtención de recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado.

El referido texto enuncia que los sujetos comprendidos por la Ley, se establecen en el artículo 8°, el cual especifica que sus previsiones se aplican al SPN, 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. (p.18)

Seguidamente, se advierte que el legislador, implementó dos ejes de control nítidamente diferenciados: el interno del PEN, a cargo de la SIGEN, y por otra parte, el externo al referido Poder, consolidado posteriormente por las funciones constitucionales otorgadas a la AGN, en tanto órgano de asistencia técnica del Congreso de la Nación, en su rol de órgano fiscalizador de la gestión del SPN.

Otro aspecto destacado de la LAF, tal como lo establece su artículo 101, es el de imponer en cabeza de la autoridad máxima de cada jurisdicción o entidad, la obligación 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 la organización, en los reglamentos y manuales de procedimiento, como así también, la instauración de una unidad de auditoría interna.

La LAF propone lograr un control integral, en tanto el mismo no se agota en el control de legalidad y contable, sino que también atiende al control de gestión o de mérito; e integrado, en función de que las actividades de control no deben ser mecanismos burocráticos añadidos a los procesos, sino que por el contrario, forman parte inescindible de los mismos.

El control interno de las actividades del PEN reposa pues, tanto en las distintas unidades de auditoría interna, así como en la SIGEN, que en orden a lo establecido por el artículo 110 de la citada Ley, tiene a su cargo el dictado de normas y ejerce a su vez, la función de supervisión y coordinación del sistema, con el fin de homogeneizar criterios y optimizar la calidad de la actividad del control interno.

Resulta importante destacar en este punto, que la Ley bajo análisis se encuentra actualmente reglamentada por el Decreto N° 1.344 del 4 de octubre de 2007, el cual aprobó el Reglamento de la Ley N° 24.156 y derogó una serie de decretos previos que regulaban distintos aspectos de esta Ley.

Entre esas normas derogadas, se encontraba el Reglamento Parcial N° 2 de la LAF, Decreto N° 253 de fecha 18 de febrero de 1993, el cual contribuyó de manera destacada a la complementación del marco normativo del control gubernamental estipulado por la Ley en cuestión.

De este modo, sin perjuicio de la comentada derogación, se considera útil efectuar en este trabajo distintas referencias al mismo, en función de la importancia de su rol regulador y complementario, en la construcción del marco teórico del control y la auditoría gubernamental durante el tiempo de su vigencia.

2.2.2.- Articulado Legal y Reglamentario Vinculado a la Auditoría de Índole Específicamente Jurídica

En el Capítulo VI de la LAF, el artículo 102, dispone que “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 que hace referencia esta Ley...”.

El Decreto N° 253/93, estipulaba para el artículo mencionado en el párrafo anterior, que “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.”, anticipándose a lo normado por el artículo 103 de la misma, en cuanto a los aspectos que abarca el modelo de control que aplica la SIGEN.

En cambio, el artículo 102 del Decreto N° 1344/07 vigente, omite la mención explícita de la integralidad del sistema, expresando en su lugar que “Las Unidades de Auditoría Interna realizarán todos los exámenes de las actividades, procesos y resultados de la jurisdicción o entidad a la cual pertenezcan.”

Relacionado a ello, el texto elaborado por la SIGEN antes referido, afirma que la doctrina ha expresado que la auditoría interna puede definirse como el examen del funcionamiento del sistema contable y operacional de un ente, 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. (p.48)

En tanto, la Ley que nos ocupa en su artículo 103, expresa que: “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.”

A su vez, el Decreto N° 253/93 expresaba que este modelo significa “... concebir a la Jurisdicción o Entidad como una totalidad que cumple funciones, logra resultados, realiza procesos y funda sus decisiones en criterios de economía, eficiencia y eficacia.” mientras que el Decreto N° 1344/07 vigente, omite reglamentar este artículo.

En consecuencia, el concepto de integralidad, puede aplicarse para asociar en un mismo proceso los distintos aspectos que el propio artículo 103 enuncia y relacionarlos recíprocamente.

De este modo, al efectuar controles de legitimidad, regularidad contable y gestión, se debe evaluar también si se cumplieron las normas legales y reglamentarias, a los efectos de verificar si la eficacia y eficiencia se ha logrado (en su caso) respetando la juridicidad.

Por último, el artículo 104, inciso c) de la Ley analizada, estipula que es función de la SIGEN “Realizar o coordinar la realización por parte de estudios profesionales de auditores

independientes, de auditoría 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;”

El Decreto N° 253/93, en lo que resulta de interés particular al presente trabajo, especificaba que la SIGEN tendrá la facultad y atribución de “Disponer la realización de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, así como también de estudios referidos a la legalidad jurídica...”

En relación a la reglamentación vigente de este artículo (Decreto N° 1344/07), no efectúa menciones a la legalidad jurídica, expresando que la SIGEN podrá “Disponer la realización de auditorías externas pudiendo recurrir a la contratación de servicios profesionales independientes.”

De todos modos, se destaca que este Decreto incluye en el inciso “o” del su artículo 104 la mención de “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.”, reemplazando a la mención del Decreto 253/93 el cual expresaba que le corresponde a la SIGEN “Realizar las tareas correspondientes a la auditoría de juicios ordenada por el artículo 31 del Decreto N° 2140/91”

Este último Decreto mencionado reglamentó el procedimiento para la determinación y atención del pasivo consolidado del Estado Nacional.

En ese marco, su artículo 31 establece que en relación a la auditoría y control de juicios, la Procuración del Tesoro de la Nación (PTN), la Sindicatura General de Empresas Publicas (...) cada una en su ámbito de competencias, establecerán un sistema de información y registro de los

juicios de la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada, Entidades Autárquicas (...) que refleje naturaleza, monto, resultado probable y características de tales juicios.”

Asimismo, dispone que los entes mencionados deben establecer un sistema de control permanente sobre causas de significación económica y que estén facultados para ejecutar auditoría integrales en los servicios jurídicos que funcionan en los organismos y entes respectivos, cuando las circunstancias del caso lo hicieren necesario.

2.2.3.- Auditoría de Legalidad: un Subsistema de la Auditoría Integral

En función de lo antes dicho, estimamos de suma utilidad, incorporar en este punto del análisis, consideraciones referidas al trabajo presentado por Tarelli, (1995) en ocasión del Segundo Congreso Internacional de Auditoría Interna organizado por la SIGEN, en coordinación con el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal y el Instituto de Auditores Internos de Argentina (IAIA).

En este sentido, el autor enfoca su disertación sobre la auditoría de la actividad gubernamental, explicando que la misma es un proceso que resulta omnicompreensivo, en tanto enfoca el examen de la gestión gubernamental en sus múltiples aspectos, entre ellos el legal.

En relación a ello, manifiesta que “...la auditoría de legalidad consiste en la evaluación de la confiabilidad y oportunidad de las acciones de contenido jurídico, llevadas a cabo por la organización.” (p.10) y que la misma tiene “...por función detectar desvíos en la adecuada aplicación de la normativa jurídica general y específica...” (p.10).

De este modo, afirma que se pretende establecer el grado de adecuación del organismo auditado al marco jurídico en que debe ejercer sus funciones, así como de la legalidad de su actuación.

El citado autor expresa que se procura evaluar la organización con criterios que permitan establecer la entidad de los apartamientos o incumplimientos normativos, así como sus causas, la mayor o menor gravedad que revisten, su incidencia y los eventuales perjuicios o daños patrimoniales que hubieren generado o fueran susceptibles de generar.

Asimismo, manifiesta que al existir múltiples posibilidades en que los órganos administrativos emisores de actos y productores de hechos se expresan, el examen de legalidad no puede centrarse en un órgano determinado, sino que por el contrario, debe abarcar los siguientes aspectos:

- ✓ La legalidad de las acciones: La auditoría legal gubernamental debe tener la posibilidad de someter a su examen, los comportamientos de los funcionarios para verificar su correspondencia con las previsiones normativas específicas.
- ✓ El servicio jurídico: La auditoría legal del servicio jurídico de los organismos comprende el examen posterior de las distintas actividades que despliega con la finalidad de establecer con el mayor grado de exactitud, la eficacia y eficiencia de su gestión e implica evaluar con criterio profesional, sobre la base de indicadores previamente desarrollados, tanto las tareas permanentes de asesoramiento que lleva a cabo, como las correspondientes a la tramitación de recursos y reclamos administrativos y el desempeño judicial que ha tenido en la defensa de los intereses del Estado o de la entidad.

- ✓ Asesoramiento: Esta actividad adquiere relevancia en cuanto sostiene las decisiones definitivas de los órganos superiores políticos o administrativos de la jurisdicción o entidad.
- ✓ Recursos y reclamos administrativos: Implica establecer el cumplimiento que se ha dado a las normas procedimentales en todas sus fases y verificar si se han respetado los principios fundamentales del procedimiento administrativo, en especial la preservación de la legalidad objetiva, el debido proceso adjetivo y el informalismo en favor del administrado, así como la observancia de la economía, celeridad y sencillez de los trámites.”
- ✓ Defensa y representación: En este punto, el expositor denomina “auditoría de juicios” a la que tiene por objeto la evaluación de la eficiencia demostrada por los profesionales a cargo de la representación y defensa de un organismo, sin perjuicio que de la misma pueda establecerse la existencia de problemas propios de la organización que son factores determinantes de la litigiosidad. Menciona asimismo, que la auditoría “...no se limitará a examinar el cumplimiento formal de las normas adjetivas sino también emitirá opinión sobre la calidad sustantiva de los planteos...” (p.13) en función de su solidez jurídica y su exposición lógica, entre otros aspectos.
- ✓ Sumarios: Este tipo de auditoría se relaciona directamente con el Decreto N° 467/97, Reglamento de Investigaciones Administrativas. Al respecto, el autor citado expresa que tiene por objeto establecer el grado de eficiencia de la actuación y la verificación de la regularidad de las tramitaciones de los sumarios administrativos.
- ✓ Recursos humanos: En razón de la importante participación presupuestaria del gasto en recursos humanos, el expositor destaca la relevancia de la auditoría de esta materia y

manifiesta que la auditoría legal verificará que las designaciones del personal se ajusten a los requisitos personales y de idoneidad, así como que el ingreso se produzca de acuerdo con las previsiones presupuestarias y en los niveles escalafonarios respectivos. Asimismo, el autor completa que se deberá constatar la existencia de una adecuada administración del personal, con el fin de detectar apartamientos legales y prevenir los potenciales conflictos judiciales.

- ✓ Contrataciones: Menciona que reviste particular importancia la auditoría legal de la referida actividad, por ser las compras y contrataciones públicas, una de las actividades más relevantes de las distintas jurisdicciones o entidades.

Respecto a este punto se estima oportuno manifestar que la temática es altamente sensible y crítica a la hora de su análisis, ya que las compras y contrataciones, sea en el ámbito público o privado, es una de las actividades potenciales, en las que usualmente puede verse comprometida usualmente con desvíos o consecuciones de acciones de corrupción o fraude.

Seguidamente a la descripción de las incumbencias de una auditoría legal, Tarelli (1995) expuso sus propuestas y visiones particulares respecto a la materia.

En primer lugar, distingue a la auditoría legal de la denominada auditoría de cumplimiento y el resto de los distintos tipos de auditoría tradicionales, como son la auditoría financiera, operacional o de rendimiento.

Al respecto, estimamos acertada esta diferenciación en el sentido que la auditoría de cumplimiento -en los términos en que se lo describe en el informe COSO y referencias doctrinarias similares- es solo una parte de lo que podría denominarse Auditoría Legal o Jurídica, cuestión que se desarrollará en el capítulo correspondiente a las conclusiones de la investigación.

Asimismo, el disertante referido resaltó que el control de legalidad, debe poseer autonomía respecto a los otros tipos de auditoría, así como destacó el concepto de “multidisciplinariedad”, y de la conveniencia de enfocar a la auditoría legal como una herramienta útil para constatar el adecuado funcionamiento del control en la faz preventiva, cuestiones que son recogidas en este trabajo y serán consideradas en profundidad en los capítulos pertinentes.

Como corolario, el autor mencionado expone que la evaluación de la legitimidad de los actos jurídicos de una organización, el análisis del funcionamiento de un servicio de asesoramiento legal o de la calidad de la defensa en juicio y el índice de litigiosidad que registra una organización, constituyen materia propia de los profesionales del derecho.

2.2.4.- Tipos de Auditoría

Con relación los distintos tipos de auditorías Hynes (2001) brindó una completa enumeración de las incumbencias aplicables al sector público en el Curso de Auditoría Legal brindado en el Instituto Nacional de la Administración Pública (INAP) de la República Argentina.

En ese sentido, a la hora de enumerar los distintos tipos de auditoría legal, menciona en primer lugar a la auditoría de la función normativa y regulatoria, en tanto evaluación de la legitimidad y la calidad de la normativa.

Seguidamente, describe la auditoría de la función administrativa, la cual contiene un amplio espectro de funciones posibles, entre las que se destacan, la auditoría de contrataciones, la de las relaciones laborales y de empleo público, la de obras públicas y la de gestión judicial y del servicio jurídico.

Finalmente y como tercera clasificación, incluye a la auditoría de la función jurisdiccional, que se vincula a la responsabilidad de los funcionarios, la resolución de reclamos y recursos y a las auditorías de sumarios y del ejercicio de funciones sancionatorias.

Asimismo, Hynes (1999) presentó la óptica propuesta por Couret (s.f.), el cual identifica tres niveles o dimensiones en la auditoría legal.

En el primero de ellos, el auditor tiende a verificar la conformidad de una situación con una norma o un plexo normativo, lo que se asimila con claridad a la denominada “auditoría de cumplimiento”.

En relación al segundo nivel, se vincula con la seguridad de las decisiones jurídicas adoptadas y, finalmente, en el tercero examina la calidad y oportunidad de las elecciones realizadas entre las diversas posibilidades ofrecidas por el derecho.

A partir de ese enfoque, Hynes estima que la auditoría jurídica incluye entre sus incumbencias o funciones, la de analizar los aspectos medulares de las decisiones estatales, como lo son la razonabilidad, oportunidad y conveniencia de las mismas.

Asimismo, la autora citada expresa que debe crearse un lenguaje común con otros enfoques de auditoría, en razón de que el desarrollo de auditorías con preponderancia de aspectos jurídicos, también requiere el concurso de conocimientos que en muchos casos trascienden la formación específica letrada (p.30).

2.2.5.- Buenas Prácticas en la Gestión Organizacional, Control y Auditoría Interna

En este punto del trabajo se considera pertinente incluir el análisis de la ponencia de Freitas de León y Posada Souza (2010) en ocasión del Primer Congreso Internacional de Control Gubernamental realizado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), en relación a la

pertinencia de que las asesorías jurídicas de los estados, deban implementar las buenas prácticas en materia de gestión organizacional, control y auditoría interna.

La mencionada ponencia -entre otros tópicos- enumera las posibles incumbencias de las asesorías jurídicas y se las describen como objetivos operativos que están a su cargo: asesoramiento jurídico; control de juridicidad; control de legalidad y asesoramiento en sumarios; elaboración de proyectos de actos administrativos; gestión de juicios y otros objetivos eventuales.

Al respecto, el ponente citado expresa que estas últimas actividades jurídicas referidas, se focalizan en un aspecto *a posteriori* de hechos conflictivos, siendo reactivos a su origen, estimando necesario, anticiparse a las consecuencias potencialmente perjudiciales y focalizar la atención al asesoramiento jurídico y el control de legitimidad, como actividades de naturaleza preventiva.

En ese contexto, Freitas de León expresó que respecto a la gestión y control de las organizaciones existen dos paradigmas.

El primero de ellos es la necesidad de desarrollar buenos controles a efectos de poder gestionar eficaz y eficientemente y alcanzar así los objetivos organizacionales trazados.

Por otra parte, el segundo se refiere a que el logro de los objetivos respectivos, requiere diseñar e implementar un sistema de gestión, en el cual el control esté incorporado como un aspecto del mismo.

De acuerdo con la línea seguida por la ponencia referida, en relación al marco teórico para la gestión de las organizaciones públicas, se desarrolla el proceso temporal-lógico de la gestión organizacional, la cual contiene distintos pasos para la consecución de una buena gestión.

El primero de ellos es la definición de objetivos, tanto en sus categorías estratégica, operativa, de información y de cumplimiento.

Seguidamente, menciona que con el fin de alcanzar los objetivos planteados, la organización define tareas y actividades agrupadas en procesos como medios idóneos para obtener una razonable certeza del logro de aquéllos y por último, la actividad vinculada a la identificación, evaluación y administración de los riesgos, cuestión que se considera indispensable para advertir las circunstancias o eventos que podrían poner en peligro la finalidad que se expresa en el planteamiento de los objetivos organizacionales.

En relación a ello, el citado autor, expresa que la administración de los riesgos prevé que los mismos pueden ser evitados, aceptados, transferidos o minimizados, existiendo profusa bibliografía, que explica en detalle el significado y alcance de los tipos de tratamiento de los riesgos, cuestión que no se desarrolla, a los efectos de no desviarse del objeto oportunamente planteado para la presente Tesis.

En definitiva, la noción del control organizacional, surge precisamente a la hora de la evaluación de las acciones conducentes para la minimización de los riesgos que oportunamente sean planteados.

Teniendo en cuenta este marco descripto, las asesorías jurídicas incorporadas en las organizaciones públicas, deben asumir un rol enfocado a asegurar que las decisiones que se adopten, se ajusten al orden jurídico, con la finalidad de minimizar la exposición a riesgos de naturaleza jurídica, como consecuencia del incumplimiento de las distintas normas que sean aplicables a cada organización pública.

Por último, se considera oportuno efectuar en esta sección del trabajo, una mención que se desarrollará en el capítulo referido a las propuestas para la auditoría de índole jurídica gubernamental y se vincula con el establecimiento de buenas prácticas en la misma, en especial en relación a la implementación de novedosos enfoques de auditoría, relacionados con el paradigma del enfoque tradicional de la revisión auditora a *posteriori*.

Esta tendencia posiblemente tendrá con el transcurso de los años mayor influencia y relevancia, en el sentido de lo expresado por Márquez de Almeida (2002, p.58), en tanto el informe no será anual, ni será un informe, sino que podrá asimilarse a un diálogo permanente entre la empresa y los utilizadores de la información, y podrá adquirir el formato de “reporte en línea”.

2.2.6.- Capacidades para el Desarrollo de la Auditoría de Índole Jurídica en el Sector Público Nacional

Es oportuno destacar en este punto de la investigación, que en el proceso llevado a cabo en la Maestría de la cual este trabajo es parte, se desarrolló un proceso de pasantía la cual tuvo la finalidad de efectuar un estudio que se encuentre vinculado al tema objeto de estudio de la Tesis, con la finalidad de que pueda ser utilizado como insumo útil para la elaboración de la misma.

En este sentido, la pasantía ha sido llevada adelante en la Gerencia de Normativa y Técnica de la SIGEN y consistió en investigar el marco normativo del control y la auditoría interna de índole jurídica en el SPN, así como también la capacidad del referido Sector para adecuar su actuación a las mandas establecidas normativamente.

La finalidad de la pasantía consistió en proponer cursos de acción que puedan ser utilizados por el Organismo receptor, para eventuales desarrollos normativos de aplicación generalizada al

SPN, con la pretensión de favorecer condiciones que contribuyan al perfeccionamiento de la labor de los auditores gubernamentales especialistas en contenidos y procedimientos jurídicos y potenciar a la vez, la eficacia y eficiencia de la gestión, el control y la auditoría interna en las organizaciones públicas.²

Se destaca asimismo, que las observaciones y consideraciones extraídas de la referida pasantía, y que sean de utilidad para el presente trabajo, se expondrán oportunamente en el capítulo correspondiente a las propuestas para la optimización de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones públicas.

2.2.7.- Análisis y Consideraciones

A los efectos de dilucidar el fundamento normativo que ha dado lugar a la inclusión de la auditoría de índole específicamente jurídica dentro de las acciones mandadas por la Ley N° 24.156, se debe vincular a sus artículos 102, 103 y 104, con la reglamentación del derogado Decreto N° 253/93 y el inciso “o” del artículo 104 del Decreto 1.344/07.

A partir de ello, se puede realizar una separación en cuatro aspectos diferentes, aunque relacionadas vitalmente entre sí: la significación y el alcance de la integralidad del sistema; la enumeración efectuada por la Ley relativa a los aspectos contenidos por la auditoría interna; la mención específica de la auditoría de legalidad y, por último, la mención que efectúa el inciso “o” del artículo antes mencionado, en relación a la auditoría de juicios.

En cuanto a la integralidad del sistema, el artículo 102 del Decreto N° 253/93, estipuló que las distintas unidades de auditoría interna (UAI), debían realizar todos los exámenes integrales e integrados a las actividades, procesos y resultados.

² El alcance, las etapas, los criterios de relevamiento, las clasificaciones efectuadas, los resultados obtenidos y las conclusiones desarrolladas, se encuentran expuestas en el Anexo 2.

En el mismo sentido, el artículo 103 introduce legalmente el concepto de la integralidad, pero en este caso, en el marco de la descripción del modelo de control que deberá aplicar y coordinar la SIGEN.

En relación a ello, la palabra integral, etimológicamente, significa “completo” y, como calificativo de control, puede interpretarse como abarcador de todas las operaciones o áreas de una organización.

A su vez, la reglamentación del Decreto N° 253/93 relacionado al artículo 103, expresa que en modelo de control del sistema de control interno del SPN, se debe concebir a las distintas jurisdicciones o entidades como una totalidad que cumple funciones, logra resultados, y realiza procesos que deben ser económicos, eficaces y eficientes.

Por ello, las UAI, deben estar integradas por profesionales con competencia en las variadas operaciones a examinar, como lo son los contadores públicos, abogados, especialistas en tecnologías de la información y profesionales de diversas disciplinas, a los efectos de que permitan realizar una adecuada evaluación de los controles internos de las operaciones de la entidad.

Al respecto, la noción de la integralidad prevista por la LAF, encuentra su inmediato antecedente en el Informe COSO, el cual define al control interno como un proceso integrado a los procesos y no un conjunto de mecanismos burocráticos añadidos al mismo y explica que el mismo está compuesto por los cinco componentes oportunamente descriptos, que se encuentran inescindiblemente integrados al proceso de gestión.

El segundo aspecto de análisis, se refiere al alcance de la actividad de la auditoría interna como servicio a toda la organización, cuyos aspectos incluidos, son enunciados por el artículo

102, el cual explica que la auditoría interna consiste en un examen posterior de las actividades financiera y administrativa de las entidades.

Al respecto, con el transcurso de los años a partir de la sanción de la aludida Ley, se verificó que el campo de acción sobre el cual las distintas UAI desarrollan su labor, se ha ido progresivamente ampliando en relación a los aspectos económicos, financieros, contables, organizacionalmente sustantivos, informáticos y legales.

En este sentido, luce ajustado asimilar la categorización “actividades administrativas” a todas las actividades que sean necesarias para la consecución de la finalidad de cualquier entidad, y no limitar ese concepto a una interpretación restrictiva o limitadora, que abarque únicamente -a modo de ejemplo- tareas vinculadas a la administración del patrimonio, la actividad presupuestaria, contable, de tesorería, o de administración de los recursos humanos.

En definitiva, se estima que no debe interpretarse la denominación “actividades administrativas”, en un sentido antitético con las “actividades profesionales”, en razón de que gran cantidad de tareas que pueden denominarse administrativas en el ámbito del sector público, son llevadas adelante, en función de la capacitación exigida para las mismas, por profesionales de distintas ramas del conocimiento.

Por otra parte, el artículo 103 de la Ley en cuestión, estipula que el modelo de control del SPN, debe abarcar los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión y la evaluación de programas, proyectos, y operaciones y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.

Estas estipulaciones se adecúan a las categorías de objetivos del control interno propuesto por el Informe COSO, en tanto considera que el modelo de control, debe propender a brindar una

garantía razonable del cumplimiento de los objetivos, en cuanto a la eficacia y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas.

En definitiva, el artículo 103, continúa la senda abierta por su artículo predecesor, en relación a la inclusión de la auditoría de asuntos jurídicos en el marco del sistema de control interno instaurado por la Ley siempre citada.

En consecuencia, las normas referidas y su interpretación integrada, ha dado lugar al desarrollo de la auditoría de índole jurídica, en tanto se considera a las actividades de cualidad jurídica o legal, como aspectos de la gestión de los asuntos jurídicos o legales de una entidad, integrada al resto de las actividades u operatoria de la misma.

En relación al tercer aspecto enunciado, el mismo se refiere a la mención de la auditoría de legalidad. En este sentido, el Artículo 104 de la citada Ley, menciona que es función de la SIGEN la realización o coordinación de auditorías, entre otras, de legalidad, o de regularidad jurídica.

En virtud de ello, es oportuno manifestar que a partir del objetivo de control expuesto en el Informe COSO que se refiere al cumplimiento de leyes, reglamentos y políticas, se ha desarrollado lo que en algunas ocasiones se define como auditoría de cumplimiento, la que se identifica en gran medida con la auditoría de legalidad que se incorpora a la legislación argentina a través del artículo recién mencionado.

Por ende, puede afirmarse que la auditoría de cumplimiento o la de legalidad, poseen significados prácticamente idénticos, en tanto ambas conceptualizaciones se enfocan al análisis

del grado de satisfacción de las acciones de un ente, respecto a la adecuación de las mismas con el plexo normativo aplicable.

Asimismo, cabe destacar, que este tipo de auditoría de cumplimiento o legalidad es solo una de las distintas clases de auditorías que implican contenidos y procedimientos jurídicos específicos, pero evidentemente, en su acepción amplia, configura una destacada porción de incumbencias de índole jurídica.

Por último, el artículo 104 del Decreto Reglamentario vigente N° 1.344/07 incluye explícitamente la mención de que es función de la SIGEN, entre otras, la de verificar la adopción en las jurisdicciones y entidades sujetas a su control, de las medidas que se consideren para la prosecución en sede judicial por daños patrimoniales causados.

En definitiva, resulta claro que la Ley y sus reglamentaciones citadas ha sentado las bases a partir de las cuales se ha desarrollado la actividad de la auditoría interna en el SPN de la República Argentina, exponiendo la necesidad de que esa actividad incluya en sus incumbencias y responsabilidades, las relativas a la auditoría de carácter jurídico.

Capítulo 3: Auditoría Externa de Índole Jurídica en el Sistema de Control Externo del Sector Público Nacional

Seguidamente al análisis recién efectuado vinculado al sistema de control interno en el SPN, cabe efectuar lo propio respecto al sistema de control externo del mismo Sector, que ha sido instaurado por la misma Ley y posteriormente jerarquizado en la reforma de la Constitución Nacional del año 1994.

2.3.1.- Normativa Aplicable

2.3.1.1.- *Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156*

En el presente Capítulo se describirán las disposiciones de la Ley en cuestión, que aporten información útil para contextualizar la auditoría de índole específicamente jurídica; y –de manera análoga al Capítulo relacionado con la SIGEN- no se considera pertinente en éste trabajo, efectuar un estudio completo de las estipulaciones que le dan forma a la actividad y las funciones de la AGN.

En este marco, el artículo 116 del Capítulo I del Título VII, denominado “Del control externo”, de la referida Ley, crea a la AGN como un ente de control externo del SPN, dependiente del Congreso Nacional, con personería jurídica propia, independencia funcional y financiera.

En tanto, el artículo 117 dispone que sea materia de su competencia, el control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial y legal, así como el dictamen sobre los estados contables financieros del SPN.

En relación a las funciones de el referido Organismo, el artículo 118 efectúa una enumeración, las cuales se refieren mayormente a actividades de examen y fiscalización de corte contable financiero, como por ejemplo: el examen de los estados contables financiero de los organismos de la administración central; el control de la aplicación de los recursos provenientes de las operaciones de crédito público; la auditoría de los estados contables del Banco Central de la República Argentina, de los proyectos financiados por los organismos de crédito internacionales o de los estados contables, planes de acción y presupuesto de empresas y sociedades del Estado y verificar que los órganos de la Administración mantengan un registro patrimonial de sus funcionarios públicos.

En ese orden, cabe destacar que el inciso a) del artículo 118, expresa que es función de la AGN, “Fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias en relación con la utilización de los recursos del Estado, una vez dictados los actos correspondientes.”.

Seguidamente, el inciso b) dispone que sea función de la AGN la realización de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, la realización de exámenes especiales de las jurisdicciones y de las entidades bajo su control, así como las evaluaciones de programas, proyectos y operaciones.

Por último, el inciso d), dispone que el Organismo debe “Formular los criterios de control y auditoría y establecer las normas de auditoría externa, a ser utilizadas por la entidad. Tales criterios y las normas derivadas, deberán atender un modelo de control y auditoría externa integrada que abarque los aspectos financieros, de legalidad y de economía, de eficiencia y eficacia;”.

2.3.1.2.- *Constitución Nacional*

El artículo 85 de la Constitución Nacional (CN), incluido en el Capítulo Sexto “De la Auditoría General de la Nación”, confiere reconocimiento o jerarquía constitucional a la AGN, lo que resalta el interés de los constituyentes en brindarle especial relevancia al control externo del SPN.

El referido artículo -en cuanto interesa de modo particular a esta Tesis- dispone que “El control externo del Sector Público Nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo.” y estipula que el éste Poder “Tendrá a su cargo el control de la legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la

administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización...”.

2.3.2.- *Normas de Auditoría Externa de la Auditoría General de la Nación*

El inciso d) del artículo 119 de la Ley N° 24.156, le otorga a la AGN la facultad de formular criterios de control y auditoría y establecer normas de auditoría externa para su utilización en el desarrollo de sus funciones.

En función de ello, ese Organismo desarrolló las Normas de Auditoría Externa de la Auditoría General de la Nación (1993) que, entre otros aspectos, brindan el marco teórico respecto al trabajo de auditoría, en cuanto a la planificación, desarrollo y control de ejecución de los distintos tipos de auditorías y se refieren a las características necesarias para el ejercicio de su función de auditoría, en cuanto a la independencia de criterio y a su capacidad, diligencia y debido cuidado profesional, así como respecto al debido secreto profesional.

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

Sus objetivos son: determinar la razonabilidad de la información financiera generada por el ente auditado; establecer si se ha cumplido con la normativa aplicable; comprobar si los recursos públicos se han utilizado en forma económica y eficiente; determinar el grado en que se han

alcanzado los objetivos previstos y promover mejoras en los sistemas administrativos y financieros, en las operaciones y en el control interno.

2.3.2.1.- *Tipos de Auditoría Externa*

Según las normas en cuestión, hay dos grandes tipos de auditoría: la auditoría financiera y la auditoría de gestión.

La primera de ellas, es el examen de información financiera por parte de una tercera persona distinta de la que la preparó, con la intención de establecer su razonabilidad dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad de tal información.

En segundo lugar, la Auditoría de Gestión es el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso.

Asimismo, define una tercera categoría, que es la auditoría integrada, la cual se identifica como la actividad que abarca conjuntamente auditorías financieras y de gestión.

En función de que el interés específico de la presente es investigar respecto de la información relacionada con la auditoría de corte jurídico, es posible considerar a modo de anticipo de las conclusiones que más adelante se efectuarán, que, de acuerdo a los términos explicitados por las normas, la auditoría de gestión contiene elementos de incumbencia propiamente jurídica.

Las normas particulares de la auditoría de gestión, incluyen a dos sub-tipos de auditorías, que son las de economía y eficiencia y la de eficacia.

La primera de ellas está orientada a la evaluación de las operaciones realizadas por el ente, en relación al grado en que las mismas se llevaron a cabo con criterios de economía y eficiencia y si los recursos asignados fueron gestionados sobre la base de dichos criterios.

En segundo lugar, la auditoría de eficacia está orientada a determinar el grado en que se cumplieron los objetivos, resultados o beneficios preestablecidos.

Los objetivos de la auditoría de gestión son entre otros: establecer el grado en que las entidades del sector público han cumplido adecuadamente con los deberes y atribuciones que les han sido asignados; determinar si tales funciones se han ejecutado de manera económica, eficiente y efectiva y si los objetivos y las metas propuestas han sido logrados; mejorar la calidad de la información sobre los resultados de la administración del sector público, que se encuentra a disposición de los formuladores de políticas, legisladores y la comunidad en general y evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a operaciones gubernamentales, así como los planes, normas y procedimientos establecidos.

En relación con las normas que regulan la auditoría de gestión, las mismas explican su planificación, proceso en el cual una de sus etapas se refiere al estudio del ente a auditar, que incorpora la investigación y análisis preliminar para el diagnóstico descriptivo de la entidad auditada, previo al establecimiento de los procedimientos a aplicar y a fin de verificar si los asuntos principales a ser investigados están contemplados en el objetivo de la auditoría.

En ese marco, las normas mencionan la necesidad de efectuar el estudio de las leyes, reglamentos y manuales de procedimientos aplicables a la entidad o actividad auditada.

Dicho estudio se fundamenta en que las disposiciones jurídicas representan el sustento legal que rige las actividades de la entidad y por ello la planificación deberá incorporar el estudio

preliminar de las normas de aplicación general y las específicas del ente o de las operaciones sometidas a revisión, a fin de evaluar la naturaleza de la gestión efectuada por el auditado.

Esta actividad posibilita conocer la competencia definida por las normas que regulan los actos de la entidad, la estructura orgánica que describe las áreas específicas con sus niveles de responsabilidad y las funciones que están definidas por área de responsabilidad.

Las normas destacan asimismo, que los recursos humanos del equipo de este tipo de auditoría estarán integrados con características multidisciplinarias, para que sus especialidades y oportunidades de acción se correlacionen con las necesidades y objetivos del ente en el cual se está llevando a cabo la investigación.

Por otra parte, en lo que hace al examen de cumplimiento legal, este variará según el tipo de auditoría que se esté realizando; así, en una auditoría de economía y eficiencia se revisará el cumplimiento de la normativa que afecte significativamente la adquisición y utilización de los recursos, mientras que en un examen de eficacia deberá tenerse especial atención en la legislación que tenga relación con los objetivos de los planes o actividades de la entidad.

A los efectos de tenerlo en consideración a la hora de elaborar conclusiones, es importante destacar que las normas referidas, indican que los auditores deberán consultar con los asesores jurídicos cuando surjan problemas de interpretación de la legislación aplicable.

2.3.2.2.- Aspectos a Examinar en el Relevamiento y Evaluación del Control Interno

El relevamiento y evaluación del control interno en este tipo de auditorías deberá enfatizar el examen de los siguientes aspectos:

- ✓ Confiabilidad, integridad y oportunidad de la información, en relación a su aspecto operativo como contable, evaluándose también los medios utilizados para identificarla, controlarla, clasificarla y comunicarla.
- ✓ Cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, políticas, planes, normas y procedimientos, que tengan influencia significativa sobre las operaciones y/o los informes del ente.
- ✓ Protección de activos, revisando los mecanismos de control establecidos y de corresponder aplicando los procedimientos que se consideren para satisfacerse de la existencia de dichos mecanismos.
- ✓ Uso eficiente y económico de los recursos, cotejando la optimización de los mismos en términos del objetivo al que son aplicados.
- ✓ Logro de objetivos y metas de operaciones y programas, revisando los mismos con la finalidad de comprobar que los resultados sean coherentes con los establecidos y si se cumplen de acuerdo con lo planeado. Se evaluará, además, que los planes fijados sean razonables, proponiendo sugerencias relativas a su optimización.

2.3.3.- Documento Técnico N° 1. Auditoría Legal

El Documento Técnico N°1 que refiere normativa aplicable a la auditoría legal, fue aprobado por el Colegio de Auditores de la AGN, en su sesión del primero de julio de 1995, el cual es de gran interés para éste trabajo, a los efectos de la dilucidación del significado y el alcance que tiene la auditoría jurídica o legal en el SPN de la República Argentina.

Es por ello que se considera de utilidad, desarrollar en profundidad lo dispuesto en ese Documento, el cual en el capítulo primero, circunscribe el objetivo de la auditoría legal, al

determinar que la misma está dirigida a evaluar el grado de cumplimiento por parte de las entidades auditada, del marco jurídico inherente a su actividad y también establecer en qué medida ese marco permite que los programas y proyectos del ente se cumplan de manera eficiente.

2.3.3.1.- Aspectos de la Auditoría Legal

El primer aspecto se refiere a la verificación del desenvolvimiento general de la entidad o área auditada, que comprende el examen jurídico de las operaciones generales que realiza la entidad, en función de la observación del cumplimiento de los recaudos legales, de forma tal de determinar si se ha preservado la regularidad de cada operación, como así también, si los intereses de la entidad estuvieron correctamente defendidos desde el punto de vista legal.

El segundo aspecto se vincula a la verificación de que la normativa que regula la entidad auditada permita que sean cumplidos sus objetivos en forma económica, eficiente y eficaz.

Finalmente, el tercer aspecto se relaciona al cumplimiento por parte de la entidad, de las disposiciones que regulan los procedimientos, a los fines de resguardar el desenvolvimiento organizado y conforme a derecho y proteger de éste modo, el interés general.

En este sentido, el auditor debe enfatizar el control del cumplimiento de las normas que tienden especialmente a organizar, dar publicidad y transparencia a la gestión de la entidad, como así también aquellas que establezcan pautas que aseguren a los administrados, las garantías del debido proceso y las referidas a los requisitos esenciales que deben contener los actos administrativos.

2.3.3.2.- Fases de la Auditoría Legal

En el segundo capítulo del Documento, se describen las fases de la labor de la auditoría legal, en tanto la misma no está prevista como un procedimiento independiente al de la auditoría en general, sino que por el contrario, su actividad se prevé integrada y coordinada con las distintas fases de la auditoría a llevarse a cabo.

Se distingue, entonces, en primer término, a la “Fase Preliminar”, la que comprende: a) la comprensión adecuada del objeto y alcance de la auditoría; b) la recopilación de antecedentes normativos, que incluye las consultas a jurisprudencia pertinente o las que sean necesarias para nutrirse de antecedentes de interés; c) el estudio pormenorizado del régimen jurídico que regula la actividad sujeta a control, a efectos de conocer adecuadamente el deber ser, en cuanto a los procedimientos, funciones y objetivos de la entidad u operatoria auditada, debiendo determinar la competencia específica asignada por las normas legales; d) la elaboración de una síntesis del régimen jurídico aplicable a la entidad u operación auditada, a efectos de brindarle al resto de los integrantes del equipo de trabajo, un panorama más adecuado de los aspectos jurídicos, informando al jefe de equipo, cuando correspondiere, los riesgos de detección de irregularidades, evaluando y definiendo el riesgo inherente y de control de la entidad desde el punto de vista jurídico; e) la revisión la existencia y funcionamiento del sistema de control interno, la verificación de que el mismo garantice el cumplimiento de las disposiciones legales vigente, y la comprobación de la adecuación normativa de los procedimientos administrativos aplicados por la entidad, para los que serán pertinentes pruebas de cumplimiento, a fin de confirmar los datos obtenidos en la etapa de relevamiento.

La siguiente fase, es la correspondiente a la “Confeción del programa de la auditoría legal”, en la cual se señalan los procedimientos a aplicarse que varían según las características del objeto de cada auditoría.

Los procedimientos deben estar diseñados de forma tal que permita obtener evidencia suficiente, competente y pertinente, a fin de asegurarse en forma razonable, respecto del funcionamiento general de la entidad y que permitan detectar en su caso, la existencia de errores, irregularidades, como así también la presunta comisión de delitos de acción pública.

La tercera fase se refiere al “Procedimiento de evaluación de cumplimiento” en la cual se llevan a cabo los procedimientos que se han programado.

Seguidamente, se prosigue con el “Análisis y evaluación de las irregularidades detectadas”, que sirve para considerar adecuadamente el alcance y gravedad de las irregularidades que se hubieran detectado, a fin de ser incluidas en las conclusiones de auditoría.

Se agrega que el auditor legal deberá analizar aquellas deficiencias detectadas en virtud de su labor, como así también todas aquellas de índole legal, halladas por los restantes integrantes del equipo de auditoría.

Asimismo, se describen las pautas de evaluación que permiten determinar la entidad del incumplimiento, las cuales deben tener en cuenta, el contexto general de la irregularidad y las características de la actividad auditada e incluyen el análisis de la verificación de eventuales perjuicios patrimoniales al Estado.

Adicionalmente, se indica evaluar oportunamente si los funcionarios actuaron excediendo la competencia conferida o si, por el contrario, han desempeñado su función sin ejercer plenamente sus atribuciones.

Para finalizar, el Documento en cuestión expresa que el auditor legal elaborará un esbozo de las conclusiones de la auditoría legal, y una síntesis de la misma, los que deberá presentar al jefe

del equipo de auditoría, que será utilizado a los efectos de confeccionar el informe de las conclusiones de auditoría, de acuerdo a las Normas de Auditoría Externa de la AGN.

2.3.3.3.- Otras Estipulaciones de la Auditoría Legal

El tercer capítulo del Documento Técnico N° 1, se refiere a las consultas que el auditor legal debe evacuar en cualquier fase de la auditoría y que sean formuladas por los restantes integrantes del equipo de auditoría.

Finalmente, el cuarto y último capítulo, se refiere al procedimiento ante la detección de irregularidades, ya sea en los presuntos delitos de acción pública o en los actos o hechos que impliquen responsabilidad patrimonial o disciplinaria.

Respecto a los primeros, se manifiesta que se debe comunicar tal circunstancia en forma inmediata y por escrito a la gerencia del área, quien a su vez lo deberá poner en conocimiento de la máxima autoridad de la jurisdicción con carácter de urgente despacho, el cual podrá remitir la actuación a la Secretaría Legal y Técnica, para su trámite.

Para ello, debe acompañarse toda la evidencia válida y suficiente que sustente el informe e incluirse la opinión referida a la conveniencia de continuar o no con la auditoría emprendida.

Por otra parte, respecto a las posibles responsabilidades patrimoniales o disciplinarias, el Documento en cuestión establece que se deberá comunicar del hecho inmediatamente al jefe del equipo de auditoría, quien evaluará en atención a la gravedad de los hechos, relevancia institucional, montos involucrados, entre otros elementos de mérito, la necesidad de informar a la entidad auditada, en forma previa a las conclusiones de auditoría.

Al respecto el Documento manifiesta que se debe instar a la entidad para que inicie las actuaciones sumariales tendientes a deslindar responsabilidades administrativas.

2.3.4.- *Análisis y Consideraciones*

En primer lugar, se observa que en las distintas normas implicadas se incorporan definiciones y se realizan enumeraciones, que giran básicamente en torno a la definición de incumbencias o de los aspectos incluidos de la auditoría externa del SPN.

En este sentido, se advierte que la normativa verificada de distinta jerarquía, define de modo no idéntico, conceptos que en apariencia podrían considerarse redundantes, lo cual genera la necesidad de relacionar y vincular esa normativa, a los efectos de dilucidar si efectivamente existen contradicciones o si, por el contrario, existe una adecuada complementación normativa.

En relación a la jerarquía normativa, en el caso del control externo de la SPN, a diferencia del control interno del mismo, existen tres niveles jerárquicos diferenciados.

De este modo, como norma de referencia se encuentra al artículo 85 de la CN, que se complementa con los artículos 117 y 118 de la Ley N° 24.156, las Normas de Control Externo y el Documento Técnico N° 1, éstos dos últimos, desarrollados por la propia AGN.

La primera diferencia que se advierte es que tanto el artículo 85 de la Constitución Nacional como la Ley N° 24.156 se refieren básicamente a las nociones de control externo de la Administración Pública y a las funciones que están a cargo de la AGN, mientras que las normas de menor jerarquía desarrolladas por este Organismo, se basan primordialmente en la definición, objetivos, características y clasificaciones de la auditoría externa de la AGN.

En este orden, el artículo 85 de la Constitución Nacional, en cuanto a lo que particularmente interesa a la presente investigación, estipula que el control externo del SPN, en sus aspectos económicos, financieros y operativos es una atribución propia del Poder Legislativo.

En el mismo sentido, el artículo 117 de la Ley N° 24.156, norma de menor jerarquía, pero antecesora cronológicamente, expresa que es materia de competencia de la AGN, el control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial y legal, así como el dictamen sobre los estados contables financieros.

En ese marco, resulta pertinente mencionar que la norma específica y posterior de la CN, reemplazó la mención de la “gestión legal” por la de “gestión operativa”.

Sin perjuicio de ello, a los efectos de tener una visión completa de la temática, es preciso continuar el análisis de las referidas normas, en especial, con la última parte del artículo 85 de la CN y el 118 de la LAF.

Así, el artículo constitucional referido, *in fine*, dispone que ese Organismo de Asistencia Técnica, tendrá a su cargo el control de la legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública, por lo que, ésta fórmula abarcadora es capaz de incluir la totalidad de las acciones, del cualquier tipo y característica, dentro de las potestades y mandas constitucionales otorgadas a la AGN, pudiendo considerarse que se resuelve de este modo, la falta inicial de la mención de la temática legal, dentro de los aspectos de control externo que constitucionalmente se otorgan a dicho Organismo.

Por otra parte, el artículo 118 de la referida Ley, enumera las funciones del Organismo, a través de las cuales se advierte con claridad, la entidad eminentemente económica, financiera o contable del mismo.

Sin perjuicio de ello, se incluyen en la enumeración de funciones, algunas que se vinculan directamente con el objeto de la Tesis y también con la manda constitucional.

En este sentido, el inciso a) del artículo aludido, estipula que le corresponde al Organismo fiscalizar el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias en relación a la utilización de los recursos del Estado.

Se destaca entonces, que en el ámbito del control externo del SPN, también se incluye la auditoría de legalidad o de cumplimiento que se prevé, tanto en el Informe COSO, como en Capítulo referido al control interno incluido en la Ley N° 24.156.

En tanto, el inciso b) del artículo 118, establece la clasificación en tercios de los tipos de auditoría, mencionando a la financiera, la de legalidad y la de gestión.

La noción de las competencias y funciones del referido Organismo, se completa con el inciso d) del artículo 119, el cual establece los criterios de las normas de auditoría externa a ser utilizadas por la entidad, debiendo atender dichos criterios, a un modelo de control y auditoría que abarque aspectos financieros, de legalidad y de economía, eficiencia y eficacia.

Merece destacarse que la reciente enumeración, se ajusta casi a la perfección a la descripción de las categorías de objetivos del Informe COSO: confiabilidad de la información financiera; cumplimiento de leyes, regulaciones y políticas; y la eficacia y eficiencia de las operaciones.

Asimismo, en relación al inciso recién referido, el mismo menciona que el modelo de control y auditoría externa debe ser “integrado”, respecto de lo cual, se estima que lo que el legislador pretendió incluir es la noción de “integralidad”, en el sentido de que tanto el control como la auditoría deben ser abarcadores de toda la actividad de la administración, tal como lo disponen los antecedentes conceptuales que se han analizado hasta el momento.

Dicha concepción dista sensiblemente de la noción de “integrado”, que se refiere específicamente a que el control interno no debe ser un mecanismo burocrático añadido a la

gestión, sino que, por el contrario, debe estar integrado a los distintos procesos de cualquier organización.

En definitiva, hasta aquí se han analizado las normas que se refieren preferentemente a las disposiciones conceptuales del control externo, ya que a partir de ellas, se desarrollaron las nociones vinculadas a la auditoría externa, a través de las Normas de Auditoría Externa y el Documento Técnico N° 1, elaborados por la AGN.

A partir del concepto de auditoría externa y la declaración de sus objetivos ya enunciados, seguidamente se trata la enumeración de las incumbencias (aspectos alcanzados) de las actividades que debería abarcar ésta actividad.

La referida enumeración gira en torno de la clasificación típica de COSO, con sutiles diferencias, ya que menciona a la “consistencia de los sistemas de información y control”, “la eficiencia y efectividad de los programa y operaciones”, “el cumplimiento de reglamentos y políticas”, “la razonabilidad de los estados financieros”, “la utilización económica y eficiente de los recursos públicos”, “el grado en el que se han alcanzado los objetivos” y “la mejora en los sistemas administrativos”.

En relación a ello, las referidas Normas describen dos tipos básicos de auditorías externas: la financiera y la de gestión.

El segundo tipo de las auditorías mencionadas, abarca un doble aspecto: el examen de los planes, proyectos, programas y operaciones en función de la eficacia, eficiencia y economía; y el relevamiento del control de cumplimiento normativo.

En este marco, en función de una demanda de especificidad, la AGN desarrolló el Documento Técnico N° 1, que es un cuerpo de disposiciones que estipula procedimientos para la consecución de la denominada auditoría legal.

Al respecto, tanto las Normas citadas como el Documento referido, incorporan la actividad del auditor legal de un modo no autónomo ni independiente, ya que la descripción de las tareas y procedimientos dejan traslucir que se concibe a la auditoría legal, dentro de un equipo multidisciplinario, en la cual se manifiesta que el auditor legal debe prestar asesoramiento jurídico y responder consultas del resto de los integrantes del equipo de auditoría, lo que permite interpretar que esta concepción, se relaciona en mayor medida al modo en que originariamente el abogado ha ocupado un lugar en el ámbito de la auditoría.

En ocasiones, además, se describe que el auditor legal deberá informar al jefe de equipo, lo que nuevamente sugiere el papel relativamente subordinado o accesorio de la figura del auditor legal en las disposiciones analizadas.

De éste modo y tal como se profundizará más adelante, se considera que la auditoría de índole específicamente jurídica, debe ser una actividad autónoma y diferenciada, ya que se estima que se deben aportar nuevos enfoques que definan de un modo más íntegro de la actividad profesional del auditor jurídico.

Capítulo 4: Procuración del Tesoro de la Nación

2.4.1.- *Aclaraciones Preliminares*

La inclusión del análisis del mencionado Organismo en esta sección del presente trabajo, se debe a que a partir del análisis de la normativa aplicable y del cotejo de las responsabilidades

propias que surge de la misma, se expone que el mismo tiene asignadas funciones normativas de auditoría contenciosa bajo la órbita del PEN.

Esta circunstancia se corresponde de un modo directo con el tema de la Tesis, por lo que se estima pertinente desarrollar análisis y conclusiones conducentes, a los efectos de ampliar la perspectiva integral de aquel.

Por otra parte, cabe mencionar que las competencias específicas asignadas normativamente a la PTN y a la SIGEN, dieron lugar a una potencial confluencia de competencias propias respecto a la facultad y responsabilidad de llevar a cabo auditorías contenciosas entre esos organismos, lo cual derivó en intervenciones y dictámenes dirigidos a resolver la referida cuestión.

El contenido de esas intervenciones, así como el modo en que al momento se ha zanjado esa potencial confluencia de facultades, no será analizado en el presente trabajo, por considerarse inconducente en función de la consecución de sus objetivos específicos.

2.4.2.- Antecedentes Normativos

El Decreto N° 5.667 (1947) crea el Cuerpo de Abogados del Estado, al cual se le asigna la responsabilidad de tener a su cargo el asesoramiento jurídico y la defensa ante los tribunales del PEN y de todos los organismos que integran la Administración Nacional, y estipula asimismo, que el Procurador del Tesoro será el director general del cuerpo creado.

El referido Decreto determinó la composición, funciones y responsabilidades de la PTN, las cuales han sufrido diversas modificaciones con el transcurso de los años.

Corresponde destacar en este punto, lo mencionado con anterioridad respecto al derogado Reglamento Parcial N° 2 de la Ley N° 24.156, Decreto 253/93 el cual expresaba que le corresponde a la SIGEN y a la PTN realizar las tareas correspondientes a la auditoría de juicios

ordenada por el artículo 31 del Decreto N° 2140/91. Este último Decreto reglamentó el procedimiento para la determinación y atención del pasivo consolidado en el Estado Nacional y estableció en su artículo 31 que, en relación a la auditoría y control de juicios, la PTN, la Sindicatura General de Empresas Publicas (SIGEP) cada una en su ámbito de competencias, establecerán un sistema de información y registro de los juicios de la Administración Pública Nacional. Asimismo, dispone que los entes alcanzados, deben establecer un sistema de control permanente sobre causas de significación económica y que los Organismo citados se encuentran facultados para ejecutar auditorías integrales en los servicios jurídicos respectivos.

Por otra parte, la Ley N° 24.667, (1996) estableció que el Procurador del Tesoro de la Nación, depende directamente del Presidente de la Nación con jerarquía equivalente a la de los Ministros del PEN y que ejerce sus competencias con independencia técnica.

Asimismo, el artículo 2° de la referida Ley determina que es un organismo desconcentrado del PEN, cuya estructura administrativa y presupuestaria están contenidos en la estructura y presupuesto del Ministerio de Justicia de la Nación.

Por otra parte, resulta pertinente en este punto, efectuar una reseña normativa de la Ley Orgánica del Ministerio Público N° 24.946, (1998), la cual establece que el Ministerio Público es un órgano independiente que tiene por función promover la actuación de la justicia en defensa de la legalidad y de los intereses generales de la sociedad.

Asimismo, la referida Ley estipula que el Ministerio Público está compuesto por el Ministerio Público Fiscal y el Ministerio Público de la Defensa y en su Título II, describe sus funciones y ámbito de actuación.

En ese marco, el artículo 27 expresa que quedan excluidas de sus funciones, la representación del Estado y/o Fisco en juicio, así como el asesoramiento permanente al PEN y el ejercicio de funciones jurisdiccionales.

Adicionalmente, el artículo 66 incluido en el Título “Disposiciones Complementarias”, determina que a los efectos de dar cumplimiento a la parte pertinente del artículo antes mencionado, salvo los casos en que por ley se autorice un régimen especial, el Estado Nacional y sus entes descentralizados serán representados y patrocinados ante los tribunales judiciales y organismos jurisdiccionales y administrativos nacionales y locales, por letrados integrantes del Cuerpo de Abogados del Estado, dependiente de los servicios jurídicos de los respectivos ministerios, secretarías, reparticiones o entes descentralizados.

Asimismo, el Decreto N° 1.336 (1998) aprueba la estructura organizativa de la PTN, modificando su denominación y las acciones de distintas Direcciones Nacionales previamente establecidas.

En relación a ello, en su Anexo II, se determina que el Procurador del Tesoro de la Nación, dirige al Cuerpo de Abogados del Estado y debe brindar asesoramiento al PEN y organismos dependientes; asumir la representación y defensa del Estado Nacional en juicio; instruir investigaciones y sumarios administrativos en los casos previstos normativamente y cuando lo disponga el PEN; registrar y auditar los juicios en los que el Estado Nacional sea parte; y atender las necesidades de capacitación superior del Cuerpo de Abogados del Estado.

El Decreto citado establece que la Dirección Nacional de Auditoría, perteneciente a la estructura del referido organismo desconcentrado, tiene como responsabilidad primaria, asistir al Procurador del Tesoro de la Nación, en el registro y la auditoría de los juicios en los que intervengan la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada, las entidades

autárquicas, obras sociales del sector público, así como los bancos y entidades financieras oficiales nacionales, fuerzas armadas y de seguridad.

Asimismo, instituye, entre otras, las acciones de mantener un registro actualizado de todos los juicios en que sean parte la Administración Pública Nacional, de acuerdo a la responsabilidad primaria recién expuesta; desarrollar una metodología adecuada para llevar a cabo la auditoría de juicios; realizar una auditoría permanente de los juicios de relevante significación económica y auditorías periódicas sobre muestras de los juicios que no revistan tal carácter y elaborar informes sobre las causas auditadas.

2.4.3.- *Análisis y Consideraciones*

En este punto del trabajo, resulta pertinente resaltar algunas de las estipulaciones recién expuestas con la finalidad de elaborar a partir de ellas, conclusiones que se consideren ajustadas con el objeto de estudio de la presente Tesis.

En ese sentido, en función de la descripción de la naturaleza jurídica de la PTN, el mismo es un organismo desconcentrado del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, cuya estructura administrativa y presupuestaria están contenidos en la estructura y presupuesto ministerial, forma parte del SPN y su dependencia normativamente establecida es directa con el Presidente de la Nación.

En cuanto a la finalidad de su creación, el análisis del plexo normativo relacionado, indica que el Estado Nacional y sus entes descentralizados serán representados y patrocinados ante los tribunales judiciales y organismos jurisdiccionales y administrativos nacionales y locales, por letrados integrantes de las distintas jurisdicciones, conformando el Cuerpo de Abogados del Estado, que es dirigido por el Procurador del Tesoro de la Nación.

En consecuencia, puede afirmarse que las acciones y funciones asignadas al Cuerpo de Abogados del Estado y a la PTN, en tanto tienen a su cargo el asesoramiento jurídico y la defensa ante los tribunales del PEN y de todos los organismos que integran la administración, son una actividad de gestión propia de la Administración Nacional.

De este modo, esa actividad de gestión judicial o contenciosa permite asimilarla figurativamente a una “dirección general de asesoramiento judicial y de asuntos contenciosos” del PEN.

Resulta oportuno destacar que -entre otras funciones- al Organismo citado le corresponde auditar los juicios en los que el Estado Nacional es parte a través de la Dirección Nacional de Auditoría, la cual tiene como responsabilidad primaria asistir al Procurador del Tesoro de la Nación, en el registro y la auditoría de los juicios en los que intervengan la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada, entidades autárquicas, obras sociales del sector público, bancos y entidades financieras oficiales nacionales, fuerzas armadas y de seguridad.

Por otra parte, cabe recordar en este punto, que la Ley N° 24.156 que instaura el sistema de control interno del SPN argentino, instituye a la SIGEN como órgano rector del sistema de control interno y a la AGN como órgano rector del sistema de control externo.

En ese marco normativo y conceptual, se considera que las funciones de auditoría otorgadas normativamente a la PTN, son acciones o mecanismos propios de las actividades de control y no responden a las nociones teóricas conceptuales específicas que se corresponden a las actividades de auditoría interna o externa.

En este sentido, las actividades que pueden ser consideradas como propias de la auditoría interna del SPN, son las que llevan a cabo las distintas unidades de auditoría interna de las

jurisdicciones y entidades abarcadas por la LAF y las que pueda realizar la SIGEN en el marco de sus funciones específicas.

Resulta importante destacar que las responsabilidades denominadas “de auditoría” asignadas al PTN, se estiman acciones asimilables a las funciones “de control” en el sentido dado por el marco conceptual definido por el Título VI de la Ley N° 24.156.

Por ende, se considera que la función “de auditoría” otorgada a la PTN, no debe confundirse con las propias de la auditoría interna del SPN, prevista en la recién referida Ley y asignadas a las distintas unidades de auditoría interna y a la SIGEN.

Cabe resaltar que todo lo mencionado no significa en absoluto menguar la significativa trascendencia de las competencias asignadas a la PTN, en relación a su autoridad respecto a las políticas o estrategias procesales de la defensa en juicio del Estado Nacional.

Capítulo 5: Reseña de la Auditoría Externa del Sector Privado

Resulta oportuno destacar en esta sección del trabajo, que el mismo pretende como objetivo primario generar conclusiones y propuestas que sean de utilidad para el sector público argentino.

En consecuencia y tal como ha sido anticipado, a los efectos de mejorar la calidad y pertinencia de las consideraciones, conclusiones y propuestas que oportunamente se elaborarán, se considera necesario efectuar un análisis transversal de la auditoría de índole jurídica que abarque los sectores público y privado.

En este marco, el ámbito vinculado a la auditoría externa del sector privado, es el que posee menor vinculación relativa con la administración pública, lo que hace altamente recomendable no profundizar en su análisis, a los efectos de mantener ajustada la pertinencia de los contenidos de la presente investigación, con los intereses y objetivos de la Maestría en la cual se inscribe.

En ese sentido, se considera apropiado efectuar una sintética reseña de la información colectada en esta sección, con la finalidad de aportar información útil respecto a los enfoques asumidos y las incumbencias incluidas para el desarrollo de la auditoría de índole jurídica, evitar la existencia de áreas temáticas significativas no observadas y efectuar el desarrollo de conclusiones más consistentes para la presente Tesis.

Asimismo, en razón de la gran dispersión de enfoques y tratamientos observados de la investigación específica realizada para esta sección, se consideró pertinente efectuar una agrupación conceptual a partir de las similitudes verificadas en los ejemplos analizados, que permite dividirla en dos espectros bien diferenciados, los cuales representan por un lado, la actividad promovida por las grandes consultoras que en su oferta de servicios se incluye el de auditoría y por el otro, los servicios profesionales proveídos por distintos estudios especializados en la materia.

Por último, cabe resaltar que la intencional menor relevancia relativa otorgada a esta sección, dio lugar a que no se profundice en las fuentes de recolección de datos, razón por la cual, no se le otorga tratamiento de referencia bibliográfica a la información colectada, sino que se la incorpora al trabajo como aclaración de nota al pié.

En este marco, los estudios especializados en la temática de la auditoría externa de índole jurídica, ofrecen una amplia variedad de servicios que versan sobre el relevamiento integral o especializado del estado jurídico de una empresa respecto al cumplimiento de la misma a sus obligaciones normativas o reglamentarias.

Sin embargo, los distintos servicios difieren sustancialmente, abracando entre otros, los siguientes enfoques: el relevamiento jurídico en ocasión de procesos de adquisición empresaria o

procesos de inversión, denominado *Due Diligence*³; el relevamiento del estado jurídico general de una entidad determinada⁴; la auditoría relacionada con las tecnologías de la información⁵ y la auditoría legal medioambiental⁶.

Por otra parte, de acuerdo a la información institucional disponible, se observa que las grandes consultoras que desarrollan actividades en el país que incluyen servicios de auditoría externa, ofrecen similitudes en la materia impositiva o tributaria, con variantes vinculadas al alcance dado y en función de los aspectos incluidos⁷.

Merece destacarse que los servicios que se ofrecen, son presentados por las entidades referidas, a partir de un enfoque en el cual predomina el asesoramiento, sin que aquellos puedan ser vinculados claramente a actividades profesionales enmarcadas en procesos de auditoría.

Por otra parte, el segundo servicio que ofrecen estas entidades relacionado con la actividad letrada, es el asesoramiento general o integral de áreas jurídicas variadas, entre las cuales, pueden mencionarse al derecho societario, aduanero, laboral, previsional, gestión de los recursos humanos, defensa de la competencia, negocios, entre otros.

³ Se verificó este tipo de servicio profesional en los siguientes sitios Web: <http://www.audalia.com/servicios-de-auditoria>; <http://www.tirant.com/libreria/libro/auditoria-legal-due-diligence-y-opiniones-legales-en-los-negocios-mercantiles-9788447029365>

⁴ Se verificó este tipo de servicio profesional en los siguientes sitios Web: <http://www.uaz.edu.mx/vinculo/webvrij/rev39-2.htm>; <http://www.puenteasociados.com/publicaciones-puente-y-asociados.html>

⁵ Se verificó este tipo de servicio profesional en los siguientes sitios Web: <http://www.gonzalezfrea.com.ar/derecho-informatico/auditoria-legal-it/67/>; <http://www.estefaniasantos.com.ar/servicios/auditoria-legal-web>; <http://www.icefconsultores.com/AreasICEF/>

⁶ Se verificó este tipo de servicio profesional en los siguientes sitios Web: <http://www.auditorialegalambiental.com/auditorias.html>; <http://www.estudiobec.com.ar/auditoria-legal.html>

⁷ La información institucional se encuentra disponible en las siguientes referencias Web: <http://www.pwc.com.ar/es/assurance/index.jhtml>; <http://www.kpmg.com/ar/es/servicios/auditoria/Paginas/default.aspx>; http://www.deloitte.com/view/es_AR/ar/servicios/auditoria/index.htm; http://www.ey.com/AR/es/Services/Assurance/Assurance-Services_Overview; <http://www.bdoargentina.com/default.aspx?page=es/servicios/auditoria.asp>

Cabe destacar que el servicio ofrecido no permite ser catalogado con claridad dentro de la órbita específica correspondiente a la actividad profesional de la auditoría.

Por último, la tercera área relacionada con incumbencias jurídicas que se proponen desde las consultoras en cuestión es la referida a la auditoría forense, la cual es ofrecida de un modo mayoritario por las mismas como parte de un servicio de fraude, investigaciones y disputas.

A modo de corolario de la sintética enunciación de ésta sección de la investigación, puede concluirse que la diversidad observada en el relevamiento responde a que la auditoría externa del sector privado, es la que menos uniformidad de incumbencias ofrece, en comparación con las actividades incluidas en los restantes cuadrantes de la matriz de la investigación expuesta al comienzo de este trabajo.

Adicionalmente, puede afirmarse que la auditoría externa de índole jurídica se ve ofrecida en forma más completa en los servicios que brindan los distintos estudios jurídicos especializados en la materia, en comparación de los ofrecidos por las consultoras de auditoría.

TERCERA PARTE

VERIFICACIONES METODOLÓGICAS. CONCLUSIONES GENERALES, PROSPECTIVAS Y PROPUESTAS PARA LA OPTIMIZACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ÍNDOLE JURÍDICA EN LAS ORGANIZACIONES PÚBLICAS

Capítulo 1.- Verificaciones Metodológicas

De modo previo al desarrollo de las conclusiones a efectuar, deviene pertinente cotejar la correspondencia lógica entre las preguntas de investigación, el objetivo general y los objetivos específicos oportunamente planteados al inicio de ésta Tesis, así como verificar la confirmación o rectificación de los presupuestos previstos por las hipótesis planteadas.

En ese sentido, resulta pertinente volver a enunciar los términos en que fueron oportunamente planteados los aspectos metodológicos en cuestión.

La primera pregunta de investigación expresa lo siguiente: ¿cuál es el grado de desarrollo de los presupuestos teóricos y marcos normativos, así como de procedimientos estandarizados, respecto de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones?

La segunda pregunta de investigación expresa: el grado de desarrollo de la auditoría jurídica en las organizaciones del SPN de la República Argentina, ¿favorece o dificulta que esa actividad se lleve a cabo de una manera óptima?

Asimismo, el objetivo general propone: investigar, comparar y efectuar conclusiones y consideraciones, respecto de los presupuestos teóricos, marcos normativos y la especificación de los procedimientos y actividades que abarca la auditoría de índole jurídica en las organizaciones, con la finalidad de efectuar un aporte para el desarrollo profesional de esa actividad en las organizaciones públicas.

A partir del objetivo general referido, se elaboraron tres objetivos específicos: 1º) indagar respecto de los antecedentes teóricos y normativos, así como de los contenidos, competencia, alcance y enfoque dados en el desarrollo de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones; 2º) efectuar comparaciones entre los distintos tipos de auditoría de índole jurídica relevados a los efectos de coadyuvar al mejoramiento del marco teórico de la auditoría de índole jurídica gubernamental y profundizar el análisis de sus incumbencias propias y 3º) desarrollar conclusiones y consideraciones vinculadas a las perspectivas y propuestas para el desarrollo profesional de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones públicas.

En consecuencia, luego de desarrollada la investigación propuesta, resulta pertinente constatar si se cumplieron con los objetivos trazados y en qué medida se verificaron las hipótesis propuestas.

En ese orden, la primera parte del presente trabajo indagó respecto a los antecedentes, presupuestos teóricos y marcos normativos de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones, y colectó información referida al contenido, competencia, alcance y enfoque dado a la misma.

La segunda parte de la Tesis que se desarrolla a partir de este capítulo, compara de un modo general las distintas secciones de la investigación y efectúa conclusiones y consideraciones relacionadas con las prospectivas y propuestas para el desarrollo de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones públicas.

En ese marco, la primera hipótesis planteada, estimó que: la actividad de auditoría de índole jurídica en las organizaciones, no se desarrolla a partir de presupuestos teóricos unificados y solo parcialmente existen normas y procedimientos de aplicación estandarizados.

En relación a ello y a partir del análisis efectuado en detalle en los capítulos pertinentes de la investigación, se verificó la inexistencia de presupuestos teóricos unificados para la consecución de la auditoría en cuestión.

Lo mencionado se sustenta en que si bien el Informe COSO ha sido un hito de suma relevancia a la hora de construir un marco teórico uniforme en la materia vinculada al control y la auditoría y que la Ley N° 24.156 ha tomado gran parte de las estipulaciones teóricas elaboradas, esos marcos tienen alcance general y no especializado en la auditoría de índole jurídica.

Por otra parte, en relación a la auditoría externa del SPN de la Argentina, la AGN ha desarrollado normas de aplicación al efecto que solo tienen aplicación en ámbito de actuación de ese Organismo.

Por último, respecto a la auditoría externa del sector privado, no se constató desarrollo alguno que pueda ser considerado un marco teórico uniforme para el ejercicio de la auditoría jurídica en este ámbito.

En relación al segundo término de la primera hipótesis, se constató que solo parcialmente existen normas y procedimientos de aplicación estandarizados, en función de que solamente se verificaron normas específicas de auditoría de índole jurídica en el ámbito de la auditoría externa del sector público a través de la normativa desarrollada por la AGN.

Asimismo, en los ámbitos de la auditoría interna tanto pública como privada, solamente existen normas que se aplican con pretensión de ser un estándar en relación al control y la auditoría, pero no específicamente respecto a la auditoría de índole jurídica.

En tanto, en el ámbito de la auditoría externa privada, a partir del relevamiento reseñado se verifica que no existe ningún tipo de norma o procedimiento estandarizado que regule la actividad en cuestión.

Por otra parte, la segunda hipótesis planteada, afirma que el grado de desarrollo de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones del SPN de la República Argentina, dificulta que esa actividad se realice de un modo óptimo y que esa actividad profesional sea reconocida con identidad autónoma respecto de la auditoría en general y, en virtud de ello, limita la eficiencia de la gestión, el control y la auditoría del sector público.

Los resultados de la investigación expuestos con anterioridad, exponen que la auditoría de índole jurídica en las organizaciones del SPN de la República Argentina, alcanza un desarrollo limitado, lo que dificulta la consecución de esa actividad gubernamental de un modo óptimo.

Lo mencionado se sostiene en cuanto no se han verificado en el SPN del la República Argentina, normas particulares que definan integralmente el rol profesional de auditor jurídico en trabajos multidisciplinarios y específicos; las limitaciones en la materia auditable en la auditoría de juicios o la enumeración de las incumbencias propias de la actividad profesional en cuestión.

Asimismo, no se constató la existencia de procedimientos normalizados, o de desarrollos normativos para la estandarización de la práctica de la auditoría jurídica.

Del mismo modo, no se verificaron elaboraciones teóricas sistemáticas y orgánicas, en procura de aportar base conceptual a la práctica profesional aludida.

Del mismo modo, se observa una carencia de análisis efectuados en relación al modo en que el SPN de la República Argentina cumple con lo estipulado por la Ley N° 24.156, en relación a la necesidad de la existencia de una auditoría jurídica de alcance amplio.

Adicionalmente, no se constató que exista un ámbito de actuación profesional compartido entre los auditores gubernamentales dedicados a actividades de auditoría jurídica, que favorezca el pleno desarrollo de esa labor.

De este modo, el grado de desarrollo observado, impide que la misma sea reconocida con identidad autónoma respecto a la actividad de la auditoría en general, así como limita las posibilidades de jerarquización y de desarrollo profesional por parte de los abogados que llevan a cabo la referida actividad profesional.

En virtud de ello, las perspectivas y propuestas que se expondrán a continuación, tienen la finalidad de procurar favorecer el mejoramiento de la actividad profesional de quienes se encuentran vinculados a este tipo de tarea auditora y de optimizar la tarea del control y la auditoría pública, a los efectos de responder a las demandas crecientes de la sociedad respecto a la gestión de la cosa pública.

Capítulo 2: Conclusiones Generales

3.2.1.- *Rol de los Profesionales del Derecho en Actividades de Auditoría*

A partir de los ejemplos relevados en la investigación llevada a cabo, la primera de las cuestiones a dilucidar se relaciona a la determinación del rol que se le asigna o ejerce el abogado en el ámbito de la auditoría de índole jurídica en general y en ámbitos de la auditoría gubernamental en especial.

En este sentido, al analizar la sección vinculada a la auditoría interna del sector privado, se advierte que en la Certificación de Auditoría Interna brindada por el IIA, el rol del abogado tiene una ubicación e importancia decididamente marginal, en virtud de la decisiva limitación que surge en razón de que en los distintos países existen sistemas jurídicos no uniformes, que impiden en gran medida que puedan establecerse parámetros de aplicación global que puedan ser tenidos en cuenta a la hora de llevar adelante la certificación mencionada.

Del mismo modo, los Estándares para la Práctica Profesional de Auditoría Interna que ha desarrollado el Instituto recién mencionado, expresan en reiteradas oportunidades la necesidad de que los auditores procuren asistencia profesional en cuestiones legales, lo que manifiesta con claridad que el enfoque de auditoría interna surge de una concepción no perteneciente a la actividad profesional letrada.

En relación al rol dado a los abogados en la realización de auditorías, en la sección de la investigación vinculada a la auditoría externa del sector público de la República Argentina, se advierten similares condiciones a las expresadas en el párrafo anterior.

Así, las normas de la AGN que aluden a la cuestión, otorgan al abogado auditor un rol subsumido en la órbita de auditorías integrales y casi siempre, limitando su función a un asesoramiento de tipo legal en el desarrollo de auditorías multidisciplinarias.

En relación al desarrollo de la auditoría interna de índole jurídica en el SPN de la República Argentina, las unidades de auditoría interna más complejas, cuentan con un desarrollo que abarca una significativa porción de las incumbencias que se consideran propias del profesional del derecho en función de actividades de auditoría.

En tanto, lo observado en la sección que se refiere a la auditoría externa en el sector privado, se verifican dos enfoques claramente diferenciados, en tanto la oferta de servicios de auditoría jurídica sea brindada por estudios jurídicos o por las grandes consultoras de auditoría, los cuales tienen enfoques, visiones, incumbencias y propuestas a veces coincidentes, y otras divergentes.

3.2.2.- Materia Auditable. Limitaciones

Sin perjuicio de que en el capítulo siguiente se incluirá la propuesta que se refiere a la estipulación de incumbencias para la auditoría de índole jurídica, corresponde agregar como conclusión general, la determinación de cuál es la materia auditable, en relación a la auditoría de juicios o contenciosa.

Al respecto corresponde mencionar que esta particularidad de la auditoría de juicios es distintiva del resto de las posibles incumbencias de la auditoría de índole jurídica, en razón de lo sumamente específico de la tarea del abogado en su función litigiosa o contenciosa.

En ese marco, es indispensable determinar con precisión los límites dentro de los cuales el auditor jurídico desarrolla su accionar y cuáles son los temas o áreas que no forman parte del análisis auditor, así como definir de éste modo, la materia auditable de la auditoria de juicios.

A través de la experiencia recogida en la práctica de la auditoría de corte jurídico, se observaron importantes dificultades en relación a la determinación de lo que puede considerarse materia o universo auditable, circunstancia potenciada en el sector privado, ya que en general, en ese ámbito, no existen presupuestos o estándares que estipulen el modo en que se debe desarrollar la auditoria jurídica en general y la gestión judicial por parte de las áreas respectivas.

En relación a ello, debe destacarse que la mencionada situación difiere sensiblemente respecto a la gestión de los juicios que se llevan adelante en el SPN de la República Argentina, ya que los abogados que tienen la responsabilidad de la defensa en juicio de intereses públicos, en general, encuentran su actuación regulada por normas de diferente jerarquía.

Esta gestión de juicios, además de ser altamente especializada, se enmarca dentro del sistema de control interno de la organización que se trate, del mismo modo que sucede en que otros tipos de actividades u operaciones no jurídicas dentro de las jurisdicciones o entidades de la Administración Pública Nacional.

Dicho sistema de control interno debe ser auditado por parte de las unidades de auditoría interna de las entidades y jurisdicciones, así como por la SIGEN, de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 24.156 y su Decreto Reglamentario N° 1344/07.

De este modo, los abogados que defienden los intereses estatales en juicio, en general deben ceñirse a pautas o parámetros pre-establecidos que encuadran su actuación, de modo que el

auditor jurídico, puede analizar las mismas, para cotejar el efectivo accionar de los profesionales en cuestión, contra mandas normativas de cumplimiento debido.

Por otra parte, en el sector privado, la gestión de los juicios encuentra en general una carencia de estipulaciones que determinen el modo de accionar debido y esperado, y se guía en gran medida, por el criterio profesional de los profesionales que llevan a cabo esa gestión.

En definitiva, ya sea que se tenga en cuenta el sector privado o el público, es ineludible que cada abogado, estudio de abogados o responsable del sector de asuntos jurídicos de un organismo o jurisdicción pública, posea un criterio profesional particular para establecer estrategias en la actividad litigiosa.

Esta situación genera para el auditor jurídico importantes dificultades a la hora de ejercer su actividad auditora de juicios, ya que en numerosas ocasiones, el auditado posee conocimientos más profundos que el auditor sobre el objeto procesal auditado.

Esta situación se verifica de un modo lógico y hasta natural, en razón de que el abogado que lleva adelante la gestión del juicio el que ha tenido que realizar un profundo y pormenorizado análisis del caso en cuestión y es, generalmente, especialista en la materia.

En función de lo expuesto, existe una gran cantidad de temáticas jurídicas con altos niveles de especialidad, por lo que se hace sumamente dificultoso que el auditor, posea el dominio de la materia procesal y sustancial de todas las temáticas que se pondrán bajo su análisis en su función de auditor.

Sin perjuicio de ello, en ocasiones, el auditor jurídico en su faceta de revisor de cartera de juicios, puede encontrarse altamente capacitado y preparado en alguna o algunas especialidades, que lo ubique en una posición de conocimiento que lo habilite ante el auditado, para el debate del

enfoque estratégico del juicio y de la calidad de la defensa de los intereses en juicio del mandante, desarrollando en este caso, una actividad que se vincula a la faceta asesora que tiene la actividad de la auditoría interna.

De este modo, solamente en los casos en que el auditor ostenta una alta especialización en la materia específica a evaluar y que además el mismo se encuentra sólidamente empoderado por la alta dirección, resulta conveniente que el auditor de juicios asuma la evaluación de la calidad de la gestión letrada en función de las estrategias procesales y en relación a la determinación de la calidad argumental de las defensas y oposiciones efectuadas.

Lo mencionado se funda en que hay consenso en que el derecho no es una ciencia exacta y que en su ejercicio no hay fórmulas infalibles, ni posiciones que garanticen en términos absolutos el éxito o el fracaso de una gestión judicial, ya que todo en derecho puede ser discutido.

Adicionalmente, es importante destacar que el auditor de juicios debe estar en condiciones de auditar juicios de todos los fueros y especialidades existentes, por lo que resulta altamente conveniente que se determine con la mayor claridad posible el alcance de la auditoría de juicios.

En consecuencia, el auditor de juicios debe posicionarse en un lugar de equilibrio, que incluya un alto compromiso con su profesión y actividad y que se muestre respetuoso de las aptitudes y competencia de los colegas auditados, generando valor agregado para su mandante, sea éste una empresa o una entidad que forme parte del sector público.

Se considera en consecuencia, que la auditoría como técnica permite a través de un delicado y profundo análisis, ubicar al auditor de juicios en una posición de observador profesional de los distintos tipos de actividades jurisdiccionales.

La auditoría jurídica de juicios, entonces, debe como primera medida incorporar todos los principios, herramientas y técnicas genéricas de los otros tipos de auditorías que puedan aplicarse.

A partir de la utilización de esas herramientas y técnicas, el auditor de juicios debe relevar todo lo que se encuentre dentro de lo que se considere en cada caso, la materia auditable.

En primer lugar, puede auditarse la existencia e importancia de los que podrían ser llamados, errores procesales, los cuales pueden ser observados con relativa facilidad por un auditor de juicios y consisten en todas las actividades procesales (o su falta) que generen efectos perjudiciales procesales para el mandante, como ser el vencimiento de plazos o la falta de cumplimiento de distintos requisitos formales o sustanciales normativamente exigidos.

Dichas actividades o inactividades procesales pueden observarse en muchas ocasiones a través de decisiones o proveídos jurisdiccionales, que exponen la falencia en la diligencia de la actividad letrada.

Se destaca que para que ésta falta de diligencia pueda ser tomada como evidencia o hallazgo de auditoría, la misma debería ser clara y manifiesta, con el objeto de evitar contrapuntos en general de dudosa conveniencia con los abogados encargados de los intereses en juicio de los mandantes.

No puede soslayarse entonces, que la auditoría jurídica sobre la actividad jurisdiccional se desarrolla en numerosas ocasiones en relación a temáticas controvertidas y sujetas a la aplicación de distintos enfoques profesionales, que limita en gran medida que se suponga *a priori* que una determinada postura o estrategia procesal garantiza el éxito o las posibilidades del mismo en la gestión de juicios.

En este marco, incluso las decisiones judiciales son falibles y no significan en absoluto, garantía inequívoca de justicia o ajuste al plexo normativo vigente.

En definitiva, el objeto de la abogacía es por naturaleza discutible, ya que en la mayoría de los casos, no existen posturas antagónicas absolutas, lo que expone lo sumamente delicado que es el terreno en que el auditor de juicios debe transitar, cuestión que reafirma la necesidad de definir las fronteras de materia auditable del modo más ajustado posible.

Esas fronteras determinan que en general no resulta conveniente que el auditor jurídico se centre en la evaluación de la calidad y de la estrategia procesal a aplicar en las distintas contiendas procesales, sino que, por el contrario, es preferible que se focalice en el modo en que esa actividad se lleva a cabo, a los efectos de verificar la existencia de un apropiado sistema de control y si el mismo funciona de manera eficaz y eficiente.

En consecuencia, salvo situaciones de excepción como las descritas anteriormente, se considera que toda observación que no se refiera a los errores procesales, quedaría al margen de la materia auditable, sin perjuicio de que en ocasiones la falencia sustancial o argumental se expone de modo manifiesto, lo que permitiría al auditor jurídico incluirla como una observación u hallazgo de auditoría.

En definitiva, puede concluirse que la auditoría de la actividad jurisdiccional, es una actividad con significativos riesgos profesionales, que demanda por parte del auditor, una extrema precaución en sus observaciones, así como un equilibrado sentido crítico en los juicios de auditoría vertidos.

Capítulo 3.- Prospectivas y Propuestas para la Optimización de la Auditoría de Índole Jurídica en las Organizaciones Públicas

3.3.1.- *Trabajo Multidisciplinario y Transversal*

La primera prospectiva de la auditoría jurídica en las organizaciones públicas que se enuncia en función de la información relevada en el presente trabajo, se refiere a la conveniencia de que esa actividad se realice ocasionalmente en el marco de auditoría transversales en lo profesional y formando parte de equipos multidisciplinarios.

En este orden, Tarelli (1995) desarrolló el concepto del trabajo multidisciplinario, al analizar el concepto de integralidad previsto por la Ley N° 24.156, como comprensiva de todas las materias y actividades de las organizaciones públicas.

Asimismo, Charri (1997) enfatiza que la auditoría debe ejercerse en equipos multidisciplinarios o interdisciplinarios para poder llegar a un conocimiento estructural e integral del objeto de la auditoría.

En relación al enfoque asumido por la auditoría jurídica dentro del marco del control externo del SPN de la República Argentina a partir del plexo normativo aplicable, se advierte que se incorpora la actividad del auditor legal de un modo no autónomo e independiente, siendo concebida en gran medida, dentro de un equipo multidisciplinario de una auditoría de gestión y en general desde una posición de subordinación respecto a otros profesionales que se encuentran a cargo de dicha auditoría, asumiendo también el ejercicio de tareas de asesoramiento letrado de apoyo.

Por lo expuesto, se estima que el futuro consolidará tendencias en la cual la auditoría jurídica se vincule e interrelacione en equipos formados por profesionales proveniente de distintas formaciones, para la práctica de algunos aspectos de la auditoría, en especial cuando el objeto en estudio requiera enfoques desde distintas ópticas profesionales o auditorías de materias

específicas como lo son las de tecnología de la información o las vinculadas al análisis integral de un ente en sus aspectos legales, contables y de gestión.

Sin perjuicio de ello, lo expuesto no contradice a la propuesta que se efectúa en el presente trabajo, en función de la conveniencia de que la auditoría jurídica sea reconocida con identidad propia y desarrollar sus actividades en forma autónoma y diferenciada.

3.3.2.- Adaptación de las Asesorías Jurídicas y la Actividad de Auditoría Jurídica Gubernamental a las Buenas Prácticas de Gestión y Control

La segunda de las prospectivas que se sugiere en el presente, se refiere a la adecuación del modo de realizar las labores propias de la auditoría de contenido jurídico.

En relación a ello, este punto del trabajo tiene como basamento la propuesta efectuada por Freitas de León, (2010) quien promueve la incorporación de buenas prácticas para el mejoramiento de la calidad de la gestión de la auditoría de índole jurídica en el sector público.

Se considera útil volver a mencionar los lineamientos generales efectuados por el ponente mencionado, con el fin de efectuar un nuevo desarrollo aplicable al presente trabajo.

En este sentido, el autor expresa que respecto a la gestión y control de las organizaciones, existen dos paradigmas: la necesidad de desarrollar buenos controles a efectos de poder gestionar eficaz y eficientemente y alcanzar así los objetivos organizacionales respectivos y la necesidad de diseñar e implementar un sistema de gestión, en el cual el control esté incorporado como un aspecto del mismo, con el fin de alcanzar eficazmente el logro de los objetivos fijados.

En relación al marco teórico para la gestión de las organizaciones, el ponente explica que se desarrolla un proceso temporal-lógico, el cual contiene distintos pasos para la consecución de una buena gestión organizacional.

Primeramente la organización debe definir sus objetivos en sus categorías estratégica, operativa, de información y de cumplimiento.

Seguidamente, con el fin de alcanzar los objetivos planteados, la organización debe definir tareas y actividades agrupadas en procesos como medios idóneos para obtener una razonable certeza del logro de aquellos.

La actividad siguiente se vincula a la identificación, evaluación y administración de los riesgos, lo que se considera indispensable para advertir las circunstancias o eventos que podrían poner en peligro la finalidad que se expresa en el planteamiento de los objetivos organizacionales.

Es en este punto del desarrollo secuencial del autor citado, que aparece la noción del control organizacional, precisamente a la hora de la evaluación de las acciones conducentes para la minimización de los riesgos planteados.

Teniendo en cuenta este marco descripto, las asesorías jurídicas de las organizaciones públicas deben asumir un rol enfocado a asegurar que las decisiones que se adopten, se ajusten al orden jurídico, con la finalidad de minimizar la exposición a riesgos derivados al potencial incumplimiento del plexo normativo aplicable al organismo que se trate.

En virtud de lo hasta aquí explicitado, se considera que las asesorías jurídicas de las organizaciones públicas tenderán a continuar optimizando sus prácticas en materia de la gestión y control organizacional y asimismo, se estima que la práctica de la auditoría en general y de la auditoría de índole jurídica en particular, adecuarán progresivamente su accionar a procedimientos, nociones y técnicas que optimicen los procedimientos y prácticas de la misma en las organizaciones públicas.

En definitiva, se considera que esa adaptación permitirá avanzar un paso más hacia la profesionalización de la actividad de la auditoría jurídica gubernamental, en pos de desarrollar una evolución en la formación profesional, a través de complementaciones y aprendizajes multidisciplinarios.

De este modo, en la consecución de la auditoría jurídica gubernamental, los abogados que la llevan a cabo, también deben ser auditores, en otras palabras, que se deben mantener las particulares virtudes de la formación letrada, a la vez que resulta conveniente receptar nociones, técnicas, procedimientos y también -porqué no- ciertos paradigmas distintos a los propios de su formación de base.

3.3.3.- *Dinámica en Tiempo Real*

La tendencia y propuesta que se desarrolla en este punto, se refiere a la necesidad de profundizar el cambio del enfoque tradicional de la auditoría, en tanto relevamiento posterior a los hechos objeto de revisión, que tiene por finalidad elaborar un informe que describa las falencias, anomalías, incumplimientos o debilidades de los controles internos.

Este cambio paradigmático se estima se encuentra en condiciones de marcar la tendencia de los próximos años, no solo de la auditoría de contenido jurídico, sino también de la actividad de auditoría en general.

En este orden, posiblemente con el transcurso de los años esta tendencia tendrá mayor influencia y relevancia, en el sentido de que el informe de auditoría del futuro no será anual, ni será informe (Márquez de Almeida, 2002) sino que podrá asimilarse a un diálogo permanente entre la organización y los utilizadores de la información, el cual podrá adquirir el formato de reporte en línea.

Para ello será necesaria una óptima interacción con las modernas herramientas que puede proveer la tecnología de la información y requerirá que el perfil del auditor incluya versátiles aptitudes en el desarrollo de su función profesional.

La noción de auditoría en tiempo real es desde cierto punto de vista una visión novedosa, ya que contrasta con décadas de prácticas llevadas a cabo en las auditorías tradicionales tal como se conocen.

De éste modo, es recomendable que los auditores gubernamentales en general y los auditores jurídicos gubernamentales en especial, diseñen herramientas y procedimientos de auditoría que se adapten a la creciente necesidad de responder de manera oportuna a los nuevos desafíos de la gestión pública.

En consecuencia, el desarrollo de nuevas técnicas y herramientas de auditoría significará por parte de los auditores gubernamentales, un desafío novedoso en términos de exigencias de capacitación individual, para la adquisición de crecientes aptitudes y habilidades adaptadas a las cambiantes demandas de la sociedad.

Como corolario, puede mencionarse que los auditores jurídicos gubernamentales deberán revisar las tradicionales planificaciones y cronogramas de tareas, a los efectos de incorporar procedimientos que permitan generar información más oportuna, en términos de que la misma pueda ser de mayor utilidad a los intereses de las organizaciones y significar un incremento sustancial del valor agregado que brinda la profesión de la auditora jurídica.

3.3.4.- Incumbencias de la Auditoría de Índole Jurídica

3.3.4.1.- Consideraciones Generales

La información que surge de la investigación realizada expone que en el sector público, tanto en relación a la auditoría interna como externa y en el sector privado de auditoría interna, no se verificó definición alguna que enmarque conceptualmente a la auditoría de índole jurídica.

Ello se debió a que los desarrollos prácticos de la auditoría de tales sectores, reconocen en mayor o menor medida el mismo origen teórico, en tanto se observan referencias directas o difusas al Informe COSO, cuyo alcance e influencia ha sido descripto pormenorizadamente en los capítulos correspondientes del presente trabajo.

El referido Informe que aún en la actualidad marca un modelo a seguir en el ámbito del control y –por extensión- también de la auditoría, brinda ciertas pautas que permite que la auditoría de índole jurídica (sin definirla) se desarrolle con relativa amplitud y delineó sus incumbencias propias, sin efectuar una catalogación específica.

En este sentido, la auditoría del cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas, se considera claramente una incumbencia propia de los profesionales formados en derecho, ya que estos se encuentran en una situación de preferencia para llevar adelante dicha labor.

Esa categoría, dentro del marco conceptual propuesto por el Informe, es uno de los tres tipos de objetivos de control, el cual da lugar a la primera de las incumbencias propias de la auditoría de corte jurídico que se propone en el presente trabajo.

Por otra parte, Tarelli (1995), tal como ya ha sido citado, enumera posibles incumbencias desde el punto de vista del sector público, al especificar que el examen de legalidad no puede centrarse únicamente en un órgano determinado, sino por el contrario, debe abarcar los aspectos de legalidad de las acciones, el examen del servicio jurídico, el asesoramiento que da sustento a las decisiones definitivas de los órganos superiores del organismo o entidad, los reclamos

administrativos, la defensa y representación en juicio, la tramitación de sumarios y el relevamiento de la actividad de recursos humanos y de las contrataciones.

De otro modo, y en relación a lo analizado respecto a las incumbencias para la auditoría externa del Sector Público de la República Argentina, el Documento Técnico N° 1, emitido por la AGN, circunscribe el objetivo de la auditoría legal en la determinación del grado de cumplimiento por parte de las entidades del marco jurídico inherente a la actividad.

Adicionalmente, el mencionado Documento describe que a ese efecto, debe observarse si los intereses de la entidad estuvieron desde el punto de vista legal, correctamente defendidos y también verificar si el desenvolvimiento de la organización se efectúa conforme al derecho administrativo que protege el interés general y el logro de la verdad objetiva.

Se observa en consecuencia, que las incumbencias que se proponen, básicamente son la tarea de verificación del grado de cumplimiento general del marco normativo, como regulador de la actividad interna y externa y la actividad de defensa de los intereses organizacionales en juicio.

Por otra parte, en la órbita de la auditoría externa del sector privado se verifican descripciones o clasificaciones más desarrolladas y más ajustadas de las distintas incumbencias de la auditoría de índole jurídica.

Tal como ha sido expuesto, auditoría externa que llevan a cabo los estudios especializados dentro del ámbito privado, tiene la particularidad de que ha sido desarrollada en gran medida por abogados o estudios de abogacía y con una visión y enfoque propios de los profesionales del derecho.

Esta característica da lugar a propuestas de variados servicios letrados basados en las incumbencias respecto de las cuales, los abogados se encuentran específicamente especializados para llevar adelante.

De otro modo, en los ámbitos de la auditoría interna y externa del SPN de la República Argentina, la actividad de la auditoría jurídica se ve reglada por normas aplicables que han sido pensadas para la auditoría en general y se aplican por extensión a aquella.

En este orden, es oportuno referir las incumbencias sugeridas por Hynes, (2001) en el Curso de Auditoría Legal dictado en el INAP, ya que tiene una específica y precisa aplicación para el ámbito del sector público.

En este sentido, tal como ha sido anticipado en el punto 2.2.4.- referido a los Tipos de Auditorías, la autora referida menciona a la auditoría de la función normativa y regulatoria, identificada como una evaluación de la legitimidad y calidad de la normativa; la auditoría de la función administrativa, la cual contiene un amplio espectro de funciones posibles, entre las que destaca, la auditoría de contrataciones, la de las relaciones laborales y de empleo público, la de obras públicas y la de gestión judicial y del servicio jurídico; y en tercer lugar incluye a la auditoría de la función jurisdiccional, la que vincula a la responsabilidad de los funcionarios, la resolución de reclamos y recursos, las auditorías de sumarios y el ejercicio de funciones sancionatorias.

En consecuencia, es oportuno aportar una enumeración respecto de cuáles se considera deberían ser las incumbencias específicas de la auditoría de índole jurídica en el sector público, los cuales pueden definirse en base a dos criterios distintos.

3.3.4.2.- *Criterios para la Definición de Incumbencias*

El primero de ellos se determina en función de los sectores jurídicos a auditar del organismo o jurisdicción, a partir del cual, el auditor jurídico solo debería relevar e informar respecto de las actividades llevadas adelante por el sector jurídico correspondiente.

Este criterio encuentra debilidades, en razón de que en muchas ocasiones existen algunas actividades organizacionales que tienen vinculación a temáticas jurídicas que, sin embargo, son gestionadas por sectores no específicos de la materia jurídica.

Este criterio, en general conlleva un aumento de los riesgos organizacionales, en razón de la menor capacidad de prevención de acontecimientos de naturaleza jurídica que sean perjudiciales para la organización.

El segundo de los criterios posibles, se determina en función de la materia, indistintamente del hecho de si la actividad a relevar es desarrollada o no por las áreas de responsabilidad específicamente jurídica.

Puede estimarse entonces que este criterio es el más apropiado, en tanto será competencia de la auditoría legal o jurídica todo lo que tenga participación de abogados en su gestión, o sea recomendada tal circunstancia, en función de la especificidad de la materia.

En definitiva, se considera que el segundo criterio es más abarcador y completo que el primero, en razón de que identifica, evalúa y mide todo tipo de riesgos legales, y permite expandir el relevamiento a ámbitos donde la gestión deba ser revisada con un criterio legal, con prescindencia de la circunstancia de que su gestión se desarrolle en sectores específicos jurídicos.

Adicionalmente, debe destacarse que cualquiera sea el criterio utilizado, las incumbencias deberán siempre establecerse a partir de análisis de los riesgos organizacionales.

Asimismo, luce ajustado el criterio ya descrito que ha desarrollado Hynes (2001) para clasificar las incumbencias de la auditoría de índole jurídica, a partir de sus diversas funciones, ya que abarca -en lo sustancial- la totalidad de las actividades que son consideradas propias de la auditoría jurídica en el SPN.

3.3.4.3.- *Enumeración de Incumbencias*

En función de lo expuesto y de los ejemplos dados, a continuación se enumeran y se efectúa una breve descripción de las incumbencias que se consideran incluidas en la órbita de la auditoría de índole jurídica del sector público.

Es pertinente destacar que la propuesta de incumbencias posibles que se exponen a continuación, se enmarcan dentro del espectro definido por el tercer Objetivo Específico trazado oportunamente en la Primera Parte de la Propuesta Metodológica del presente trabajo.

El mencionado Objetivo Específico propone elaborar conclusiones y consideraciones vinculadas a las prospectivas y propuestas para el desarrollo profesional de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones públicas.

En virtud de ello, las siguientes incumbencias se exponen con una finalidad enunciativa, no taxativa y, asimismo, sin la pretensión de efectuar un análisis exhaustivo de cada una de ellas, con la finalidad de no exceder los límites metodológicos oportunamente establecidos para ésta Tesis.

3.3.4.3.1.- *Área Contenciosa.*

En primer lugar cabe resaltar que el área contenciosa es la que con mayor claridad se expone como propia de los profesionales del derecho.

Este aspecto de actividad auditora, puede ser asimilado a la “auditoría de juicios”, la cual, en base a la experiencia profesional recogida, se observa particularmente desarrollada en el SPN de la República Argentina y justificada normativamente en forma específica para casos de daños patrimoniales por el inciso “o” del artículo 104 del Decreto N° 1.344/07 reglamentario de la Ley N° 24.156.

Cabe resaltar que un valor agregado pretendido por el presente trabajo, es el desarrollo de una propuesta de marco teórico que coadyuve al crecimiento y desarrollo de la auditoría de índole jurídica en las organizaciones públicas, pretensión que no requiere efectuar descripciones pormenorizadas de procedimientos y técnicas aplicables, ya que ello desviaría el foco del objeto previsto para esta Tesis.

3.3.4.3.2.- *Área de cumplimiento normativo.*

Esta área de incumbencia, es quizás una de las más importantes que puedan definirse a la hora de prever un diseño de auditoría jurídica, ya que es dentro de ella que puede incluirse un amplio abanico de temáticas a auditar.

Básicamente, la misma abarca a la actividad de auditoría que se dirige al análisis, relevamiento y revisión de la adecuación de las actividades organizacionales, respecto los complejos plexos normativos que la afectan.

Puede advertirse claramente que, en sentido amplio, prácticamente la totalidad de las actividades de un ente público, se encuentran profusamente regladas, por normas de distintas jerarquías.

Dentro esta área se incluye la normativa externa que regula la actividad propia del ente en cuestión y la interna, como son por ejemplo, los manuales de procedimientos organizacionales.

Resulta claro también que el espectro de actuación de esta área de la auditoría jurídica es sumamente amplio, ya que aquí podemos incluir a la normativa referida, no solo a la actividad propia del organismo respectivo, sino también a la vinculada a higiene y seguridad, las laborales y de seguridad social, así como lo referido a obligaciones medio ambientales, entre otras tantas posibles.

En efecto, puede considerarse que cada actividad reglada, exige una especialidad distinta, tanto para su gestión como para su auditoría, sin embargo, creemos que existen dos grupos que poseen características distintivas y de suma importancia, que deben considerarse como áreas separadas de la genérica “área de cumplimiento normativo”.

3.3.4.3.3.- *Área de compras y contrataciones de bienes y servicios.*

La primera de estas áreas de cumplimiento normativo específico es la referida a las compras y contrataciones, ya que la temática adquiere una especialidad e importancia destacada en el sector público, en razón de que esta actividad se encuentra vinculada usualmente a sospechas de casos de desvíos de fondos o corrupción.

3.3.4.3.4.- *Área de auditoría de recursos humanos.*

En este caso, la tarea auditora se basa en la verificación de la medida en que la actividad de los sectores dedicados a los recursos humanos de un organismo público, se ajustan a la normativa externa e interna, a los efectos de prevenir situaciones de incumplimiento, que conlleven un riesgo evitable para la organización.

Además, se debe cotejar el grado de cumplimiento con la normativa de seguridad social, de acuerdo al plexo normativo aplicable, con similar objetivo al mencionado en el párrafo anterior.

Asimismo, las relaciones laborales y las obligaciones de seguridad social, son regladas por numerosas normas de distinta jerarquía, especificidad que sugiere que la temática debe ser una especialidad particular de la auditoría jurídica.

3.3.4.3.5.- *Área de investigaciones internas o régimen disciplinario.*

En la órbita del SPN el Reglamento de Investigaciones Administrativas, aprobado por el Decreto N° 467/99 tiene por objeto la verificación de faltas o infracciones cometidas por los integrantes de la Administración Pública Nacional en el ejercicio de funciones administrativas y establece un procedimiento de investigación de los eventuales perjuicios patrimoniales efectuados al Estado Nacional.

Se considera que es una incumbencia que debe ser específica de los profesionales del derecho, ya que los mismos, se encuentran más formados para llevar adelante un sumario administrativo de deslinde de responsabilidades, así como para llevar a cabo actividades generadoras de evidencias de auditoría, que puedan ser utilizadas -llegado el caso- en los estrados judiciales.

En consecuencia, del mismo modo en que la gestión del procedimiento interno de deslinde de responsabilidades debe ser llevada a cabo por un profesional del derecho, la auditoría dirigida a esta actividad, también deberá ser desarrollada por un auditor jurídico.

El mencionado Reglamento atribuyó a la SIGEN funciones respecto a la consideración del Perjuicio Fiscal y su calificación de relevante significación económica en los sumarios administrativos disciplinarios.

En este orden de ideas, la Resolución SIGEN N° 28 del 23 de marzo de 2006 dejó sin efecto su similar N° 78 del 14 de julio de 1999 y aprobó el procedimiento para el ejercicio de las funciones

antes mencionadas, con el fin de agilizarlo y descongestionar las tareas de las Sindicaturas Jurisdiccionales y Comisiones Fiscalizadoras de ese Organismo de Control.

Asimismo, el referido Acto Administrativo expresa en su artículo 2° que la actividad de la SIGEN se limitará a la opinión técnica y objetiva sobre el daño sufrido por el erario público, libre de toda consideración relacionada con la responsabilidad de los imputados y que tampoco implicará juicio alguno respecto de lo obrado en las actuaciones sumariales.

La Resolución mencionada se focaliza -tal como lo expone su Artículo 5°- en la valoración del daño fiscal que se pudiera haber producido, sin perjuicio de la determinación del menoscabo patrimonial, efectuado por parte de la autoridad correspondiente de la jurisdicción u organismo de que se trate.

En definitiva la norma señalada instrumenta un procedimiento que implica básicamente una participación de SIGEN en un proceso establecido con el objeto de determinar la valoración y calificación del perjuicio patrimonial acaecido.

El referido proceso no se considera como una actividad abarcada por las nociones conceptuales de la auditoría de la actividad de las investigaciones administrativas definida por el Decreto N° 467/99, razón por la cual se estima que no aporta elementos específicos para el análisis de la auditoría de índole jurídica.

3.3.4.4.- *Dimensiones de Incumbencias*

En función de las áreas de incumbencia recién enumeradas, cabe agregar que las mismas pueden ser agrupadas de manera diferente de acuerdo al enfoque o el sesgo que quisiera darse a la auditoría jurídica.

Así, puede considerarse que existen tres dimensiones de incumbencias diferentes, de acuerdo a la distinta naturaleza de las actividades y las finalidades buscadas.

En primer lugar, la dimensión contenciosa abarca las actividades profesionales letradas en el marco de una contienda judicial (o pre-judicial), y se advierte con claridad, que posee marcadas particularidades que la ubican separadamente del resto de las incumbencias legales.

Dentro de esta área, se requiere que los auditores tengan competencias suficientes en distintos fueros, ya que la actividad judicial de las distintas organizaciones públicas, se desarrolla prácticamente en todos los fueros, aunque pueda advertirse en ocasiones de una mayor predominancia en algunos fueros, como el Contencioso Administrativo y el Federal.

Por otra parte, la segunda dimensión de incumbencias, se refieren a las actividades auditoras que se vinculan con el régimen disciplinario y sumarios administrativos, en la cual el auditor jurídico gubernamental coteja el grado de ajuste con la normativa vigente de las tareas llevadas adelante por el organismo al desarrollar una investigación para deslindar responsabilidades ante un hecho potencialmente productor de perjuicio fiscal.

La tercera y última dimensión de incumbencias se refiere a la auditoría jurídica vinculada al cumplimiento normativo, que es la más diversa, en razón de que abarca una amplia gama de aspectos a relevar y puede ser subdividida en una gran cantidad de materias que afectan la actividad del organismo que se trate.

En consecuencia, una evaluación de cumplimiento normativo general, puede incluir a las temáticas de medio ambiente, salud, higiene y seguridad, así como de tecnología de la información, protección de datos personales o de la entidad, marcas, patentes, entre otras tantas.

Asimismo, la actividad propia de cada organismo o jurisdicción de gobierno, a partir de sus funciones propias, se ve reglada por un conjunto de normas de diferente jerarquía, vinculadas al desarrollo de las responsabilidades sustanciales y operativas de los mismos.

Adicionalmente a lo dicho, hay materias que poseen una relevancia e individualidad particular, que ameritan ser consideradas sub-áreas independientes.

En este sentido, la actividad de compras y contrataciones es muy relevante en el sector público, en razón de existir una profusa y detallada normativa de aplicación estrictamente obligatoria, pensada para garantizar la transparencia de la gestión de gobierno.

Cabe aclarar al fin, que la clasificación recién expuesta, es una propuesta que responde solo a un posible enfoque, que admite, asimismo, otras ópticas y enfoques del modo que resulte más apropiado y ajustado a la entidad estatal que se trate.

3.3.5.- Propuestas de la Pasantía

La Pasantía denominada “Capacidades para el Desarrollo de la Auditoría Interna de Índole Jurídica en el Sector Público Nacional”, llevada a cabo en el proceso de la Maestría en la cual esta Tesis se inscribe -que se encuentra agregada como Anexo 2- dio lugar a algunas consideraciones que se relacionan directamente con el objeto del presente trabajo.

La primera de ellas, versa sobre el origen normativo de la necesidad de que la cuestión de índole jurídica deba ser incluida en las actividades de control y auditoría en el SPN y que ha sentado las bases a partir del cual se ha desarrollado la actividad de la auditoría interna del Sector referido.

Corresponde aclarar en consecuencia, que no se expondrán en este punto las consideraciones efectuadas para sostener lo mencionado en el párrafo anterior, referidas a lo normado por la Ley

Nº 24.156 y su reglamentación, en función de haber sido oportunamente mencionado en el presente trabajo y transcripto para su consulta en el Anexo 3, razón por la cual resulta pertinente mencionar únicamente las conclusiones que dan lugar a la propuesta que se realiza en este punto del trabajo.

De este modo, se indica que de acuerdo a la investigación efectuada en el marco referido, la mayor cantidad de unidades de auditorías interna del SPN están compuestas por pocos integrantes, incluyendo solo alguna de ellas, a un profesional abogado.

Por otra parte, en los casos de los organismos o jurisdicciones de mayor cantidad de agentes estatales, esas unidades tienen una estructura más compleja e interdisciplinarias, lo que da lugar, en algunos casos, al desarrollo de áreas específicas de auditoría jurídica, que llevan a cabo actividades variadas de acuerdo a los distintos aspectos que se determinen en cada caso.

En consecuencia de lo expuesto, se advierte una brecha entre las estipulaciones contenidas en las normas analizadas, respecto al alcance que debe tener la actividad de la auditoría de índole jurídica y las capacidades desarrolladas por el SPN para afrontar esa manda legal.

La referida brecha se manifiesta en la circunstancia de que un porcentaje significativo de unidades de auditoría interna carecen de auditores cuya responsabilidad específica y formación profesional sea de índole jurídica.

En definitiva, a los efectos de coadyuvar al desarrollo del enfoque contributivo de la auditoría interna del SPN, es oportuno proponer distintas alternativas, para encarar eventuales acciones que permitan disminuir razonablemente la brecha entre las mandas legales en relación a la auditoría de índole jurídica y las capacidades existentes en el SPN para afrontar las mismas.

En primer lugar, podría considerarse pertinente completar las plantillas de las distintas unidades de auditoría interna que no cuenten con un profesional abogado, para estar en condiciones de asignarle funciones específicas letradas.

Esta propuesta puede encontrar dificultades para su aplicación, en virtud de las limitaciones propias de toda gestión de la cosa pública, en tanto se ve ceñida por las restricciones presupuestarias, entre otros posibles factores existentes.

Por esta razón, como propuesta alternativa, puede considerarse -como lo prevé el Decreto N° 1.272 (1994) asignar las funciones de una UAI que, por una cuestión de tamaño relativo o análisis de escala, no justifique su existencia autónoma, a otra UAI que posea una estructura más amplia y capacidades más extensas para afrontar la complejidad multidisciplinaria de la tarea auditora integral.

Este posible curso de acción, también cuenta con significativos limitantes ya que depende para su implementación, de decisiones de oportunidad, mérito y conveniencia y, en cierto punto, se contrapone con la importancia de establecer unidades de auditoría interna que reporten directamente a la máxima autoridad del organismo o entidad respectiva.

Por último, la tercera alternativa es la de generar mecanismos y capacidades dentro del sistema de control interno del SPN, que permitan con los recursos humanos existentes y con las estructuras institucionales vigentes, asumir plenamente las mandas normativas respecto a la auditoría de aspectos específicamente legales, en el marco de la integralidad del sistema de control interno del SPN.

Esos mecanismos y capacidades, pueden surgir a partir del establecimiento de procedimientos que permitan flexibilizar los recursos públicos, en orden a posibilitar un Estado Nacional cada día

más ágil, a partir del desarrollo de la creatividad en función de los intereses públicos, y así responder a las exigencias normativas y a las expectativas y demandas de la sociedad en su conjunto.

En este sentido, ciertas funciones o acciones de auditoría de corte jurídico de aquellas entidades que no cuentan con recursos con asignación específica de responsabilidad legal, o que los mismos no son suficientes para llevar adelante una auditoría jurídica de carácter integral, pueden ser asumidas *ad hoc* por auditores con formación y capacidades jurídicas que reporten a otras unidades de auditoría interna.

Del mismo modo, esas funciones pueden ser asumidas parcialmente -en situaciones en que la trascendencia o importancia de la temática a verificar así lo ameriten- por profesionales de la SIGEN actuando como Órgano Rector del SPN con el fin de responder a los criterios de eficacia y eficiencia de la gestión pública.

En definitiva, la flexibilización mencionada se vincula a la posibilidad de movilizar capacidades, superando las limitaciones propias de mecanismos rígidos y generando un dinamismo que permita continuar profundizando la filosofía de control y auditoría contributiva, que tiene actualmente un claro rol prevalente en el actual SPN.

3.3.6.- *Trabajos Conjuntos con Auditores Gubernamentales de Otros Países*

En este punto, es oportuno manifestar nuevamente que en el presente trabajo, la investigación vinculada a la auditoría interna y externa del sector público se llevó a cabo únicamente en relación a la normativa y los antecedentes existentes en el SPN de la República Argentina, en virtud de que la realización de una investigación que abarque el análisis de normativa comparada de distintos países, excede los objetivos trazados para la presente Tesis.

Por esta razón debe estimarse la posibilidad de desarrollar vínculos profesionales en un futuro próximo, con auditores jurídicos gubernamentales de otros países y, en especial, con profesionales provenientes de los países latinoamericanos, con la finalidad de efectuar trabajos e investigaciones conjuntas que abarquen temáticas de interés compartidas por los sectores públicos de los distintos países, a los efectos de avanzar colectivamente en el desarrollo de marcos teóricos y prácticas estandarizadas, que permitan optimizar la gestión de la auditoría de índole jurídica en los respectivos sectores públicos.

3.3.7.- Reconocimiento de la Auditoría de Índole Jurídica como Actividad con Características Distintivas. Su Jerarquización

Como ya ha sido sugerido con anterioridad en el trabajo, la actividad profesional de la auditoría ha venido ampliando su objeto a lo largo de los años, evolucionando a la par de las necesidades de las organizaciones, extendiendo las fronteras más allá de las formaciones profesionales de quienes la desarrollaban.

En relación a esa evolución, merece destacarse que los abogados, en virtud de las características propias de su formación profesional, tienen a argumentar o debatir sobre los tópicos que son objeto de sus actividades laborales y a desarrollar sus labores con prescindencia de técnicas pre-establecidas, como lo hacen otras profesiones más adaptadas a las prácticas de la auditoría.

Esa particularidad en la formación profesional de los abogados, ha sido un factor limitante a la hora de adaptar esa formación a los procedimientos y estandarizaciones propias de la actividad de la auditoría.

Por otra parte, la especialidad de cada ordenamiento jurídico nacional, ha aislado en gran medida a cada abogado a su universo normativo dentro de las fronteras del derecho positivo de cada país, razón por la cual, no es generalizada la actividad letrada efectuada por abogados que trasvase las fronteras delimitadas por los derechos positivos respectivos.

En función de lo mencionado, se estima que la actividad de los profesionales del derecho en tareas de auditoría relacionados a contenidos propiamente jurídicos, se encuentra en ciertos casos reglada por normas y técnicas, elaboradas por desarrollos profesionales relacionadas en gran medida, con ámbitos vinculados a las ciencias económicas.

En ese marco, numerosos ejemplos aportados en la investigación efectuada, exponen que la auditoría de contenido jurídico no posee la independencia y autonomía para el pleno desarrollo de esa actividad profesional.

Por lo expuesto, se considera indispensable a la hora de pretender el íntegro desarrollo de la auditoría jurídica gubernamental, que la misma sea reconocida con especificidad propia y características distintivas al resto de los tipos de auditorías.

Para ello, se estima preciso que los auditores jurídicos estatales, asuman desde sus lugares de trabajo, la necesidad de cimentar una identidad propia, con la finalidad de construir un destino profesional colectivo más jerarquizado.

Este destino jerarquizado permitirá entonces, promover el perfeccionamiento de la actividad de control y auditoría de las distintas jurisdicciones y entidades públicas.

3.3.8.- Normalización y Estandarización

Respecto a este punto, es pertinente destacar que el auditor jurídico lleva a cabo su tarea profesional en un marco normativo menos desarrollado, en relación a las tareas de los auditores

contables, ya que éstos usualmente poseen metodologías preestablecidas para realizar su trabajo y también cuenta con la descripción del modo en que debieron hacer su trabajo los auditados.

Lo referido se explica en función de que el auditor contable trabaja en general sobre información elaborada en forma sistematizada y estandarizada en distintos países, como son las Normas Internacionales de Contabilidad o los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Por otra parte, este tipo de auditoría se realiza mediante metodología y principios normalizados, elaboradas a partir de distintas normas específicas producidas por organizaciones profesionales, como son las Normas Internacionales de Auditoría o el Pronunciamiento Internacional de Prácticas de Auditoría.

En este sentido, se considera que el establecimiento de estándares para la práctica de la auditoría jurídica es altamente conveniente, con la finalidad de brindar la posibilidad de realizar el cotejo en las tareas de auditoría entre el deber ser y el ser, entre el ideal y la realidad a auditar.

Por ello, resulta recomendable que los abogados auditores trabajen mancomunadamente para generar y aplicar procedimientos que regulen la actuación profesional y que permitan la adaptación a las modernas prácticas de auditoría, para a su vez, avanzar sobre las incumbencias profesionales que le son propias.

Adicionalmente, otra diferencia sustancial respecto a las tareas auditoras contables es que éstas se circunscriben básicamente al análisis de la misma documentación contable, como ser el Balance General o el Estado de Resultado, entre otros, que dan lugar a la realización por parte del auditor, memorias, dictámenes o notas a los estados contables, sistematizados en cuanto a su forma y sustancia.

En definitiva, se estima indispensable la jerarquización del ejercicio de la profesión en el marco de la auditoría jurídica, el reconocimiento de su especificidad respecto a la auditoría en general, así como la propuesta de normalizar o estandarizar procedimientos y técnicas para su desarrollo.

Por otra parte, estas consideraciones tienen perfecta aplicación en el ámbito de la auditoría de índole jurídica gubernamental, en virtud de que en el sector público, el desarrollo profesional de la auditoría jurídica no ha alcanzado aún una adecuada especialización, en tanto no existen normativas estandarizadas que se apliquen a la misma, teniendo en cuenta sus características distintivas.

Por esa razón, se considera necesario que se trabaje desde ese ámbito, en pos de desarrollar un marco normativo, que sea pensado a partir de las cualidades específicas de este tipo de auditoría y las características particulares del sector público y permita que sea aplicado en los distintos niveles del sector público, para la auditoría interna y externa gubernamental.

De este modo, a partir de un marco normativo específico, se podrá lograr una adecuación más eficaz y eficiente con las tareas profesionales cotidianas, así como una optimización de las labores de la auditoría y el control público, con el fin de brindar a la sociedad, una mejor gestión de la cosa pública.

3.3.9.- *Conveniencia de la Agrupación Nacional e Internacional*

En función de lo expuesto en el punto anterior, resulta apropiado promover la búsqueda de nuevos y desafiantes objetivos para la auditoría de índole jurídica gubernamental, que podrán conducirla más allá de los horizontes hoy conocidos.

Por ello, se propone que los profesionales de la auditoría de índole jurídica del sector público de la República Argentina y los de otros países, prevean la posibilidad de vincularse profesionalmente, con la finalidad de promover ámbitos de construcción teóricos y foros específicos para la interacción académica, en los cuales se compartan distintas experiencias, expectativas y visiones profesionales.

Se promueve entonces, comenzar con una nueva etapa en el desarrollo profesional de la auditoría de índole jurídica gubernamental, a través de la sinergia que seguramente surgirá de la consecución de agrupaciones profesionales nacionales e internacionales.

En ese sentido, ese trabajo mancomunado permitirá proponer nuevos y desafiantes objetivos acordes a las formaciones y aspiraciones profesionales de los abogados auditores, con el fin de optimizar la labor jurídica auditora de los distintos sectores públicos que sean abarcados.

En definitiva, esta colaboración intersectorial e internacional permitirá sentar las bases de un desarrollo teórico y práctico de la auditoría de índole jurídica, que pueda ser tomado como referencia en distintos países, para la estandarización y normalización de procedimientos aplicables.

Referencias Bibliográficas

- Auditoría General de la Nación. (1993). *Normas de Auditoría Externa de la Auditoría General de la Nación*. Buenos Aires.
- Auditoría General de la Nación. (1995). *Documento Técnico N°1, Auditoría Legal*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Charry, Héctor P. O. (1997). *Auditoría Jurídica*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission, (1992). Estados Unidos de Norte América.
- Couret, Alain (s.f.) *Les audits d'efficacité. L'audit Juridique: Audit et manangement Cahiers Francais n°248*). En Hynes, Luisa María (1996). A propósito de la Auditoría Legal. *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública*, N° 209.
- Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (2010), *Gestión Pública Iberoamericana para el Siglo XXI*. Santo Domingo, República Dominicana.
- Decreto N° 5.667/47. Creación del Cuerpo de Abogados del Estado. *Boletín Oficial*, 10 de marzo de 1947, núm. 15717, p. 1. Argentina.
- Decreto N° 253/93. Reglamento Parcial N° 2 de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. *Boletín Oficial*, 23 de febrero de 1993. núm. 27583, p.11. Argentina.
- Decreto N° 1.272/94. Sector Público. Unidades de Auditoría Interna. *Boletín Oficial*, 3 de agosto de 1994. núm. 27946, (s.p.). Argentina.
- Decreto N° 1.336/98. Procuración del Tesoro de la Nación. Estructura Organizativa. *Boletín Oficial*, 18 de noviembre de 1998, núm. 29025, p.1. Argentina.
- Decreto N° 467/99. Reglamento de Investigaciones Administrativas. *Boletín Oficial*, 13 de mayo de 1999, núm. 29146, p.2. Argentina.
- Freitas de León, Luis, y Posada Souza, Marta, (2010). Las Asesorías Jurídicas en los Estados: ¿Deben Permanecer al Margen de las Buenas Prácticas en Materia de Gestión Organizacional, Control y Auditoría Interna? *Primer Congreso Internacional de Control Gubernamental*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Fowler Newton, Enrique, (2004). *Tratado de Auditoría*, 3ra. Ed. Buenos Aires: La Ley.

Groisman, Enrique y Lerner, Emilia (2000), Responsabilización por Medio de los Controles Clásicos. En: *La responsabilización en la Nueva Gestión Pública Lationamericana*, estudio coordinado por el Consejo Científico del CLAD (CLAD-BID) Eudeba.

Hynes, Luisa María (1999). A propósito de la Auditoría Legal. *Revista Control y Gestión* N° 5. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Hynes, Luisa María (2001). Curso de Auditoría Legal. *Instituto Nacional de la Administración Pública*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Lerner, Emilia (1996), El Control Externo Gubernamental: El Caso Argentino. En: *Lecturas sobre Administración Financiera del Sector Público*. Buenos Aires.

Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. *Boletín Oficial*, 15 de diciembre de 1992, núm. 27503, p. 30. Argentina.

Ley N° 24.667. Procuración del Tesoro de la Nación. Dependencia. Jerarquía. Competencia. *Boletín Oficial*, 25 de julio de 1996. núm. 28443, p.1. Argentina.

Ley N° 24.946. Ministerio Público. Organización y Funcionamiento. *Boletín Oficial*, 23 de marzo de 1998. núm. 28862, p.1. Argentina.

Marquez de Almeida, José Joaquim, (2002). La Auditoría Legal en la Unión Europea: Marco, Debate Actual y Perspectivas de Futuro. *Revista Contaduría y Administración*, N° 206, julio-septiembre 2002. Recuperado de: <http://www.fca.unam.mx>.

Oszlak, Oscar (2003) ¿Responsabilización o responsabilidad?: el sujeto y el objeto de un estado responsable. En: *VIII Congreso Internacional sobre la reforma del Estado y de la Administración Pública*. Panamá.

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – The International of Supreme Audit Institution (INTOSAI) Comisión de Normas de Control Interno (1992) *INTOSAI GOV. 9110*. Viena.

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – The International of Supreme Audit Institution (INTOSAI) (1977). *Declaración de Lima*. Lima.

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – The International of Supreme Audit Institution (INTOSAI) (2010). *ISSAI 3100 – Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave*. Johannesburgo.

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – The International of Supreme Audit Institution (INTOSAI) (2010). *ISSAI 4000, Directrices para la Auditoría de Cumplimiento*. Johannesburgo.

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – The International of Supreme Audit Institution (INTOSAI) (2010). *ISSAI 4100, Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros*. Johannesburgo.

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – The International of Supreme Audit Institution (INTOSAI) (2010). *ISSAI 4200, Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros*. Johannesburgo.

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – The International of Supreme Audit Institution (INTOSAI) (2013). *ISSAI 400, Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento*. Pekín.

Ravalec, Jean Pierre (1986). *L'Audit Social et Juridique*. En Charry, Hector P.O., *Auditoría Jurídica*. (p.20). Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Sindicatura General de la Nación. (1993). *Resolución N° 130 del 7 de octubre de 1993. Perfil del Auditor Interno*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Sindicatura General de la Nación. (2002). *Resolución N° 152 del 17 de octubre de 2002. Normas de Auditoría Interna Gubernamental de la Sindicatura General de la Nación*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Sindicatura General de la Nación (2003). *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, Comentado y Concordado*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Sindicatura General de la Nación. (2006). *Resolución N° 17 del 10 de febrero de 2006. Perfil del Auditor Interno Titular*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Sindicatura General de la Nación. (2006). *Resolución N° 28 del 23 de marzo de 2006. Procedimiento para el ejercicio de las funciones otorgadas a la Sindicatura General de la Nación por el Reglamento de Investigaciones Administrativas, aprobado por el Decreto N° 467/99*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Sindicatura General de la Nación (2010). *Manual del Control Interno Gubernamental*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Tarelli, Agustín Carlos (1995). La auditoría de legalidad en el marco de la auditoría integral. En: *Segundo Congreso Internacional de Auditoría Integral*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

The Institute of Internal Auditors (2001). *Estándares para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, Consejos para la Práctica: Texto actualizado y Consolidado*. Altamonte Springs, EEUU.

United States Government Accountability Office (2011) *Government Auditing Standards*. Washington D.C.

Abreviaturas

AGN: Auditoría General de la Nación

CABA: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

CIA: Certificación de Auditoría Interna. (*Certified of Internal Auditor*)

CLAD: Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo

CN: Constitución Nacional

COSO: Committee of Sponsoring Organizations

ECOSOC: Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas

EFS: Entidades de Fiscalización Superior

GAO: *United States Government Accountability Office*

IAIA: Instituto Argentino de Auditores Internos

IIA: The Institute of Internal Auditors

INAP: Instituto Nacional de la Administración Pública

INTOSAI: Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

ISSAI: Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

LAF: Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público
Nacional N° 24.156

MCIG: Manual de Control Interno Gubernamental

NAIG: Normas de Auditoría Interna Gubernamental

NGCI: Normas Generales de Control Interno

OLACEFS: Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores

PEN: Poder Ejecutivo Nacional

PTN: Procuración del Tesoro de la Nación

SIGEN: Sindicatura General de la Nación

SIGEP: Sindicatura General de Empresas Publicas

SPN: Sector Público Nacional

UAI: Unidad de Auditoría Interna

Anexo 1: Matriz de la Investigación



Anexo 2

Pasantía:

“Capacidades para el desarrollo de la auditoría interna de índole jurídica en el Sector Público Nacional”

Profesora: Dra. Susana Campari.

Supervisora Institucional: Dra. María Isabel Figmonare. Gerente de Normativa y Técnica de la Sindicatura General de la Nación.

Alumno: Ignacio Lobaiza.

ÍNDICE

I. Introducción	1
I.2. Finalidad	1
I.3. Ámbito	1
I.4. Etapas	1
II. Desarrollo	2
II.1. Investigación relacionada a los antecedentes de aplicación para la actividad de la auditoría interna de índole jurídica en el marco del SPN	2
II.1.a) Informe C.O.S.O.	2
II.1.b) Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156	3
II.2. Capacidades del SPN vinculadas a la auditoría interna de índole jurídica	5
II.2.a) Alcance y limitaciones al alcance de la investigación	5
II.2.b) Resultados	5
III. Análisis y conclusiones	9
IV. Propuestas	12
Bibliografía	14
Anexo	15

I.- Introducción

I.1. Objetivo

Investigar el marco normativo del control y la auditoría interna vinculada a temáticas de índole jurídica en el Sector Público Nacional (SPN), así como respecto a la capacidad del referido Sector Público para adecuar la actuación de las instancias de control y auditoría, a los principios y objetivos establecidos normativamente.

I.2. Finalidad

Proponer cursos de acción que puedan ser utilizados por el Organismo receptor, para eventuales desarrollos normativos de aplicación generalizada al SPN, con la pretensión de favorecer condiciones que contribuyan al perfeccionamiento de la labor de los auditores gubernamentales especialistas en contenidos y procedimientos jurídicos y potenciar a la vez, la eficacia y eficiencia de la gestión, el control y la auditoría interna en las organizaciones públicas.

I.3. Ámbito

El presente informe es el resultado del proceso de pasantía, llevado a cabo entre las fechas 6 de agosto y 26 de octubre del corriente año, en ámbito de la Gerencia de Normativa y Técnica de la Sindicatura General de la Nación.

I.4. Etapas

Las actividades relativas al proceso de pasantía, se llevaron a cabo a través de tres etapas diferenciadas, que se han desarrollado en un todo de acuerdo a las precisiones establecidas al comienzo del mismo, a través del cronograma de trabajo consensuado.

La primera de ellas, consistió en la realización de una investigación relacionada a la normativa de aplicación para la actividad de auditoría interna de índole jurídica en el SPN.

La segunda etapa versó sobre una investigación referida a la capacidad disponible para la adecuación de las instancias de control y auditoría, a las mandas normativas de aplicación.

Finalmente, la tercera etapa, consistió en un análisis crítico de la información colectada, para la formulación de conclusiones de naturaleza contributiva, que se expondrán a continuación.

II. Desarrollo

II.1. Investigación relacionada a los antecedentes de aplicación para la actividad de la auditoría interna de índole jurídica en el marco del SPN

Esta primera parte de la investigación se desarrolló a partir de la interacción con los integrantes de la Sub-Gerencia de Normativa de la Gerencia de Normativa y Técnica de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), a partir de mecanismos de imbricación de conocimientos complementarios.

Seguidamente se describen y analizan los antecedentes normativos aplicables al objeto de estudio de la presente pasantía.

II.1.a) Informe C.O.S.O.

El Informe C.O.S.O.⁸ es una instancia de ineludible análisis, a los efectos de delinear consideraciones contextuales respecto a las fuentes de las cuales surge el desarrollo normativo de aplicación, ya que es un hito de alcance supranacional y de indiscutible influencia en el desarrollo teórico del control y la auditoría interna a nivel global.

El objetivo del Informe consistió en integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre el tema, logrando que las organizaciones públicas y privadas, de auditoría interna o externa, así como, ámbitos académicos o legislativos, cuenten con un marco conceptual común que represente una visión integradora de las demandas de todos los sectores interesados en la materia.

En este sentido, el Informe C.O.S.O. define al control interno como un proceso integrado a los procesos y no un conjunto de mecanismos burocráticos añadidos al mismo, 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: confiabilidad de la información financiera; eficacia y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas.

Es pertinente mencionar que las tres categorías de objetivos referidas, no se encuentran separadas entre sí como compartimentos estancos, sino más bien se interrelacionan, dependen y se influyen mutuamente, ya que las acciones dirigidas al cumplimiento de uno de ellos, pocas veces son exclusivas, sino que coadyuvan al cumplimiento de los otros.

La primera categoría, es la que se refiere a la confiabilidad de la información financiera y es el estamento que al menos en éste trabajo, menos interés nos despierta, por estar directa y casi exclusivamente relacionada con la actividad profesional de las ciencias económicas, y en especial con la de los profesionales contadores.

La categoría referida a la eficacia y eficiencia de las operaciones, se dirige a los objetivos organizacionales básicos de una entidad y al desarrollo de la razón de ser de las organizaciones.

⁸ El Informe C.O.S.O. ha sido publicado en Estados Unidos de Norte América en el año 1992 y surgió como una respuesta a las inquietudes que se planteaban ante la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno al control interno y ha sido el resultado de una tarea realizada durante más de cinco años por el grupo de trabajo que la *Treadway Commission, National Commission on Fraudulent Financial Reporting* creó en el referido país en el año 1985, bajo la sigla C.O.S.O. que representa al *Committee of Sponsoring Organizations*.

Incluye variados aspectos, entre los cuales se incluyen las nociones de productividad, economía y la salvaguarda de los recursos, entre otros.

Lo que nos interesa particularmente de ésta categoría es la interpretación vinculada a que la eficacia y eficiencia de las operaciones, abarca toda la actividad de cualquier organización, tanto respecto a su actividad sustancial, como en las distintas actividades que se denominan “de apoyo”, vinculadas a un amplio abanico de tareas que son indispensables a la hora de procurar la consecución de los objetivos sustanciales de una organización.

Bajo esta interpretación, dentro de “operaciones”, se incluye todo el arco de acciones que se requiere para el normal funcionamiento de un ente, sean éstas, sustantivas o de apoyo administrativo, financiero, logístico, tecnológico o jurídico.

En virtud de ello, las actividades de contenido específicamente jurídico, deben ser consideradas en el ámbito de toda organización, como una operación que requiere para su realización, aptitudes y capacidades propias del saber jurídico.

Por último, la tercera categorías de objetivos, se refiere a de cumplimiento de leyes, reglamentos y políticas.

En este orden, cualquier tipo de organización debe inexcusablemente adecuar sus actividades a un complejo e interrelacionado plexo normativo, que determina las posibilidades de desarrollo de las mismas y establece los límites que enmarcan las actividades que se desarrollen en la organización.

II.1.b) Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156.

El sistema de control interno en el SPN de la República Argentina, ha tenido un cambio paradigmático a partir de la puesta en vigencia de la Ley recién referida, en línea con conceptos y metodologías de control implementadas en distintos países, que encararon procesos de reforma en sus administraciones públicas en los tiempos de su sanción.

Con intención de efectuar una análisis sintético que se adecue al objetivo del presente informe, cabe mencionar que la aludida Ley describe que el control interno de las actividades del Poder Ejecutivo Nacional reposa, tanto en las unidades de auditoría interna (UAIs) de las distintas jurisdicciones y entidades, como en la (SIGEN), órgano normativo de supervisión y coordinación que tiene la atribución de verificar la efectiva puesta en práctica, por parte de los entes y organismos fiscalizados, de las recomendaciones efectuadas por los distintas instancias de control.

A partir de lo expuesto, resulta pertinente, focalizar el análisis normativo al articulado de la Ley citada y su reglamentación, a los efectos de extraer conclusiones que se apliquen a la auditoría interna de índole jurídica.

En esta inteligencia, el Artículo 102 del Capítulo VI de la Ley N° 24.156, expresa que “*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 que hace referencia esta Ley...” estipulación que es completada por el primer apartado del Artículo correspondiente del Decreto Reglamentario N° 253/93 de la referida Ley, de modo que “*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*”.

Se advierte entonces, que el Artículo citado y su reglamentación, expresan que la auditoría interna abarca el examen de actividades de corte financiero y administrativo, debiendo ser el mismo, integral e integrado, anticipando de algún modo, la enumeración que realiza el Artículo 103 del mismo cuerpo legal, en cuanto a los aspectos que abarca el modelo de control que aplica la SIGEN.

El Texto Institucional Anotado, Comentado y Concordado del Capítulo VI de la Ley N° 24.156, emitido por la SIGEN en el año 2003, manifiesta que la doctrina ha expresado que la auditoría interna puede definirse como el examen posterior del funcionamiento del sistema contable y operacional de un ente 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.

En tanto, el Artículo 103 de la Ley que nos ocupa, expresa que: “*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*”.

Asimismo, su correspondiente reglamentación explica que este modelo implica “*...concebir a la Jurisdicción o Entidad como una totalidad que cumple funciones, logra resultados, realiza procesos y funda sus decisiones en criterios de economía, eficiencia y eficacia.*”

En relación al concepto de integralidad, éste se verifica al abarcarse en los distintos proceso las operaciones de todas las áreas de una organización, asociando de este modo, todos los aspectos descriptos por el Artículo recién referido.

En este orden, el Artículo 104, inciso c) de la Ley analizada, estipula que es función de la SIGEN: “*Realizar o coordinar la realización por parte de estudios profesionales de auditores independientes, de auditoría 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;*”

Su correspondiente reglamentación, en lo que resulta de interés particular al presente trabajo, especifica que la Sindicatura tendrá la facultad y atribución de “*Disponer la realización de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, así como también de estudios referidos a la legalidad jurídica...*”

De este modo, con los antecedentes y normas citadas, concluye el proceso de investigación normativa previsto para la primera etapa de la pasantía, cuyo análisis y conclusiones se desarrollarán en el Punto III. del presente informe.

II.2. Capacidades del SPN vinculadas a la auditoría interna de índole jurídica

II.2.a) Alcance y limitaciones al alcance de la investigación

La investigación de las capacidades referidas, consistió en un relevamiento de la totalidad de los Informes de Supervisión UAI (ISUAI) 2011 emitidos por la SIGEN en el año 2012, así como la totalidad de los Informes de Situación Empresaria (ISE) 2010, emitidos por el citado Organismo en el año 2011.

Adicionalmente, se efectuó un trabajo conjunto con los funcionarios del Organismo receptor, que consistió en un análisis del Sistema SISIO WEB II, a partir del cual, se obtuvo valiosa información que completó la que se extrajo del relevamiento de informes antes referido.

En función de lo expresado, se examinó información razonablemente actualizada y ajustada pertinentemente al objeto de la pasantía, lo que permite extraer conclusiones válidas al respecto.

Sin perjuicio de ello, resulta oportuno manifestar, que en virtud del dinamismo propio de las composiciones de las estructuras y plantillas laborales, la información que se expondrá a continuación, adolecerá de un cierto grado de inexactitud, que, sin embargo, no obstará a la elaboración de conclusiones que puedan considerarse de utilidad.

II.2.b) Resultados

- Cantidad de unidades de auditoría interna en el Sector Público Nacional y de agentes que las componen.

El relevamiento efectuado, expuso que las UAIs del Sector referido, ascienden a un total de ciento setenta y cinco (175), y están conformadas por un total de mil ochocientos veintisiete (1.827) agentes.

- Clasificación de las unidades de auditoría interna en función de la cantidad de agentes que las componen.

En este sentido, se estima útil efectuar una clasificación como la mencionada, con el fin de segmentar esas unidades, para desarrollar un análisis que prevea y considere las distintas realidades y capacidades existentes en el ámbito de la auditoría del SPN.

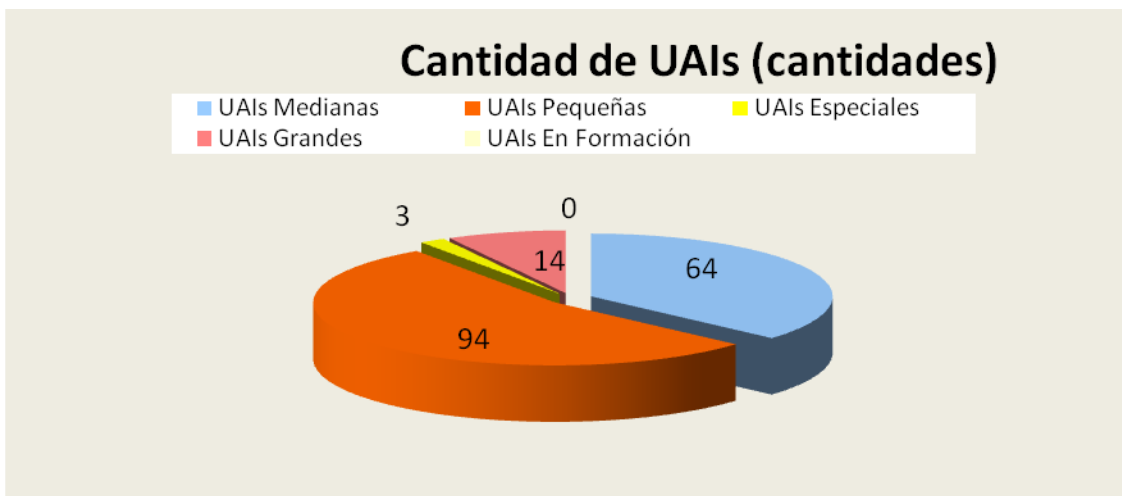
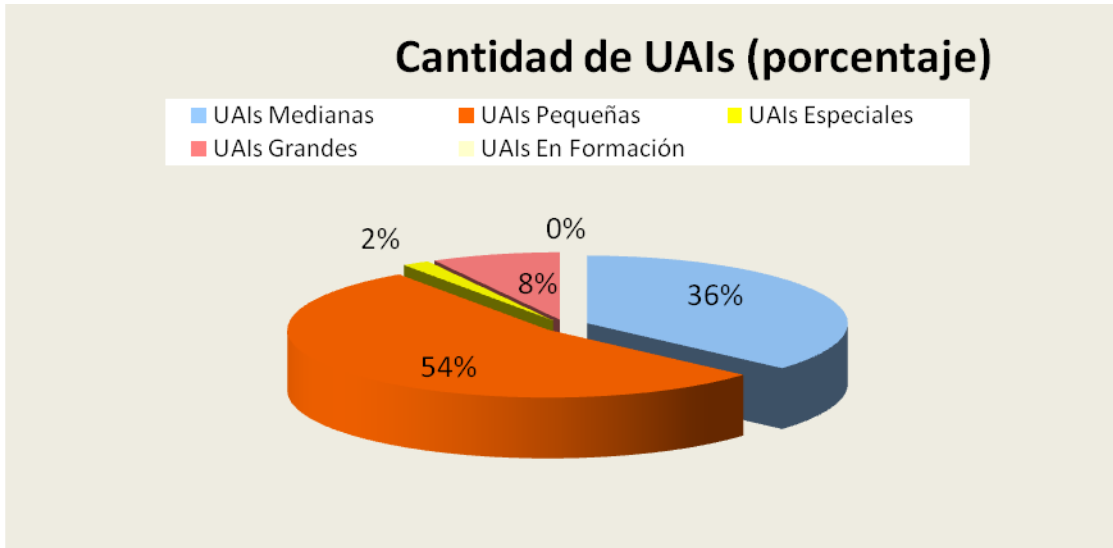
En orden a lo mencionado, es oportuno aclarar que el criterio de clasificación seleccionado se funda en una segmentación en cuatro tamaños diferenciales.

Se considera Pequeñas a las UAIs que cuentan con hasta cinco agentes, las Medianas, de seis a veinte, las Grandes de veintiuno a cincuenta y las Especiales, tienen mas de cien auditores.

Entre estas últimas se encuentran las auditorías internas de la Administración Nacional de Seguridad Social (ANSES), del Banco de la Nación Argentina (BNA) y de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Asimismo, al momento del relevamiento efectuado, se encontraban cuatro UAIs en formación.

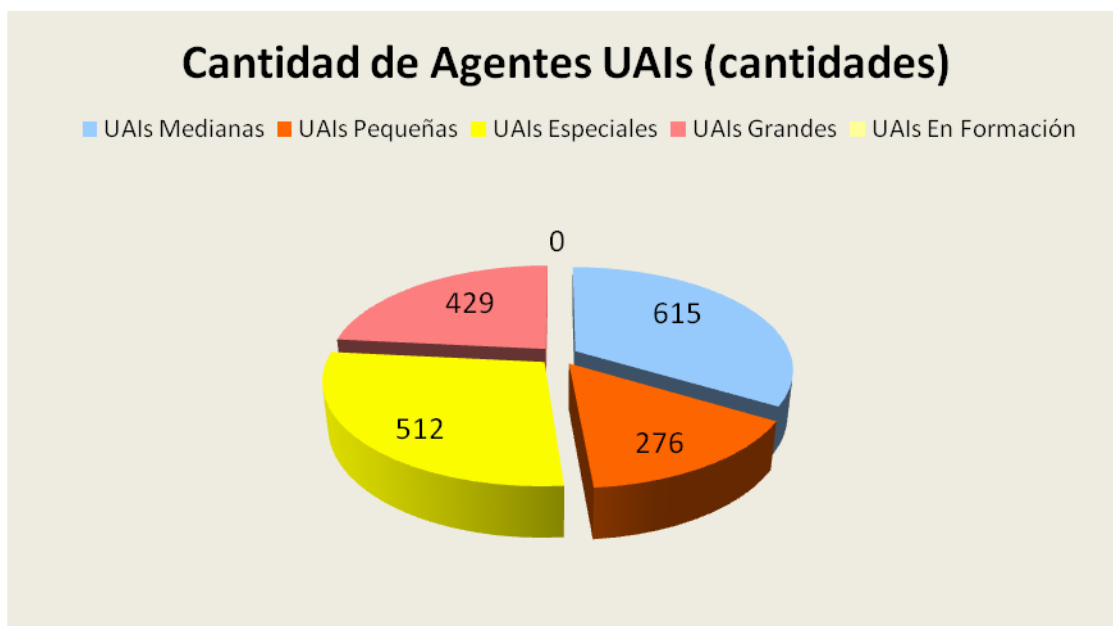
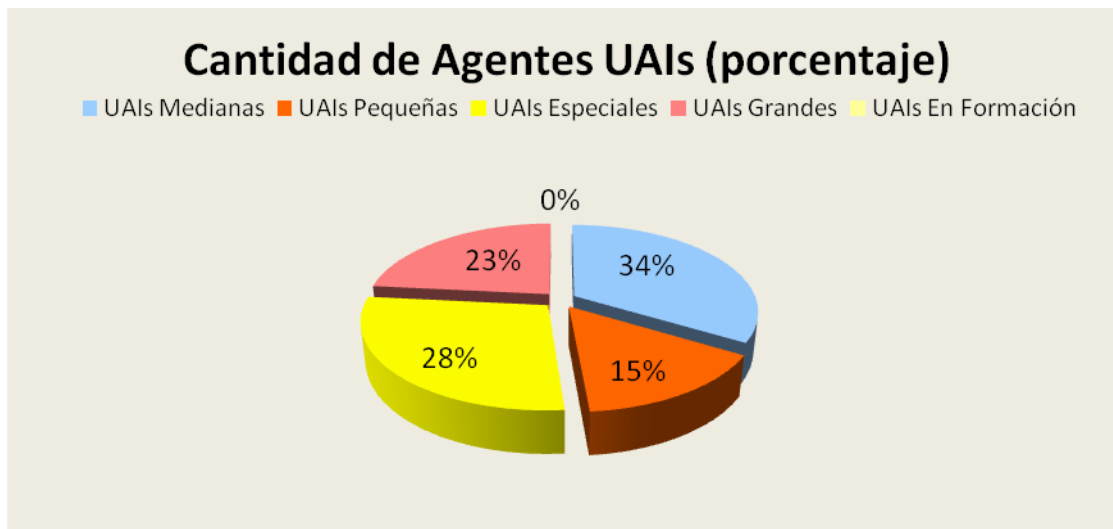
Para una mayor claridad, se exponen los siguientes gráficos:



En el cuadro adjuntado, se advierte que la mayor cantidad de UAIs son las Pequeñas que alcanzan un porcentaje del cincuenta y cuatro (54%), seguido por las de tamaño Mediano que alcanzan un treinta y seis (36%) y las las UAIs Grandes, representan un ocho (8%).

Los segmentos menos significativos son los de Unidades Especiales y las que se encuentran En Formación, representando un dos (2%) cada una de las categorías.

Sin embargo, en el cuadro siguiente se observa que la cantidad de agentes que reportan a las UAIs, se distribuyen de un modo sorprendentemente uniforme o equilibrado, en relación al tamaño de la unidad de reporte.



Sorprendentemente, la mayor cantidad de agentes de las UAIs, reportan ante una unidad Mediana, seguidos por los que se encuentran asignados a una unidad de tamaño Especial.

Adicionalmente, el dato que resalta, es que la sumatoria de agentes pertenecientes a unidades Pequeñas y Medianas, son prácticamente la mitad de la planta total, correspondiendo la otra mitad, a las Grandes y Especiales.

- Existencia y conformación del área de responsabilidad jurídica.

Al respecto es necesario manifestar, que la investigación no pretendió determinar la existencia de un área de responsabilidad específica jurídica en cada una de la UAIs, en razón de que hubiera demandado un trabajo más extenso del que se previó para el proceso de pasantía.

En virtud de ello, el criterio que se ha utilizado, ha sido el de relevar la formación profesional de los auditores que reportan en las distintas UAI, asumiendo que un abogado se encuentra en condiciones de asumir responsabilidades específicas de incumbencias de índole jurídica y generar así, capacidades públicas para responder a las mandas legales de aplicación.

Asimismo, es oportuno aclarar que la información relevada surgió de los informes emitidos por la SIGEN antes referidos y la que surge del Sistema SISIO WEB II, también desarrollado y administrado por el Organismo citado.

A efectos de brindar una información más completa, el detalle desagregado de las cantidades de UAIs, la cantidad de agentes que reportan a las mismas y de los profesionales abogados incluidos, se agrega en el Anexo al presente informe.

III. Análisis y conclusiones

A los efectos de encontrar el fundamento normativo que ha dado lugar a la inclusión de la auditoría de índole específicamente jurídica dentro de las acciones mandadas por la Ley bajo análisis, debemos vincular a sus artículos 102, 103 y 104, con sus respectivas reglamentaciones.

A partir de ello, se puede realizar una separación en tres aspectos diferentes, aunque relacionadas vitalmente entre sí: la significación y el alcance de la integralidad del sistema; la enumeración efectuada por la Ley relativa a los aspectos contenidos por la auditoría interna y, por último, la mención específica de la auditoría de legalidad.

En cuanto a la integralidad del sistema, la reglamentación del Artículo 102 de la aludida Ley, se adelanta a lo expuesto en el Artículo 103, en tanto estipula que las UAIs, realizarán todos los exámenes integrales e integrados a las actividades, procesos y resultados.

En el mismo sentido, el Artículo 103 introduce legalmente el concepto de la integralidad, pero en este caso, en el marco de la descripción del modelo de control que deberá aplicar y coordinar la SIGEN.

En relación a ello, la palabra integral, etimológicamente, significa “completo”, y, como calificativo de control, puede interpretarse como abarcador de todas las operaciones o áreas de una organización.

A su vez, la reglamentación del Artículo 103, expresa que en modelo de control del sistema de control interno del SPN, se debe concebir a las distintas jurisdicciones o entidades como una totalidad que cumple funciones, logra resultados, y realiza procesos que deben ser económicos, eficaces y eficientes.

Por ello, las UAIs, deben estar integradas por profesionales con competencia en las distintas operaciones a examinar, como lo son los contadores públicos, abogados, especialistas en tecnologías de la información y profesionales de diversas disciplinas que permitan efectuar una adecuada evaluación de los controles internos de las operaciones de la entidad.

Al respecto, tal como ha sido mencionado, la noción de la integralidad prevista por la Ley N° 24.156, encuentra su inmediato antecedente en el Informe C.O.S.O., el cual define al control interno como un proceso integrado a los procesos y no un conjunto de mecanismos burocráticos añadidos al mismo y explica que el mismo está compuesto por cinco componentes, que se encuentran inescindiblemente integrados al proceso de gestión.

El segundo aspecto de análisis, se refiere al alcance de la actividad de la auditoría interna como servicio a toda la organización, cuyos aspectos incluidos, son enunciados por el Artículo 102, el cual explica que la auditoría interna consiste en un examen posterior de las actividades financiera y administrativa de las entidades.

Al respecto, con el transcurso de los años a partir de la sanción de la aludida Ley, se ha ido verificando que el campo de acción sobre el cual las UAIs han desarrollado su labor, se ha ido progresivamente ampliando en relación a los aspectos económicos, financieros, contables, organizacionalmente sustantivos, informáticos y legales.

En éste sentido, luce ajustado asimilar el término “actividades administrativas” a todas las actividades que sean necesarias para la consecución de la finalidad de cualquier entidad, y no limitar ese concepto a una interpretación restrictiva o limitadora, que abarque únicamente -a modo de ejemplo- tareas vinculadas a la administración del patrimonio, la actividad presupuestaria, contable, de tesorería, o de administración de los recursos humanos.

En definitiva, se estima que no debe interpretarse el término “actividades administrativas”, en un sentido antitético con las “actividades profesionales”, en función de que gran cantidad de tareas que pueden denominarse administrativas en el ámbito del sector público, son llevadas adelante, en función de la capacitación exigida para las mismas, por profesionales de distintas ramas del conocimiento.

Continuando con el análisis del articulado de la Ley en cuestión, su Artículo 103 estipula que el modelo de control del SPN, debe abarcar los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión y la evaluación de programas, proyectos, y operaciones y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.

Estas estipulaciones se adecúan a las categorías de objetivos del control interno propuesto por el Informe C.O.S.O., en tanto considera que el modelo de control, debe propender a brindar una garantía razonable del cumplimiento de los objetivos, en cuanto a la eficacia y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas.

En definitiva, el Artículo 103, continúa la senda abierta por su artículo predecesor, en relación a la inclusión de la auditoría de asuntos jurídicos en el marco del sistema de control interno instaurado por la Ley siempre citada.

Las normas que se han venido refiriendo y su interpretación integrada, ha dado lugar al desarrollo de la auditoría de índole jurídica, en tanto se considera a las actividades de cualidad jurídica o legal, como aspectos de la gestión de los asuntos jurídicos o legales de una entidad integrada al resto de las actividades u operatoria de la misma.

Por último, el Artículo 104 de la Ley y su reglamentación, mencionan que es función de la SIGEN, la realización o coordinación de auditorías, entre otras, de legalidad, o de regularidad jurídica.

En virtud de ello, es oportuno manifestar que a partir del objetivo de control del Informe C.O.S.O. que se refiere al cumplimiento de leyes, reglamentos y políticas, se ha desarrollado lo que en algunas ocasiones se define como auditoría de cumplimiento, la que se identifica en gran medida con la auditoría de legalidad que se incorpora a la legislación argentina a través del artículo recién mencionado.

Por ende, puede afirmarse que la auditoría de cumplimiento o la de legalidad, poseen significados prácticamente idénticos, en tanto ambas conceptualizaciones se enfocan al análisis del grado de satisfacción de las acciones de un ente, respecto a la adecuación de las mismas con el plexo normativo aplicable.

Asimismo, cabe destacar, que este tipo de auditoría de cumplimiento o legalidad es solo una de las distintas clases de auditorías que implican contenidos y procedimientos jurídicos específicos; pero evidentemente, en su acepción amplia, configura una destacada porción de incumbencias de índole jurídica.

En definitiva, resulta claro que la Ley citada -entre otras estipulaciones- ha sentado las bases a partir de las cuales, se ha desarrollado la actividad de la auditoría interna en el SPN, exponiendo la necesidad de que esa actividad incluya en sus incumbencias y responsabilidades, las relativas a la auditoría de carácter jurídico.

Por otra parte, puede considerarse que existe una brecha entre las estipulaciones contenidas en la norma analizada, respecto al alcance que debe tener la actividad de la auditoría dentro del ámbito de su aplicación y las capacidades desarrolladas por el SPN para afrontar esa manda legal.

Esa distancia entre la manda legal y las capacidades existentes, se manifiesta en el hecho de que un porcentaje no despreciable de UAIs –en especial las caracterizadas como pequeñas- carecen de auditores cuya responsabilidad específica sea de índole jurídica.

Cabe destacar, que el desarrollo de capacidades antes referido, no es un evento estático o fotografía del pasado, sino un proceso respecto del cual, siempre habrá pasos por dar, a los fines de optimización y mejora continúa de la gestión del control y de la auditoría del SPN.

En consecuencia, en el próximo apartado del informe, se presentan algunas propuestas a los efectos de coadyuvar a desarrollar el enfoque contributivo de la auditoría interna del SPN.

IV. Propuestas

En consonancia con el enfoque propuesto, es oportuno proponer distintas alternativas para encarar eventuales acciones que permitan disminuir razonablemente la brecha mencionada.

En primer lugar, podría considerarse pertinente completar las plantillas de las UAIs que no cuenten con un profesional abogado, para estar en condiciones de asignarle funciones específicas letradas.

Esta propuesta puede encontrar dificultades para su aplicación, en virtud de las limitaciones propias de toda gestión de la cosa pública, en tanto se ve ceñida por las restricciones presupuestarias, entre otros posibles factores emergentes.

Por esta razón, como propuesta alternativa, puede considerarse -como lo prevé el Decreto N° 1.272/94- asignar las funciones de auditoría interna de una UAI que por su importancia relativa no se justifique la existencia, a otra UAI que posea una estructura más amplia y capacidades más extensas para afrontar la complejidad multidisciplinaria de la tarea auditora integral.

Este posible curso de acción, también cuenta con limitantes de relevancia ya que depende de decisiones de oportunidad, mérito y conveniencia y, en cierto punto, se contrapone con la importancia de establecer UAIs que reporten directamente a la máxima autoridad del organismo o entidad respectiva.

Por último, la tercera alternativa es la de generar mecanismos y capacidades dentro del sistema de control interno del SPN, que permitan con los recursos humanos existentes y con las estructuras institucionales vigentes, asumir plenamente las mandas normativas respecto a la *auditabilidad* de aspectos específicamente legales, en el marco de la integralidad del sistema de control interno del SPN.

Esos mecanismos y capacidades, pueden surgir a partir del establecimiento de procedimientos que permitan flexibilizar los recursos públicos, en orden a generar un Estado Nacional cada día más ágil, a partir del desarrollo de la creatividad pública, para responder a las exigencias establecidas normativamente y a las expectativas y demandas de la sociedad.

En este sentido, ciertas funciones o acciones de auditoría de corte jurídico de aquellas entidades que no cuentan con recursos con asignación específica de responsabilidad legal, pueden ser asumidas *ad hoc* por auditores pertenecientes a otras UAIs o bien, por instancias provenientes del propio Organismo Rector del SPN, respondiendo a los mentados criterios de eficacia y eficiencia pública.

En definitiva, la flexibilización mencionada, se vincula a la posibilidad de movilizar capacidades, superando las limitaciones propias de mecanismos rígidos y generando un dinamismo que permita continuar profundizando la filosofía de control y auditoría contributiva, que tiene un claro rol prevalente en el actual Sector Público Nacional.

Bibliografía

- Argentina. Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. *Boletín Oficial*, 15 de diciembre de 1992, núm. 27503, p. 30.
- BALLESTEROS, Enrique. *Métodos Evaluatorios de Auditoría*. Madrid, Alianza Universidad, 1991.
- CHARRY, Héctor P. O. *Auditoría Jurídica*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1997.
- COMADIRA, Julio R. *Manual de Derecho Administrativo*. Buenos Aires, Artes Gráficas Candil S.R.L, 1996.
- FOWLER NEWTON, Enrique. *Auditoría aplicada*. Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1991.
- FOWLER NEWTON, Enrique. *Tratado de auditoría*. 3a edición. Buenos Aires, La Ley, 2004.
- FRANKLIN F., Enrique Benjamín. *Auditoría Administrativa. Gestión Estratégica para el cambio*. 2a edición. México, Pearson Educación, 2007.
- HYNES, Luisa María. "A propósito de la Auditoría Legal". *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública*. 1996, N° 209.
- KOHLER, Eric, *Diccionario para contadores*. México, UTHEA, 1979.
- ROCA SALONEN, Elsa. "La auditoría jurídica como: 1.- Instrumento de la democracia 2.- Ejercicio para la democracia". *IABA Law Review*. Disponible en Web: <http://www.iaba.org/>
- SATRIANO, Gustavo. "Auditoría Jurídica y Responsabilidad Profesional del Abogado". *Auditoría Jurídica*. Disponible en Web: <http://www.auditoriajuridica.com.br/colaboracoes.php?cod=7>.
- TARELLI, Agustín Carlos A. "La auditoría de legalidad en el marco de la auditoría integral". En: *Segundo Congreso Internacional de Auditoría Integral*. Buenos Aires, 5 al 7 de junio de 1995.
- VITA ROSO, Jayme. *Auditoría Jurídica para a Sociedade Democrática*. Sao Paulo, Escolas Profissionais Salesianas, 2001, p.44.
- VITA ROSO, Jayme. "¿Podrá la auditoría jurídica servir de apoyo a la gobernabilidad de las instituciones?". En: *Foro Institucional de la Abogacía, XL Conferencia de la Federación Interamericana de abogados*. Madrid, 22 al 26 de junio de 2004.

Anexo

Cantidad de unidades de auditoría interna y de agentes que las componen

UAI	Cantidad de Agentes	Cantidad de abogados
BNA	210	7
AFIP	201	51
Anses	103	s/i
INSSJJP	44	5
MECON	42	s/i
M. Defensa	42	10
M. Justicia	41	6
M. Seguridad	31	3
PFA	31	11
M. Desarrollo Social	29	s/i
BHN	29	s/d
M. Agricultura	28	s/i
D.N. Vialidad	24	6
M. Interior	23	2
M. Salud	23	4
AySA	23	2
M. Educación	22	3
MTEySS	19	1
M. Planificación	18	4
UBA	18	s/i
INTA	17	2
M. Relaciones Exteriores	17	1
NASA	16	s/d
SENASA	15	1
JGM	15	1
D.N. Migraciones	15	2
Univ. Nac. De Tucumán	15	s/i
Nación Seguros	14	0
CNEA	13	1
UTN	13	0
CONICET	12	1
SSN	12	1
Sec. Cultura	11	1
Lotería Nacional	11	3
ENOHSA	11	0
AGP	10	2
ANSV	10	2
IAF	10	1

RTA S.E	10	3
INCCA	10	1
Univ. Nac. De Córdoba	9	0
Anmat	9	2
CNC	9	1
SIGEN	9	s/i
ENARSA	9	s/d
Aerolineas Argentinas	8	0
ONABE	8	1
Casa de Moneda	8	0
CNRT	8	1
H. Posadas	8	1
OCCOVI	8	1
RENAPER	8	3
SRT	8	1
TELAM	8	2
Univ. Nac. De Salta	8	s/i
Sec. Gral. Presidencia	7	1
Univ. Nac. De San Juan	7	0
APN	7	2
Caja de Retiro de la Policia Federal	7	1
CORASA	7	0
ENRE	7	1
INTI	7	2
Univ. Nac. De Rosario	7	1
Univ. Nac. De Villa Maria	7	1
BICE	7	0
Malbrán	6	s/i
INV	6	0
AFCSA	6	s/i
Montes de Oca	6	1
ENARGAS	6	1
IUNA	6	1
SOFSE	6	2
ORSNA	6	1
Polo Tecnologico Constituyente	6	2
SEDRONAR	6	1
SAFJP	6	s/i
Univ. Nac. De Entre Rios	6	1
Univ. Nac. Formosa	6	1
Univ. Nac. Del Nordeste	6	1
H. Sommer	6	0
Adif	5	2
AFCA	5	1

Fundación Miguel Lillo	5	1
INAES	5	2
INA	5	0
M. Ciencia Tec. Innovación Tec.	5	0
SSS	5	0
T.N. Cervantes	5	2
Univ. Nac. De Cuyo	5	s/i
Univ. Nac. De Lomas de Zamora	5	s/i
Univ. Nac. De Mar del Plata	5	1
Univ. Nac. De Quilmes	5	1
Univ. Nac. Del COMAHUE	5	0
Univ. Nac. Del Litoral	5	0
Univ. Nac. De Sarmiento	5	s/i
YMAD	5	1
M. Turismo	4	1
Univ. Nac. De Misiones	4	0
Biblioteca Nacional	4	1
DFFM	4	1
EDU. AR	4	s/d
ERAS	4	1
Ferroc. Gral. Belgrano	4	1
IGN	4	0
INDER	4	s/i
INASE	4	0
Intercargo SAC	4	0
ONCCA	4	s/i
Servicio Nac. De Rehabilitación	4	0
TELAM SAIP	4	0
Univ. Nac. De La Matanza	4	1
Univ. Nac. De La Rioja	4	0
Univ. Nac. Del Centro Prov. Bs A.s	4	0
Univ. Nac. Del Sur	4	1
ATC	4	0
Sist. Nac. De Medios Públicos	4	s/d
Univ. Nac. Catamarca	4	1
ARSAT	4	1
INADI	4	0
CONAE	3	0
CNV	3	0
FEDEA	3	0
INCUCAI	3	1
INPI	3	2
Inst. Nac. Psicofica del Sur	3	1
SEGEMAR	3	0

TANDANOR	3	s/d
Univ. Nac. De Jujuy	3	s/i
Univ. Nac. De San Juan Bosco	3	0
Univ. Nac. Lanús	3	1
Univ. Nac. De Río Cuarto	3	0
Univ. Nac. De San Luis	3	1
Univ. Nac. De Santiago del Estero	3	1
Univ. Nac. De 3 de Febrero	3	0
Univ. Nac. De Chaco Austral	3	1
Univ. Nac. Del Noroeste	3	0
Univ. Nac. Gral San Martín	3	0
ARN	3	s/d
Univ. Nac. De La Plata	2	0
LAFA	2	s/d
APLA	2	0
ANDI	2	s/i
CENARESO	2	0
DIOXITEK	2	0
EDCADASA	2	s/i
INTEA	2	0
INDEP	2	0
INT	2	s/i
ORSEP	2	0
TTN	2	0
Univ. Nac. De Chilecito	2	0
Univ. Nac. De La Pampa	2	0
Univ. Nac. De Patagonia Austral	2	s/i
Univ. Nac. De Luján	2	0
Univ. Nac. De Río Negro	2	0
TFN	1	0
CNCE	1	0
COVIARA	1	0
EBISA	1	0
ENCOTESA	1	0
ENARSA PATAGONIA	1	0
ENARSA SERVICIOS	1	0
F.N. Artes	1	0
IMPROTUR	1	0
Radio Litoral	1	0
SIDE	1	s/i
Sec. Legal y Técnica	1	s/d
SRT	1	s/i
Univ. Jaureche	1	s/i
Univ. Nac. De Avellaneda	1	s/i

Univ. Nac. De Moreno	1	s/i
Univ. Nac. De Tierra del Fuego	1	s/i
Univ. Nac. Del Oeste	1	s/i
VENG S.A	1	0
Vientos de la Patagonia S.A	1	0
INT	1	0
ANAC	Presta servicios de auditoria el MPFIPy S	
ANSSAL		
Univ. Nac. De José Clemente Paz		
Univ. Nac. De Villa Mercedes San Luis		

s/d: Sin especificar

s/i: Sin información disponible

Especiales
Grandes
Medianas
Pequeñas
En formación