

ESPECIALIZACIÓN EN AUDITORÍA INTERNA  
GUBERNAMENTAL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE LA PLATA

TRABAJO INTEGRADOR FINAL (TIF)

INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

Propuestas para el fortalecimiento del sistema de control  
interno.

AUTOR: BONGIORNO, MARCELO

DIRECTORA: CÓCCARO, ANA

SEPTIEMBRE 2021

## **1. RESUMEN**

En el presente trabajo se abordará la temática de la independencia del auditor, en el actual sistema de control interno del ámbito de la administración pública nacional, teniendo en cuenta que desarrolla sus tareas en un contexto de dependencia jerárquica y administrativa con el organismo donde presta servicios.

El objetivo general de este trabajo es analizar estructuras alternativas de organización que permitan fortalecer el sistema de control interno, a fin de garantizar la independencia de los auditores.

Para ello se observará el funcionamiento del sistema actual y se formularán una serie de propuestas, tales como la implementación de un cuerpo de auditores del Estado donde se ponga énfasis en la jerarquización y capacitación continua de los mismos, que coadyuvarán a incrementar el grado de independencia de los auditores y así propender al fortalecimiento de toda la estructura del control interno gubernamental.

Se analizaron las experiencias de los cuerpos de abogados del Estado y el cuerpo de administradores gubernamentales, a fin de observar su desempeño a lo largo de los años y si es posible trazar un paralelismo entre estos y el propuesto en este trabajo.

Finalmente, se han observado otros modelos de sistemas de control interno, tales como los implementados en España y en los Estados Unidos de Norteamérica, para conocer como abordan el tema de la independencia de los auditores.

**PALABRAS CLAVE:** M420 Auditor Independence (Independencia del Auditor), M420 Internal Audit (Auditoría Interna), M420 Public Audit (Auditoría Pública)

## 2. ÍNDICE

1. RESUMEN .....	2
2. ÍNDICE .....	3
3. INTRODUCCIÓN .....	4
4. PLANTEAMIENTO DEL TEMA .....	5
5. ALCANCE.....	7
6. METODOLOGÍA .....	7
7. OBJETIVOS .....	9
7.1. OBJETIVO GENERAL.....	9
7.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	9
8. LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR .....	9
9. CREACIÓN DE UN CUERPO DE AUDITORES DEL ESTADO .....	17
10. LA EXPERIENCIA DEL CONTROL INTERNO EN OTROS PAISES.....	25
11. CONCLUSIONES .....	30
12. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.....	33
13. ANEXO I. FORMULARIO DE LA ENCUESTA Y RESULTADOS.....	35

### 3. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se abordará la temática de la independencia del auditor, en el actual sistema de control interno del ámbito de la administración pública nacional, teniendo en cuenta que desarrolla sus tareas en un contexto de dependencia jerárquica y administrativa con el organismo donde presta servicios. Para ello se observará el funcionamiento del sistema actual y se formularán una serie de propuestas que, a nuestro criterio, incrementarán el grado de independencia de los auditores y así propender al fortalecimiento de toda la estructura del control interno gubernamental.

La idea de que un auditor debe mantener y demostrar una actitud objetiva e independiente respecto de los auditados como así también del objeto a auditar suele ser presentada como una de las máximas en lo que respecta a la auditoría, tanto en la inducción realizada al momento del ingreso a las Unidades de Auditoría Interna, como así también en las capacitaciones realizadas en materia de auditoría interna gubernamental, principalmente las que se realizan en el seno de la Sindicatura General de la Nación.

El andamiaje normativo en que se respalda toda la actividad de auditoría interna gubernamental parecería entender que la independencia del auditor está garantizada *per se*, atento que no parece haber motivos que la cuestionen ni razones suficientes que pongan en tela de juicio esta “verdad absoluta”.

El tema del presente trabajo genera un gran debate entre los integrantes de los organismos de control, ya que en la mayoría de las normas de auditoría se da por sentado el preconcepto de que el auditor es independiente. Pero en el contexto actual, donde prevalece una relación de empleo basada en la dependencia jerárquica y administrativa entre los auditores y los organismos auditados, parecería que la independencia con la que deben desenvolverse se ve afectada de diferentes maneras.

En este orden de ideas se puede sostener que, del intercambio de opiniones, tanto con auditores experimentados como con los integrantes de las unidades de auditoría interna de diversas organizaciones, siempre ha surgido el tópico de la independencia del auditor como una preocupación constante.

Esta situación ha sido el disparador para el abordaje de este trabajo, donde se evidencia la necesidad de darle un sentido más concreto a esa independencia, dotando a los auditores

de herramientas que permitan garantizar que sus labores puedan ser llevadas a cabo sin ningún tipo de afectación por parte del contexto.

En este sentido, es necesario analizar qué factores influyen sobre la independencia del auditor y en base a ello determinar qué aspectos podrían mejorarse para que dicha labor sea desempeñada en un ámbito independiente que asegure la obtención de resultados imparciales y respaldados en las tareas realizadas.

En este contexto comenzaron a aparecer nuevos aspectos a tener en cuenta, principalmente en lo concerniente a los factores que conforman el ambiente en que se desenvuelven los auditores, y es ahí donde surge el interrogante acerca del rol que debería tomar el órgano rector del sistema de control interno gubernamental.

#### **4. PLANTEAMIENTO DEL TEMA**

En lo que respecta a la relevancia del tema propuesto, el mismo se encuentra estrechamente vinculado al aspecto concerniente al perfil del auditor que fuera desarrollado dentro del ámbito de la Especialización en Auditoría Interna Gubernamental como uno de los pilares fundamentales en lo que debe basarse el desempeño de los auditores, en conjunto con la objetividad. Pero a diferencia de éste que depende exclusivamente del auditor, ya que sus opiniones deben estar fundadas en evidencias objetivas, la independencia está influida por el contexto en el que las tareas son desarrolladas.

La temática es novedosa en cuanto a los aportes que se puedan brindar como propuestas de mejoras al fortalecimiento de la independencia de los auditores, que lleve a indagar sobre el objeto en estudio, sobre todo analizando las normas que reglan esta actividad como así también otras que regulan diversas actividades específicas que se desarrollan en la Administración Pública Nacional y sirvan como faro para proponer una serie de cambios y/o mejoras que garanticen el fortalecimiento del sistema de control interno.

Ahora bien, la hipótesis principal que se intentará comprobar o refutar radica en conocer el impacto que tendrían las propuestas de estructuras alternativas de organización que permitan fortalecer el sistema de control interno y que tengan como fin inmediato munir a los auditores de las herramientas necesarias para llevar a cabo sus tareas en un ambiente que garantice un nivel de independencia adecuado para ello.

Ante esta inquietud surgieron una serie de interrogantes que nos han llevado a preguntarnos ¿Qué iniciativas ha desarrollado la SIGEN para garantizar la independencia de los auditores? ¿Las iniciativas adoptadas han sido suficientes? ¿Qué mejoras se podrían introducir para que el contexto en que los auditores realizan sus labores no afecte su independencia? ¿Estas mejoras deberían estar enfocadas en un mayor grado de profesionalización de los auditores? ¿Conformar un cuerpo de auditores, con un escalafón propio, podría incrementar el grado de independencia? ¿Cómo ha sido la experiencia de otros cuerpos del Estado? ¿La SIGEN debería tener un rol más activo en lo que respecta a garantizar la independencia de los auditores? ¿Los auditores tendrían que depender directamente de la SIGEN? ¿La ausencia de relación jerárquica administrativa del auditor respecto del objeto auditado incrementa su grado de independencia? ¿Cómo se estructura el sistema de control interno en otros países y cómo se trabaja para generar independencia?

Una vez determinado el marco metodológico, se llevaron a cabo una serie de tareas a fin de dar respuestas a la situación problemática planteada, por lo que se fijaron diferentes acciones a seguir.

En primer lugar, se determinó el objeto de estudio y su abordaje, para lo que se buscaron elementos que ayuden a la fundamentación teórica, principalmente basada en la recolección de los datos y la elaboración de la encuesta. Luego se procedió a realizar el análisis crítico del tema planteado para finalmente efectuar una serie de propuestas luego de examinar estructuras alternativas de organización que contribuyan al fortalecimiento del sistema de control interno, tomando como eje principal la figura del auditor, ya que es este quien realiza las tareas de auditoría, a fin de contar con un ambiente que garantice el grado de independencia apropiada para desempeñar sus funciones.

En lo concerniente a las estructuras alternativas de organización que se han abordado para la realización del presente trabajo, en primer término, se analizó la conformación del sistema de control interno actual y el rol que desempeña la Sindicatura General de la Nación como órgano rector del mismo.

En este sentido, surgieron una serie de ideas tales como la dependencia jerárquica y administrativa, aparte de la técnica que tienen actualmente, de las Unidades de Auditoría Interna para con la SIGEN y la creación de un Cuerpo de Auditores, tomando como modelo otras experiencias llevadas en cabo en el ámbito de la Administración Pública

Nacional, tales como el Cuerpo de Abogados del Estado y el Cuerpo de Administradores Gubernamentales.

Finalmente, sin adentrarnos en un análisis pormenorizado de los mismos, se observaron diferentes estructuras en los que se asientan los sistemas de control gubernamental, tomando como modelo la situación existente en España y en los Estados Unidos de Norteamérica, a fin de conocer su funcionamiento y de ser posible tomar algún elemento que permita mejorar nuestro sistema actual.

En resumen, el aporte que se pretende con este trabajo tendrá como meta beneficiar a todos los integrantes de las unidades de auditoría interna, a fin de que se desenvuelvan con independencia respecto de los organismos en los que deben desarrollar sus tareas. De igual modo se busca que impacte positivamente en todo el sistema de control interno gubernamental, por lo que la Sindicatura General de la Nación como órgano rector de dicho sistema también se verá beneficiada.

## **5. ALCANCE**

El alcance del presente trabajo es explicativo, en atención a que se pretende abordar el tema de la independencia del auditor y cómo se relaciona este concepto en el contexto de dependencia en que se encuentran los auditores con las jurisdicciones o entidades en que se desempeñan, y qué propuestas se pueden encarar a fin de fortalecer el rol del auditor y con ello el sistema de control interno en su conjunto.

## **6. METODOLOGÍA**

El diseño de la investigación en lo que hace al enfoque es mixto ya que, si bien se intentó validar ciertas presunciones con algunas herramientas cuantitativas, por tratarse de un trabajo orientado a las ciencias sociales se utilizarán en su mayoría elementos que permitan entender cómo se desempeñan los auditores en determinado contexto y en base a esos hechos que se desprenden de la realidad observada, efectuar una serie de propuestas que propicien el mejor desempeño de los auditores.

Asimismo, en cuanto a lo específico del diseño podemos señalar que el mismo es de tipo no experimental, atento que no se trabajó con grupos experimentales ni se controlaron y/o manipularon variables, sino más bien se abordó la temática del estudio de caso, enfocada

en un grupo de individuos, denominados auditores, y en cómo llevan a cabo éstos sus labores en un contexto determinado.

En cuanto a la metodología empleada acerca de instrumentos de recolección y análisis de datos, se trabajó en el cotejo de información contenido en las normas, ya sean estas nacionales o internacionales vinculadas a la auditoría interna, como a la legislación nacional imperante en dicha materia, como así también libros o artículos que aborden determinadas temáticas que formen parte de los objetivos del presente trabajo.

Finalmente, se complementó con una encuesta realizada sobre un grupo de sesenta y tres (63) auditores con el fin de validar ciertas presunciones acerca del grado de independencia percibido con el que desarrollan sus labores y cómo ven las propuestas vinculadas al rol que podría tener la Sindicatura General de la Nación con relación al fortalecimiento del sistema de control interno.

La misma fue de carácter anónima y consistió en la formulación de una serie de preguntas que contaron con opciones predeterminadas para ser respondidas a fin de que una vez procesados los datos obtenidos, se pueda verificar si alguna de las hipótesis planteadas al inicio del trabajo se sustentan en los resultados finales de la encuesta.

La selección de la muestra de encuestados se realizó por conveniencia, es decir, de manera intencional, no probabilística, y estuvo dirigida a auditores que se desempeñen dentro del marco del sistema de control interno gubernamental de la República Argentina.

En este sentido se utilizó la plataforma “Formularios” de Google, y se invitó a participar a un grupo determinado de auditores, que terminaron siendo sesenta y tres (63), los que recibieron el enlace para poder completar la encuesta, que por cierto fue de carácter anónima, a fin de que pudieran expresar su parecer respecto de los tópicos elaborados en la misma.

Asimismo, se solicitó en la mencionada encuesta que los participantes indiquen la antigüedad que poseen en cargos vinculados al sistema de control interno gubernamental, establecido en parámetros anuales de cero a cinco, de seis a diez, de once a quince y de más de quince, obteniendo en esta variable porcentajes bastante similares lo que le aporta a la encuesta la participación de una amplia gama de auditores, desde los más experimentados hasta aquellos que se encuentran iniciando su carrera en auditoría. Los

resultados de la encuesta se encuentran agregados al presente trabajo y se identifican en el Anexo I.

## **7. OBJETIVOS**

### **7.1. OBJETIVO GENERAL**

Por las razones mencionadas precedentemente, el objetivo general de este trabajo es analizar estructuras alternativas de organización que permitan fortalecer el sistema de control interno, a fin de garantizar la independencia de los auditores.

### **7.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

A fin de lograr el objetivo general, se propusieron una serie objetivos específicos, tales como corroborar si los auditores consideran que, en el contexto actual, su labor es llevada a cabo en un ambiente donde se respeta el concepto de independencia; analizar si la relación jerárquica y administrativa de los auditores con la jurisdicción o el ente en que desarrollan sus tareas afecta su independencia; examinar el funcionamiento de diferentes cuerpos especiales creados en el marco de la Administración Pública Nacional; y finalmente analizar diferentes modelos de organización del sistema de control interno en otros países.

Los puntos que se desarrollaran a continuación se estructuraron teniendo en cuenta el marco teórico de los mismos y desde allí se inició el desarrollo de cada uno de ellos contemplando aspectos analíticos, de diagnóstico y en algunos casos proponiendo mejoras.

## **8. LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR**

La Real Academia Española sostiene que el término independencia es la cualidad o condición de independiente. Al buscar la palabra independiente nos encontramos con las siguientes acepciones, que no tiene dependencia, que no depende de otro. También la define como autónomo, pero en lo que respecta a este trabajo vamos a tomar la que lo define de la siguiente manera: Dicho de una persona, que sostiene sus derechos u opiniones sin admitir intervención ajena. (Real Academia Española, 2020)

Esta definición parece adaptarse a lo que se busca en este trabajo, que es la posibilidad de que el auditor no se vea influido por la intervención de los actores que forman parte del

ente a auditar, y pueda así elaborar sus opiniones, en este caso sus informes de auditoría, sin influencias externas.

Según lo establecen las Normas de Auditoría Interna de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) la actividad del auditor debe ejecutarse manteniendo independencia de criterio respecto del auditado, desarrollando su trabajo con objetividad e imparcialidad en la formulación de los juicios incluidos en sus planes e informes (Resolución 152, 2002).

Asimismo, la norma 1100 de The Institute of Internal Auditors sostiene que la actividad de auditoría interna debe ser independiente y los auditores internos deben ser objetivos en el cumplimiento de su trabajo. Además, el propio instituto establece que la independencia es la libertad de condicionamientos que amenazan la capacidad de la actividad de auditoría interna de llevar a cabo las responsabilidades de dicha actividad de forma neutral. Las amenazas a la independencia deben contemplarse en todos los niveles, del auditor individual, de cada trabajo, funcional y organizacional. (The Institute of Internal Auditors, 2017)

En este orden de ideas, la INTOSAI en su norma GOV 9140, define el concepto de independencia, en un aspecto general, como la libertad de dependencia, influencia o control, por parte de otra persona, organización o Estado. Los auditores internos trabajan e informan principalmente a la entidad auditada. Para los auditores internos, la independencia es la libertad de condiciones que pudiese menguar la adecuada actividad de auditoría interna, o afectar la actuación del jefe ejecutivo de auditoría para llevar a cabo sus responsabilidades de auditoría interna de manera imparcial. La independencia permite a los auditores internos pronunciarse con juicios de imparcialidad necesarios para el buen desarrollo de sus obligaciones. (INTOSAI)

Esto, tal como lo hemos manifestado precedentemente, está planteado como algo que se debe dar naturalmente, pero bien se sabe que es dificultoso lograr independencia con respecto del ente auditado, cuando en realidad existe una relación de dependencia laboral con el mismo, por lo que se evidencia que dicha relación nace condicionada.

En lo que respecta a la evolución que ha desarrollado el concepto de independencia del auditor a través del tiempo, analizaremos la legislación nacional desde la sanción de la ley 24156, pasando por los decretos 253/93, 971/93, 1344/07 hasta el dictado del decreto 72/18.

La Ley 24156 establece en su artículo 100 que las unidades de auditoría interna formarán parte del sistema de control interno. Serán creadas en cada una de las jurisdicciones y/o entidades que dependen del Poder Ejecutivo Nacional y dependerán, jerárquicamente, de la autoridad superior de cada organismo y actuarán coordinadas técnicamente por la Sindicatura General. (Ley 24156, 1992)

El decreto 253/93 reglamentario de la ley 24156, que fuera derogado por el decreto 1344/07, sostenía en el artículo 102, punto 2 que los auditores internos titulares serán nombrados, en el caso de las jurisdicciones, por Resolución Ministerial y, en el caso de las entidades, por disposición de la máxima autoridad ejecutiva de las mismas. Mientras que en el punto 3 establecía que la autoridad superior de cada jurisdicción y entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional será responsable de que las Unidades de Auditoría Interna y sus integrantes se ajusten a sus actividades específicas en forma exclusiva. (Decreto 253/93, 1993)

A través del dictado del decreto 971/93 se establece la creación del cargo de Auditor Interno en cada una de las jurisdicciones y entidades de la Administración Pública Nacional que se detallan en el anexo de la norma. Determina que el mencionado cargo tendrá el carácter de extraescalafonario y fija su remuneración.

Adicionalmente establece que el perfil del auditor interno se ajustará a lo dispuesto por la SIGEN y será designado mediante resolución de la autoridad máxima de la jurisdicción o entidad, previa opinión técnica de la Sindicatura General de la Nación, la que tendrá carácter no vinculante.

Por último, dispone que no gozará de estabilidad en el cargo y podrá ser removido por resolución de la autoridad máxima de la jurisdicción o entidad, la que deberá ser comunicada a la SIGEN. (Decreto 971/93, 1993)

El decreto reglamentario 1344/07 incorpora el concepto de independencia, al establecer que las unidades de auditoría interna actuarán en función de las normas vigentes y con independencia de criterio. (Decreto 1344/07, 2007)

Hasta aquí, se puede decir que el rol que tenía la SIGEN era un tanto figurativo, atento que su intervención era de carácter no vinculante por lo que se les otorgaba a las máximas autoridades de las jurisdicciones y/o entidades la potestad de nombrar y remover al auditor interno titular de su cargo, y por consiguiente a todos los auditores que integraban

las Unidades de Auditoría Interna, quedando en evidencia que el grado de independencia con que contaban estos era bastante reducido.

Finalmente, el decreto 72/2018 introduce como concepto novedoso de que cada Unidad de Auditoría Interna estará a cargo de un funcionario denominado Auditor Interno que será designado y removido por Resolución del Síndico General de la Nación, independientemente de quien haya suscripto su designación. Asimismo, el mencionado auditor seguirá sin gozar de estabilidad en el cargo.

De igual modo, establece la periodicidad en que los auditores internos se desempeñarán en sus respectivos cargos, fijándolo en cuatro años, aunque por expreso pedido de la máxima autoridad del organismo en cuestión, el Síndico General de la Nación podrá extender ese período a un máximo de OCHO (8) años ininterrumpidos, si las exigencias de continuidad en el quehacer de la auditoría así lo ameritan. Pasados dos (2) años de dejado el cargo, el Auditor Interno Titular podrá ser designado nuevamente como titular de la Unidad de Auditoría Interna de que se trate. (Decreto 72/18, 2018)

Aquí se observa un avance respecto de la situación del auditor interno titular, ya que la SIGEN se arroga la facultad de designarlos y removerlos, como así también establece el período temporal en que podrán desempeñarse en el cargo. Esto refleja que la Sindicatura General de la Nación comienza a tomar un rol más activo, que es celebrado desde este lugar, aunque esta tutela debería recaer también sobre el resto de los integrantes de las diferentes Unidades de Auditoría Interna.

Otra teoría que se pretende desarrollar en el trabajo es la centralización del sistema de control interno en cabeza de la SIGEN, a fin de fortalecer la figura de los auditores y por ende elevar el grado de independencia con la que desarrollan su tarea.

En este sentido, reafirmando esta teoría encontramos el trabajo de Fabiana Schafrik, tal como se cita en Rosatti (2016)) donde sostiene que:

La dependencia de las UAI de la máxima autoridad de la jurisdicción o entidad va en desmedro de su independencia de acción. Un importante fundamento para la existencia del control interno es brindar información oportuna al Poder Ejecutivo sobre la marcha de su administración; esa función no debería estar pensada en beneficio de los responsables máximos de las jurisdicciones y entidades que colaboran con el Presidente en su atribución de tener la responsabilidad política

en la administración general del país, sino a favor del propio Presidente de la Nación. Esta razón justificaría la dependencia de los auditores internos de la Sindicatura General de la Nación (pág. 690).

En contraposición con esta teoría, se puede observar en el trabajo realizado por la Comisión de Redacción del texto institucional y comentado del Título VI. “Del Sistema de Control Interno” de la Ley 24156, creada por las Resoluciones números 25/02 SGN y 41/02 SGN (Comisión de Redacción de la SIGEN, 2003) donde se manifiesta que:

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

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

He aquí uno de los principales problemas que suelen verse en la práctica, que es el contacto que tienen las UAI con el resto de las áreas de la organización, a las que debe auditar y por otro lado a las que tiene que acudir para resolver cuestiones administrativas, por lo que esa relación se torna compleja para ambas partes.

Asimismo, la Comisión (Comisión de Redacción de la SIGEN, 2003) continúa y sostiene, en relación al vínculo entre las Unidades de Auditoría Interna y la propia SIGEN que:

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

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

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

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

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

Esta situación evidencia con claridad que aquello que venimos planteando en el presente trabajo debe haber sido un tema de debate en el seno de la Comisión de Redacción, ya que si bien menciona que la independencia de criterio es uno de los prerequisites en los que se asienta el modelo, no parecería estar debidamente garantizado en atención a que prevé la posibilidad de que no se cumpla y en ese caso las diferencias deben ser dirimidas en beneficio del mejoramiento continuo del sistema de control interno.

Debido a este tipo de situaciones entendemos que, si la independencia está garantizada desde el órgano rector del control interno gubernamental, no habría margen para ningún conflicto de interés.

Es importante destacar que en estos últimos años las normas que regulan el sistema de control interno en la Argentina, tanto las emanadas por el Gobierno Nacional como las dictadas en el seno del órgano rector del sistema de control interno se encuentran atravesando un momento de cambio. Tal cual como lo hemos visto la Sindicatura General

de la Nación está adquiriendo mayor participación y relevancia, por lo que no parece descabellado que ese proceso se oriente a la centralización del control interno en manos del mencionado organismo de control.

El propio decreto 72/18 comienza a darle a la Sindicatura General de la Nación un rol más protagónico ya que establece que las normas generales emanadas por ésta en materia de diseño de estructura para las Unidades de Auditoría Interna, perfiles y demás requisitos, serán de cumplimiento obligatorio para todas las instancias de aprobación de estructura y designación de personal, respectivamente. (Decreto 72/18, 2018)

Asimismo, con el dictado de la resolución 257 del 28 de octubre de 2020, la SIGEN continua por el camino de la intervención activa en el sistema de control interno y establece su intervención obligatoria y previa en los proyectos de aprobación y/o modificación de las estructuras de las Unidades Organizativas de los organismos comprendidos en el artículo 8° de la Ley 24156. (Resolución 257, 2020)

Esto es así, atento que la SIGEN entiende que deben estandarizarse y homogeneizarse las estructuras de las Unidades de Auditoría Interna, estableciendo parámetros mínimos que le permitan desarrollar adecuadamente sus actividades, en función de la magnitud y complejidad de la organización en que dichas unidades actúen.

En este sentido, para continuar con la profundización de la intervención de la SIGEN, es necesario extender la tutela que hoy poseen los auditores internos titulares hacia todos los integrantes de las UAI, en atención a que de ese modo se verán respaldados institucionalmente por el máximo organismo de control interno gubernamental.

Es interesante destacar que en el mes de marzo de 2020 fue presentado un proyecto de ley elaborado por el Senador Nacional Julio C. Cobos, mediante el cual se propone la modificación de los artículos 100 y 103 y la incorporación de una serie de incisos al artículo 104 de la ley 24156.

En concordancia con lo que se plantea en este trabajo, la propuesta de modificación del artículo 100 pone énfasis en que las Unidades de Auditoría Interna dependan jerárquica, financiera y administrativamente de la Sindicatura General de la Nación, entre otros puntos, con el objeto de fortalecer a la SIGEN como organismo de control del Poder Ejecutivo Nacional. Este ha sido un reclamo no solo de la sociedad civil sino también de

los funcionarios que pertenecen o han pertenecido al sistema de control interno gubernamental.

Además, dicha propuesta sostiene que la deficiencia de control socava la credibilidad de las instituciones y que se debe dar respuesta para mejorar esas circunstancias. Esta situación también fue advertida en un informe de la Convención Interamericana contra la Corrupción, donde se señalaron graves deficiencias del Estado en la lucha contra los negocios ilícitos y, asimismo, se reclamó un mayor fortalecimiento de los órganos de control.

Es menester señalar que al momento de la redacción del presente trabajo el mencionado proyecto se encuentra sin tratamiento legislativo.<sup>1</sup>

De los resultados obtenidos en la encuesta, se puede observar que respecto de cómo los auditores perciben el nivel de independencia a la hora de realizar sus tareas, solo el 33,3% de los encuestados lo consideró alto, mientras que el 57,1% lo consideró medio y el 9,5% siente que es bajo, por lo que se advierte de los guarismos colectados que en su mayoría los auditores requerirían que el grado de independencia sea más elevado.

Esto se vincula estrechamente con la pregunta relacionada al funcionamiento del sistema de control interno gubernamental en la Argentina, encontrando como resultado que el 54% de los encuestados lo considera efectivo, mientras que para el 44,4% es poco efectivo y para 1,6% es nada efectivo. Ninguno de los participantes lo ha encontrado muy efectivo.

En este orden de ideas las conclusiones preliminares nos permiten consolidar las presunciones respecto a que el tema de la independencia del auditor genera ciertas dudas entre una gran parte de los integrantes del control interno gubernamental, y que esta situación debe propiciar un debate profundo que indefectiblemente traería consigo una serie de cambios al sistema actual.

---

<sup>1</sup> Proyecto de Ley ingresado al Senado de la Nación el día 3 de marzo de 2020 mediante el expediente 227/20 por el Senador Julio C. Cobos "Proyecto de ley que modifica su similar 24156- Administración Financiera y Control de Gestión del Sector Público Nacional" Respecto de fortalecer a la SIGEN como organismo de control del PEN. <https://www.senado.gob.ar/parlamentario/comisiones/verExp/227.20/S/PL>

Es por lo expuesto en este punto que continuaron surgiendo una serie de ideas que comenzaron a tomar forma de propuestas y son básicamente las que intentaremos desarrollar aquí.

## **9. CREACIÓN DE UN CUERPO DE AUDITORES DEL ESTADO**

Al momento de analizar determinadas estructuras alternativas que permitan el fortalecimiento del sistema de control interno, nos hemos propuesto partir desde la figura del auditor en general y no solo desde la figura del auditor interno titular de las UAI, todo ello sin dejar de lado el rol de la Sindicatura General de la Nación en el sistema de control interno gubernamental, que como se viene advirtiendo en este último tiempo, debe ser necesariamente cada vez más preponderante.

Así las cosas, entendemos que el vínculo entre los auditores que integran las UAI y la SIGEN debería profundizarse cada vez más, ya que a medida que los auditores puedan cortar la dependencia que poseen con las organizaciones en las que se desempeñan, mayor será el grado de independencia con que puedan abordar sus tareas.

En atención a esta cuestión es que comenzaron a tener mayor preponderancia aquellas propuestas que pregonan que las UAI deberían dejar de estar dentro de las estructuras funcionales de los diferentes organismos para pasar a depender en términos técnicos, jerárquicos y administrativos de la propia SIGEN.

Pero ciertamente esta nueva dependencia debería traer consigo una serie de mejoras que permitan valorizar la figura del auditor, atento que su labor requiere de un nivel de capacitación específico por lo que debería contar con una jerarquización a fin a las responsabilidades que las tareas conllevan.

Y es en esta instancia donde surge la idea de conformar un Cuerpo de Auditores del Estado, basados en la experiencia de otros que ya integran la Administración Pública Nacional, como puede ser el caso del Cuerpo de Abogados del Estado o del Cuerpo de Administradores Gubernamentales.

En este sentido, analizaremos cómo ha sido el desarrollo de los mencionados cuerpos a lo largo del tiempo y observar qué elementos se pueden tomar de esas experiencias y cuáles habrá que rediseñar para que la creación de este nuevo cuerpo pueda lograr los objetivos que se plantea en beneficio del fortalecimiento del sistema de control interno.

El Cuerpo de Abogados del Estado (CAE) fue creado mediante el dictado de la ley 12954, cuyo fin primario, conforme lo establece su artículo primero, es que tendrá a su cargo el asesoramiento jurídico y la defensa ante los tribunales, del Poder Ejecutivo y de todos los organismos que integran la administración.

El Cuerpo de Abogados del Estado, tal como reza su artículo segundo, se compondrá de una Dirección General, que estará a cargo del Procurador del Tesoro, y delegaciones en cada uno de los ministerios, secretarías de Estado y reparticiones de la administración de jurisdicción nacional que tengan actualmente constituidas asesorías o direcciones de asuntos legales y las que en lo sucesivo puedan crearse.

Asimismo, se destaca en su artículo noveno que el CAE se constituirá como una carrera especial dentro de la administración con su escalafón propio. El ingreso a ella sólo podrá tener lugar mediante concurso que demuestre en el aspirante, además de los conocimientos generales de derecho, conocimientos profundos de derecho administrativo y organización del Estado. Las promociones se harán respetando rigurosamente el orden jerárquico y siempre con informe favorable de la inspección. (Ley 12954, 1947)

Por lo visto hasta aquí, encontramos muchas similitudes con la figura de los auditores, por lo que resulta interesante observar cómo se ha llevado a cabo su implementación a lo largo de los años.

En la doctrina jurídica podemos encontrar opiniones respecto del funcionamiento del CAE, y en concordancia con lo que se propone en este trabajo, Ezequiel Cassagne (Cassagne, 2012) sostiene que:

Si bien reconocemos la importancia de un cuerpo permanente de abogados del Estado, dirigido técnicamente por el Procurador del Tesoro de la Nación, que asesore a los órganos administrativos en forma previa, y de manera obligatoria, a la emisión de los actos administrativos, no consideramos adecuado que estas dependencias jurídicas tengan su posición orgánica —y por ende su vinculación administrativa (jerárquica y funcional)— en la estructura de los organismos a los que asesoran.

Como es sabido, las relaciones jerárquicas trasuntan para los órganos superiores el reconocimiento de importantes facultades, encontrándose, entre otras, la de dirigir e impulsar la actividad del órgano inferior, la facultad de vigilar y controlar

sus actos y, la que consideramos más importante: la de designar y remover a los funcionarios inferiores.

Aquí se advierte la preocupación de la falta de independencia respecto de los órganos en que se desarrollan las tareas de asesoramiento, siendo coincidentes a las planteadas en este trabajo respecto de la relación entre los auditores y los organismos a auditar.

En igual sentido continúa Ezequiel Cassagne desarrollando la situación vinculada a la independencia funcional (Cassagne, 2012):

No es difícil advertir que en la práctica administrativa las relaciones jerárquicas no permiten el grado de independencia funcional que requiere un órgano técnico que debe emitir su opinión jurídica sobre, nada menos, que la legitimidad del acto administrativo que el órgano decisor impulsa. En rigor, no vemos la razón que justifique esta dependencia orgánica, dado que, en nuestra opinión, no es necesaria la vinculación jerárquica y funcional para trabajar en forma coordinada y profesional con el órgano al que debe asesorarse. Asimismo, si la intención es dotar a las dependencias jurídicas de un contacto permanente con la materia administrativa propia de la función del órgano decisor, no vemos inconveniente alguno en que los abogados del Estado constituyan delegaciones en cada organismo, pero manteniendo la relación orgánica jerárquica con la Procuración del Tesoro de la Nación, y no únicamente técnica como ha sido previsto por la normativa actual.

Aquí se observa claramente un paralelismo entre los Servicios Jurídicos Permanentes y las Unidades de Auditoría Interna, donde los primeros poseen actualmente una dependencia técnica con la Procuración del Tesoro de la Nación mientras que las segundas lo tienen con la SIGEN, aunque ambos mantienen una dependencia administrativa (jerárquica-funcional) con los organismos que asesoran y controlan.

Asimismo, el planteo que realiza Cassagne sobre el tema del grado de independencia funcional es muy interesante basada en la facultad principal que poseen los órganos superiores, como la de designar y remover a funcionarios inferiores. Si bien actualmente este no sería el caso de los Auditores Internos Titulares, si configuraría la situación del resto de los auditores que integran las UAI.

Como consecuencia de ello, el planteo de que los abogados miembros del CAE constituyan delegaciones en los organismos, como tal es el caso de las Unidades de Auditoría Interna, pero manteniendo una relación jerárquica con la Procuración del Tesoro de la Nación (PTN) y no únicamente técnica como es en la actualidad se asemeja a la propuesta esbozada en este trabajo respecto de la relación que se pretende tengan las UAI con la SIGEN.

Uno de los elementos a destacar respecto del CEA, sin dudas es la creación de la carrera ya que esto podrá ser considerado como un elemento importante al momento de la conformación de un Cuerpo de Auditores, ya que la especificidad de la tarea debería contemplar una capacitación permanente a fin de nutrir de herramientas a los auditores que integren dicho cuerpo.

En relación al escalafón propio que surge del artículo noveno de la ley 12954, lo que se pretendió con esta medida fue dotar al CAE de individualidad y reconocer el alto grado de especificidad en su competencia y de especialización e independencia técnica, tal cual lo que se expone en este trabajo como basamento de la propuesta de conformar un Cuerpo de Auditores del Estado ya que ambos contextos comparten un gran número de elementos.

En este sentido, es menester señalar que en la actualidad desde la Asociación Gremial de Abogados del Estado (AGAE) se está reclamando la implementación del escalafón propio y específico para los profesionales del derecho que se desempeñan en la Administración Pública Nacional y conforman el Cuerpo de Abogados del Estado, ya que luego de haber transcurrido 74 años desde la sanción de la ley, no se ha podido llevar a cabo con éxito dicha implementación.

El otro cuerpo que vamos a analizar es el que componen los Administradores Gubernamentales. El mismo tuvo como norma de creación el decreto 3687/84, que establece en su artículo primero que sus integrantes estarán destinados a cumplir funciones de conducción, de asesoramiento superior o de coordinación, en organismos centralizados y descentralizados de la Administración Pública Nacional.

En ese sentido, a lo largo del texto normativo incorporó en concepto de estabilidad en el empleo y el desarrollo de una carrera administrativa acorde con las funciones a cumplir, como así también el ingreso a dicho cuerpo se realizaría con la aprobación de un curso de

formación teórico práctico dictado por el Instituto Nacional de la Administración Pública. (Decreto 3687/84, 1984)

Uno de los hombres que estuvo presente en la génesis del proyecto del Cuerpo de Administradores Gubernamentales fue Oscar Oszlak (Oszlak & Gantman, 1994) , quién sostiene la idea de hacia dónde debe estar enfocado este cuerpo y cuáles son los propósitos que se buscaban obtener con el mismo:

La filosofía del proyecto era bastante clara: no se trataba de entrenar nuevos cuadros para realizar mejor las tareas rutinarias de gobierno, sino de capacitarlos en la realización de acciones innovadoras, con un estilo completamente diferente. El perfil profesional del futuro AG enfatizaba como aspectos deseables la vocación de servicio, el compromiso básico de solucionar los problemas más acuciantes del país y una adhesión irrevocable hacia los valores democráticos. Amplitud de criterio, inteligencia y sentido común (más que experiencia previa en campos altamente especializados) constituyeron el bagaje previo requerido para estos futuros agentes de cambio.

Esta idea está en consonancia con la que se plantea en el presente trabajo, al sostener que el futuro Cuerpo de Auditores ya tiene masa crítica propia, que son los integrantes de las UAI, a los que habría que capacitar para conformar una línea de criterio uniforme en cuanto al perfil profesional deseado para los auditores.

Para ingresar al CAG se debía completar una etapa de formación, que en un primer momento consistió en un exigente curso de formación, que luego de dos convocatorias decidió modificarse atento que esta modalidad generaba un alto nivel de estrés en los participantes, que terminaba siendo contraproducente en una etapa de inducción, sumado a la frustración de aquellos funcionarios que no lograban ingresar a la carrera y tenían que reinsertarse en sus puestos resultando esto una fuente de desilusión y resentimiento.

Luego de esta experiencia se modificó la estrategia de selección y se contempló para ello una serie de requisitos que derivaban en una evaluación preliminar de los candidatos, para luego proseguir con una nueva entrevista personal y un segundo trabajo de taller, donde se evaluaba la capacidad de trabajo en equipo, y finalmente llegar a la evaluación final.

En este sentido, se podría tomar la carrera de Especialización en Auditoría Interna Gubernamental, creada por el Decreto 72/2018, como obligatoria al ingreso del Cuerpo

de Auditores del Estado, garantizando así una capacitación inicial adecuada para el desarrollo de las labores de auditoría.

Asimismo, Víctor Piemonte (Piemonte, 2005) hace mención a la dependencia que tenía el CAG al momento de su creación:

El diseño de funcionamiento del Cuerpo preveía su dependencia central de la Presidencia de la Nación, con asignación móvil de sus miembros a las diferentes jurisdicciones públicas que requirieran asistencia técnica, y con funciones de planeamiento, asesoramiento, organización, conducción o coordinación de nivel superior, establecidas en su propio estatuto y escalafón, aprobados por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 2098 del 30 de diciembre de 1987. Se esperaba una función de articulación entre el funcionario político y los funcionarios de línea de las organizaciones, tarea de interfase que en la jerga se conoció como “bisagra”.

Siguiendo con esta línea de pensamiento encontramos en palabras de Sergio Negri que lo más característico de la novedosa experiencia de los AG es la rotación de destinos- que permite una visión diferente de la problemática de la administración- y de la posibilidad de que sus integrantes actúen en red en el marco de una Jefatura de Gabinete de Ministros. (Negri, 2005)

Este es un buen ejemplo que podría seguirse con relación a los destinos de los auditores, ya que la rotación en diferentes organismos contribuiría a la capacidad de adaptación que deben tener los mismos.

El A.G. ha desarrollado ciertas capacidades para ser un agente externo que se involucra plenamente con la organización sin mimetizarse, que puede detectar con rapidez el folclore, los ritos, la cultura de la institución y que, en consecuencia, puede sacar provecho de estas habilidades para obtener una respuesta más eficaz (Piemonte, 2005)

Es interesante resaltar el concepto de formación generalista que deberían tener los integrantes de un cuerpo, ya sea en el caso de los AG como en el que desde este trabajo se pretende reflexionar en cuanto a la creación de un cuerpo de auditores, ya que en palabras de Groisman, “...al enseñar matemática a los abogados y derecho administrativo a los ingenieros no hemos pretendido hacer intercambiables sus funciones, sino brindarles a ambos, elementos para ampliar la comprensión de la índole de los problemas...y estar en condiciones de utilizarlos en la toma de decisiones...” (Piemonte, 2005)

Es dable destacar que este concepto está siendo utilizado actualmente en la formación que imparte la SIGEN a través de su Instituto Superior de Control de la Gestión Pública en el marco de la Especialización en Auditoría Interna Gubernamental que surge por iniciativa de Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto N° 72/2018.

En las mismas circunstancias, Víctor Piemonte continua por el camino de la formación de los AG, y hace foco en que:

El hecho de que sus miembros hayan atravesado por una rigurosa selección por concurso, más la formación, la experiencia, la movilidad, el generalismo, el cambio permanente y la incertidumbre por la que se transita a menudo, ha formado un tipo de funcionario con particularidades no habituales. Tal vez no el que se esperaba cuando se inició el camino del proyecto, pero sí un funcionario hábil para manejarse en ambientes turbulentos, con alta tolerancia a la frustración y, sobre todo, acostumbrado a trascender los “territorios” que en el Estado tienen un valor simbólico de mucho peso específico. (Piemonte, 2005)

Actualmente, la situación del Cuerpo de Administradores Gubernamentales se encuentra alejada de los objetivos que se tuvieron presentes al momento de su creación, ya que Oscar Oszlak entiende principalmente que (Oszlak & Rivolta, 2020):

Las políticas de retiro voluntario y jubilación anticipada de los distintos gobiernos democráticos habían raleado su dotación. La desaparición de los AG supondría la muerte de una de las iniciativas más innovadoras llevadas a cabo en el aparato estatal argentino y asestaría un golpe más a los esfuerzos, casi siempre frustrados, de institucionalizar una cultura de gestión profesionalizada.

Por las razones expuestas a lo largo de este punto, entendemos que el Cuerpo de Auditores del Estado debería ser constituido por el órgano rector del sistema de control interno como una herramienta para lograr un mayor nivel de profesionalismo en el desempeño de la actividad de auditoría.

El mismo tendrá que ser dotado de una multiplicidad de profesionales de diferentes áreas del conocimiento, donde se instaure una carrera administrativa especial con un escalafón propio, y posea una planificación que permita contar con capacitación permanente a fin de nutrir a las diferentes unidades de auditoría interna de equipos multidisciplinarios que

garanticen la labor de auditoría y coadyuve al fortalecimiento del sistema de control interno gubernamental.

Cuando se menciona el tema de la creación de un escalafón propio que contemple a los auditores pertenecientes al Cuerpo de Auditores del Estado, hay que tener en cuenta que podría tratarse de uno completamente nuevo, o en su defecto, incorporarse al Convenio Colectivo Sectorial de la Sindicatura General de la Nación conforme lo establece el Decreto N° 1714/10.

En este sentido, uno de los puntos consultados en la encuesta elaborada en el marco de este trabajo abarcó el tema de si la dotación con que cuentan las Unidades de Auditoría Interna es suficiente y está conformada por profesionales de distintas áreas del conocimiento, obteniendo una respuesta negativa por parte del 57,1% de los encuestados.

En lo que respecta a la consigna concerniente a si los integrantes de las Unidades de Auditoría Interna se encuentran debidamente capacitados, el porcentaje por la respuesta positiva fue del 66,7%. Esta situación se entiende desde el punto de vista en que las labores de auditoría requieren determinados conocimientos específicos, por lo que los auditores buscan capacitarse a través de cursos brindados por la propia SIGEN y/o por otros organismos que permitan mantenerse.

Los guarismos obtenidos de la encuesta respecto de la creación de un cuerpo de auditores del Estado señalan que un 30,2% lo encuentran muy necesario y el 38,1% lo ven necesario, esto evidencia que mayoritariamente, un porcentaje por encima del 68% de los auditores participantes, consideran la implementación de este cuerpo como un elemento indispensable para el fortalecimiento del sistema de control interno gubernamental de la Argentina y de gran ayuda para garantizar la independencia en la labor de auditoría. En tanto, el 23,8% lo encuentra poco necesario y el 7,9% lo considera como nada necesario.

En este mismo orden de ideas, se planteó en la encuesta la posibilidad de que la Sindicatura General de la Nación, en su rol de órgano rector del sistema de control interno, sea la encargada de aglutinar todos los recursos, incluidas las Unidades de Auditoría Interna con la totalidad de los auditores que la integran, con el objetivo de fortalecer el mencionado sistema, obteniendo como respuesta que el 28,6% lo encuentra muy conveniente y el 42,9% entiende que es conveniente, por lo que la mayoría de los encuestados, superando el 71%, coincide en que la SIGEN debe concentrar la totalidad

de los recursos. El 20,6% de los participantes lo encuentra poco conveniente mientras que el 7,9% de los encuestados considera la propuesta nada conveniente.

Como para cerrar este punto es importante destacar que la creación de un cuerpo de auditores, tal como se lo ha desarrollado precedentemente, y en atención a que el fortalecimiento de los auditores desde una adecuada capacitación y jerarquización, sumado al respaldo de la SIGEN solo puede traer consigo beneficios para el sistema de control interno en pleno.

## **10. LA EXPERIENCIA DEL CONTROL INTERNO EN OTROS PAISES**

En el presente punto nos proponemos conocer la organización y el funcionamiento de los sistemas de control interno en otros países, sin adentrarnos en un análisis pormenorizado y exhaustivo, sino más bien buscamos tener un conocimiento básico de los mismos, para ello se observó cómo se desempeñan en los Estados Unidos de Norteamérica, a través de la Inspección General y en España, mediante la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) con el objeto de identificar cómo está enfocado el tema de la independencia del auditor y compararlos con el nuestro.

Comenzando con el modelo español encontramos que la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), tiene rango de subsecretaría y se encuentra adscrita al Ministerio de Hacienda. Es el órgano de control interno de la actividad económico-financiera del sector público estatal y el centro directivo y gestor de la contabilidad pública en España.

Como órgano de control, es la encargada de verificar, mediante el control previo de legalidad, el control financiero permanente, la auditoría pública y el control financiero de subvenciones, que la actividad económico-financiera del sector público se adecue a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia.

Como centro directivo y gestor de la contabilidad pública, le compete proporcionar una información fiable, completa, profesional e independiente sobre la gestión pública y dictar las normas necesarias para su adecuado desarrollo.

Todas estas funciones se ejercen y desarrollan con autonomía funcional e independencia profesional, sustentada de forma esencial en la capacitación y probidad de los funcionarios encuadrados en los dos Cuerpos que, prácticamente desde sus orígenes, se

establecieron para desarrollar especialmente estos cometidos: el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado y el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad, con el apoyo fundamental de los funcionarios superiores y técnicos de tecnologías de la información y del resto de personal funcionario y laboral que ocupa sus correspondientes puestos de trabajo en este Centro.

Aquí se observa un claro ejemplo de la creación de cuerpos de auditores especializados y debidamente capacitados para afrontar el desafío de controlar diversas actividades del sector público estatal.

La IGAE se apoya en tres valores básicos como son la independencia funcional, el rigor profesional y la responsabilidad. Estos tres principios aglutinan a su vez otros valores, destacándose entre ellos la independencia, que significa carecer de vinculación con el órgano objeto de control, supone actuar con autonomía, competencia y de forma libre. ( Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), 2020)

La IGAE ha dictado una resolución específica, identificada bajo el número BOE-A-2017-11076, sobre la protección del principio de independencia del personal controlador de dicha entidad (IGAE, 2017). Se destaca entre los considerandos de la norma que:

La independencia del personal de la Intervención General en el desarrollo de sus funciones de control es fundamental para asegurar la confianza pública en la fiabilidad de sus resultados e informes y garantizar el exclusivo desarrollo técnico y profesional de las mismas conforme a principios éticos, en especial los de integridad y objetividad.

En este sentido, el reconocimiento del principio de independencia no basta por sí mismo, siendo necesario su desarrollo en normas concretas que identifiquen los riesgos y establezcan sistemas internos de salvaguarda y control que garanticen su respeto, evitando al mismo tiempo situaciones y actuaciones que, valoradas por terceros, puedan poner en duda su cumplimiento.

Con ello queda evidenciado el cuidado que se pretende dar a la independencia del personal, ya que esto es visto de forma positiva para garantizar la confianza pública.

En un artículo elaborado por la interventora auditora del Estado, María Luisa Lamela Díaz, se analizan los términos de la resolución precitada, en particular en lo relativo a las

amenazas que puede sufrir el principio de independencia destacándose lo siguiente (Lamela Díaz, 2018):

Esta independencia puede estar amenazada, como señala el apartado cuarto por diversos factores como son la auto revisión, el interés propio, familiaridad o confianza, intimidación, derivados de la existencia de conflictos de intereses o de alguna relación laboral, familiar o de otra clase, ya sea directa o indirecta.

En particular, en el contexto de este trabajo entendemos que la intimidación, siendo quizá un poco rudo el término, es el que se ajusta a lo que venimos debatiendo atento que conforme lo entiende Lamela Díaz, la intimidación es el riesgo generado por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presiones inapropiadas, en particular causadas por la entidad controlada o sus órganos de dirección o gobierno.

Como ya se ha dicho, este es uno de los problemas centrales que dieron lugar al presente trabajo, ya que la conexión que se produce con la entidad controlada/auditada no debería estar contaminada por ningún tipo de relación y mucho menos una del carácter jerárquico o de poder, en atención a que dicho vínculo afecta directamente la independencia del auditor.

Finalmente, la mencionada resolución no deja dudas acerca de la ausencia de vínculo laboral entre los auditores del IGAE y los organismos controlados, ya que expresa claramente como una de las circunstancias que generan amenazas a la independencia del personal controlador la de *“haber tenido una relación laboral con la entidad objeto de control en los dos años anteriores al inicio de la actuación de control”*.

Esto debe ser tenido en cuenta porque si lo que se busca es garantizar la independencia de los auditores respecto del ente auditado, la ausencia de relación laboral con el mismo debe ser prioritario.

Por otra parte, en lo que respecta los sistemas de control interno y externo en los Estados Unidos de Norteamérica (EE.UU.), los mismos se encuentran bien diferenciados y son ejercidos por dos órganos diferentes tales como el Inspector General (IG) para el caso del control interno y la Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de EE.UU. (GAO), encargada del control externo.

Como manifiesta Humberto Petrei, tal como se cita en el trabajo de López respecto de la creación de esta figura central del sistema de control en los Estados Unidos (Lopez, 2017) sostiene que:

La necesidad de reforzar el control interno surge en la década del '70 como consecuencia de problemas en la administración, junto con la percepción de que los controles eran poco rigurosos y favorecían el despilfarro y el fraude. Así, en 1978 el Congreso impulsó la creación del IG con el objetivo de realizar auditorías e investigaciones para prevenir y detectar fraudes y abusos en la administración. Además, los IG revisan la legislación y reglamentación existentes, promueven la coordinación entre las agencias y los diferentes niveles de gobierno, y proclaman la adopción de los principios de economía, eficiencia y efectividad (pág. 111).

Establecido por la Ley del Inspector General de 1978, la Oficina del Inspector General (OIG) examina todas las acciones de una agencia gubernamental u organización militar. Creado para las auditorías e investigaciones que llevan a cabo las diferentes OIG, ya sea de forma independiente o en respuesta a los informes de irregularidades, aseguran que las operaciones de la agencia están en conformidad con la ley y las políticas generales establecidas del gobierno.

El Inspector General está obligado por ley a preparar informes semestrales para la Presidencia y el Congreso. Estos informes, que están disponibles para el público, deben incluir los resultados de auditorías e investigaciones importantes y el estado de las recomendaciones abiertas. Regularmente, el Inspector General mantiene informados al Presidente y a otros funcionarios de la agencia mediante sesiones informativas y distribución de documentos.

Es menester aclarar que la utilización del término agencia corresponde a las diferentes agencias del estado norteamericano, siendo ellas equiparables a ñas jurisdicciones y/o entidades que integran nuestra estructura gubernamental.

Conforme lo establece el artículo segundo de la ley el objeto y establecimiento de las Oficinas del Inspector General tiene su fundamento en la creación de unidades independientes y objetivas. Asimismo, es de destacar lo que establece su artículo tercero en cuanto a la designación de los IG.

En lo que respecta a las oficinas de II IG, las mismas pueden tener cierta coincidencia con nuestras Unidades de Auditoría Interna.

Para mantener la independencia, la OIG tiene prohibido realizar cualquier función del programa de la oficina en que se encuentre prestando servicio, tal cual ocurre con las UAI , cuyas funciones y actividades deben mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen, conforme lo establece la ley 24156. Esta limitación no prohíbe a la OIG participar en actividades de "prevención", como el desarrollo de políticas de la agencia o servir en calidad de asesor en comités. El Inspector General reporta directamente al Presidente de la Agencia y al Congreso de los Estados Unidos.

Habrà a la cabeza de cada Oficina un Inspector General que será designado por el Presidente, con el consejo y consentimiento del Senado, sin tener en cuenta la afiliación política y únicamente sobre la base de la integridad y capacidad demostrada en contabilidad, auditoría, análisis financiero, derecho, análisis de gestión, administración pública o investigaciones. Cada Inspector General reportará y estará bajo la supervisión general del jefe del establecimiento involucrado o, en la medida en que se delegue dicha autoridad, el oficial que le sigue en rango por debajo de dicho jefe, pero no reportará ni estará sujeto a la supervisión de cualquier otro funcionario de dicho establecimiento. Ni el jefe del establecimiento ni el funcionario siguiente en rango por debajo de dicho jefe impedirán o prohibirán al Inspector General iniciar, llevar a cabo o completar ninguna auditoría o investigación, ni expedirán ninguna citación durante una auditoría o investigación. (Ley del Inspector General de 1978, 1978)

Por lo visto en ambos países, los sistemas que ejercen el control interno pregonan la idea de independencia de criterio como uno de los valores fundamentales a la hora de efectuar tareas de auditoría, a fin de que los controladores puedan realizar sus labores con el mayor grado de libertad posible.

Finalmente, hemos visto que los controladores/auditores que realizan tareas de control interno, no poseen una vinculación directa, en cuanto a su dependencia jerárquica y administrativa con las determinadas agencias y/o entidades en que llevan a cabo las tareas de contralor, sino que esa dependencia la tienen directamente con la IGAE, para el caso de España y de la OIG respecto de la situación en EE.UU.

Vale aclarar que, en el caso de los IG, si bien reportan y están bajo la supervisión general del jefe de la agencia respectiva, no existe una relación laboral directa ni dependencia jerárquica alguna.

A modo de cierre del tema se puede decir que en los ejemplos vistos se pone especial énfasis en que los órganos que realizan tareas de control se encuentren fuera de la estructura jerárquico funcional del ente controlado porque de esa forma entienden que se logra un mayor grado de independencia de los auditores y se fortalece la confianza pública.

## **11. CONCLUSIONES**

Para iniciar la conclusión del presente trabajo es menester señalar que en los últimos años se han observado numerosos cambios que evidencian una intervención más activa por parte de la Sindicatura General de la Nación como órgano rector del sistema de control interno.

Ello se puede corroborar con los avances normativos en materia de designación de los auditores internos, pasando de ser una instancia de consulta no vinculante a tomar un rol protagónico ya que actualmente es el Síndico General de la Nación el encargado de nombrar a los titulares de la Unidades de Auditoría Interna.

Ese camino continuó con la creación de una Especialización en materia de Auditoría Interna Gubernamental, que garantice una capacitación adecuada a aquellos agentes que vayan a desempeñar cargos jerárquicos tanto en la propia Sindicatura General de la Nación como en las Unidades de Auditoría Interna; y en la intervención previa de la SIGEN al momento de aprobarse la estructuras organizativas fin de corroborar que las UAI cuenten con un adecuado organigrama que les permita garantizar el correcto funcionamiento del sistema de control interno.

En este orden de ideas, y ante este celebrado avance, es que surge la idea de proponer una serie de mejoras que continúen profundizando el sistema de control interno gubernamental, ya que creemos necesario englobar a las UAI dentro de la estructura de la SIGEN, con el objeto de crear un sistema profesionalizado con agentes debidamente capacitados que garanticen el debido control sobre las diferentes jurisdicciones y entidades que integran el Sector Público Nacional.

Asimismo, tal como se mencionara a lo largo de este trabajo, entendemos que el auditor gubernamental requiere de una formación específica, conforme las tareas desarrolladas, donde la visión global y el trabajo en un ámbito multidisciplinario permitirá lograr los objetivos con un grado mayor de eficiencia, eficacia y economía.

Es por ello que para lograr ese nivel de profesionalización de los auditores en su conjunto creemos que es necesaria la creación de un Cuerpo de Auditores del Estado, multidisciplinario, donde se trabaje en el desarrollo de auditores especializados, donde la capacitación permanente sea un elemento fundamental para el desempeño de las labores de auditoría.

En este sentido, hay que contemplar conjuntamente con la creación del Cuerpo de Auditores del Estado, la implementación de un escalafón propio dentro del Convenio Colectivo existente o en su defecto uno creado exclusivamente a este fin, donde la especialización y especificidad de la tarea de los auditores sean reconocidas y asimismo se contemple los diferentes niveles de experiencia y capacitación de éstos.

Este conjunto de propuestas debería ser proyectado como un objetivo a cumplir si lo que se pretende es lograr un sistema de control interno gubernamental sólido, dotando a los auditores de las herramientas necesarias para poder desempeñarse en un contexto de independencia, objetividad y profesionalismo a fin de contribuir, desde su lugar, al logro de los objetivos de cada uno de los organismos en que presten servicios.

Otra de las cuestiones a considerar es la necesidad de que el rol de la Sindicatura General de la Nación y, en particular, el trabajo de todos los integrantes del sistema de control interno gubernamental sea difundido y conocido por toda la sociedad ya que en definitiva la totalidad de las acciones de control tienen como fin último garantizar el interés público.

Como se ha visto en los ejemplos implementados en otros países, es fundamental que la dependencia jerárquica y administrativa de los auditores no esté vinculada con los organismos a los que debe auditar, por lo que una relación directa con la SIGEN permitirá alcanzar un mayor grado de independencia a la hora de desarrollar las tareas, eliminando de este modo todo tipo de elementos que puedan interferir entre el auditor y el objeto a auditar.

La implementación de estas propuestas deberá estar acompañada, sin duda alguna, por una decisión política que entienda que el camino del cambio de determinadas estructuras

será beneficioso no solo para el sistema de control interno gubernamental, sino que por consiguiente esto tendrá un efecto positivo en la sociedad en general.

Finalmente, entendemos necesaria la introducción de determinados cambios en el sistema de control interno actual, por lo que consideramos que las propuestas vertidas en este trabajo contribuirán al debate, que ineludiblemente debe seguir profundizándose, en cuanto a cómo garantizar la independencia de los auditores al momento de realizar sus labores profesionales y qué rol deberá tomar la Sindicatura General de la Nación para fortalecer el sistema de control interno.

Un auditor trabajando de forma independiente respecto del organismo auditado, que sea parte de un cuerpo que lo contenga, capacitado adecuadamente, respaldado por la máxima autoridad en materia de control interno y con un salario acorde a sus responsabilidades, será un elemento invaluable a la hora de controlar la *Rēs pūblica*<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> *Rēs pūblica* es una expresión del latín, que significa literalmente "cosa pública", lo que se conoce modernamente como esfera pública.

## 12. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Cassagne, E. (12 de agosto de 2012). El dictamen de los servicios jurídicos de la Administración. Buenos Aires: LA LEY.
- Comisión de Redacción de la SIGEN. (2003). Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional Título VI "Del Sistema de Control Interno" Texto Institucional Anotado, Comentado y Concordado.
- Decreto 1344/07. (2007). Poder Ejecutivo Nacional. *Reglamento de la Ley N° 24156 - Aprobación*. Buenos Aires: Boletín Oficial de la República Argentina: 05/10/2007. Disponible en: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=133006>.
- Decreto 253/93. (1993). Poder Ejecutivo Nacional. *Sistema de Control Sector Público- Reglamento*. Buenos Aires: Boletín Oficial de la República Argentina: 23/02/1993. Disponible en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=12015>.
- Decreto 3687/84. (1984). Poder Ejecutivo Nacional. *Créase el Cuerpo de Administradores Gubernamentales. Funciones*. Buenos Aires: Boletín Oficial de la República Argentina: 04/12/1984.
- Decreto 72/18. (2018). Poder Ejecutivo Nacional. *Decreto N° 1344/2007 - Modificación*. Buenos Aires: Boletín Oficial de la República Argentina: 24/01/2018. Disponible en: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=306152>.
- Decreto 971/93. (1993). Poder Ejecutivo Nacional. *Cargo de Auditor Interno- Creación*. Buenos Aires: Boletín Oficial de la República Argentina: 17/05/1993. Disponible en: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=15708>.
- IGAE, I. G. (20 de septiembre de 2017). Resolución de 20 de septiembre de 2017. *Resolución del 20 de septiembre de 2017 de la IGAE, por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado*. España: Disponible en: [https://www.boe.es/eli/es/res/2017/09/20/\(02\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2017/09/20/(02)).
- Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). (10 de Octubre de 2020). IGAE . Obtenido de [https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/QuienesSomos/Documents/Memoria\\_2019.pdf](https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/QuienesSomos/Documents/Memoria_2019.pdf)
- INTOSAI. (s.f.). GOV 9140. *Independencia de la Auditoría Interna en el Sector Público*. Disponible en: [https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/intosai\\_gov\\_9140s.pdf](https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/intosai_gov_9140s.pdf).
- Lamela Díaz, M. L. (abril de 2018). La protección de la independencia del personal controlador de la IGAE. ESpaña: Instituto de Estudios Fiscales.
- Ley 12954. (1947). Honorable Congreso de la Nación Argentina. *Cuerpo de Abogados del Estado- Creación*. Buenos Aires: Boletín Oficial de la República Argentina: 10/03/1947. Disponible en: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=38156>.
- Ley 24156. (1992). Honorable Congreso de la Nación Argentina. *Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional*. Buenos Aires, Argentina: Boletín Oficial de la República Argentina: 29/10/1992. Disponible en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm>.

- Ley del Inspector General de 1978. (1978). Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica. *Pub. L. 95-452, §1, 12 de octubre de 1978, 92 Stat. 1101*. Estados Unidos de Norteamérica.
- Lopez, M. A. (2017). Tesis de Posgrado. *Auditorías de gestión: una tarea pendiente en el Tribunal de*. Facultad de Ciencias Económicas-Universidad Nacional del Litoral.
- Negri, S. E. (18-21 de octubre de 2005). Ser o no ser administrador gubernamental. Santiago de Chile: X Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública.
- Oszlak, O., & Gantman, E. (1994). *Los A.G.: La creación de un cuerpo gerencial de elite en el sector público argentino*. Buenos Aires: Aportes. Estado, Administración y Políticas Públicas, N°1.
- Oszlak, O., & Rivolta, M. (03 de enero de 2020). Un cuerpo que ha sabido superar los embates de la grieta. *Diario La Nación*, págs. Disponible en: <https://www.lanacion.com.ar/opinion/columnistas/un-cuerpo-que-ha-sabido-superar-los-embates-de-la-grieta-nid2320555/>.
- Piemonte, V. D. (18-21 de octubre de 2005). El Cuerpo de Administradores Gubernamentales: la piedra fundamental. Santiago de Chile: X Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública.
- Real Academia Española. (26 de 10 de 2020). *Real Academia Española*. Obtenido de <https://www.rae.es/>
- Resolución 152. (2002). Sindicatura General de la Nación. *Normas de Auditoría Interna Gubernamental*. Buenos Aires: Boletín Oficial de la República Argentina: 28/10/2002. Disponible en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/75000-79999/79051/norma.htm>.
- Resolución 257. (2020). Sindicatura General de la Nación. *Intervención en la aprobación y/o modificación de la estructuras de las UAI*. Buenos Aires: Boletín Oficial de la República Argentina: 30/10/2020. Disponible en <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/236736/20201030>.
- Rosatti, H. e. (2016). *El control de la actividad estatal*. Buenos Aires: Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires.
- The Institute of Internal Auditors. (2017). *Normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna*. Altamonte Springs, Florida, Estados Unidos: Disponible en: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Spanish.pdf>.

### **13. ANEXO I. FORMULARIO DE LA ENCUESTA Y RESULTADOS**

# INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

Esta encuesta está diseñada para obtener información útil para el trabajo de investigación final correspondiente a la Carrera de Especialización en Auditoría Interna Gubernamental dictada por la SIGEN y la Universidad Nacional de La Plata. La encuesta es anónima y los datos recabados sólo serán utilizados en el marco del trabajo mencionado.

Tiempo estimado de respuesta: 50 segundos

marcelobongiorno@gmail.com (no se comparten) [Cambiar cuenta](#)

**\*Obligatorio**

Indique el período de tiempo en que ha desarrollado tareas vinculadas al sistema de control interno gubernamental. \*

- 0 a 5 años
- 6 a 10 años
- 11 a 15 años
- Más de 15 años

¿En relación al vínculo laboral que mantiene con la jurisdicción/ente en que realiza sus actividades, en qué grado usted considera que su independencia como auditor se encuentra garantizada? \*

- Alto
- Medio
- Bajo

Según su experiencia profesional, ¿Cómo considera el funcionamiento del sistema de control interno gubernamental en la Argentina? \*

- Muy efectivo
- Efectivo
- Poco efectivo
- Nada efectivo

En las jurisdicciones/entes en que desarrolla sus tareas, ¿Qué nivel de receptividad tienen las autoridades respecto de las observaciones y recomendaciones que se efectúan respecto del sistema de control interno? \*

- Alto
- Medio
- Baja

¿La Unidad de Auditoria Interna en que desarrolla sus labores cuenta con una dotación suficiente de profesionales de diferente áreas del conocimiento? \*

- Si
- No

¿La Unidad de Auditoria Interna en que desarrolla sus labores cuenta con una dotación de profesionales debidamente capacitados? \*

- Si
- No

¿Considera conveniente que la Sindicatura General de la Nación concentre la totalidad de los recursos destinados a fortalecer el sistema de control interno gubernamental, incluyendo dentro de su estructura organizacional a las Unidades de Auditoría Interna con todos los auditores que las integran? \*

- Muy conveniente
- Conveniente
- Poco conveniente
- Nada conveniente

¿Considera necesario la creación de un Cuerpo de Auditores del Estado, dependiente de la Sindicatura General de la Nación, puede contribuir a fortalecer el sistema de control interno gubernamental de la Argentina y ayudar a garantizar la independencia de los auditores? \*

- Muy necesario
- Necesario
- Poco necesario
- Nada necesario

Enviar

[Borrar formulario](#)

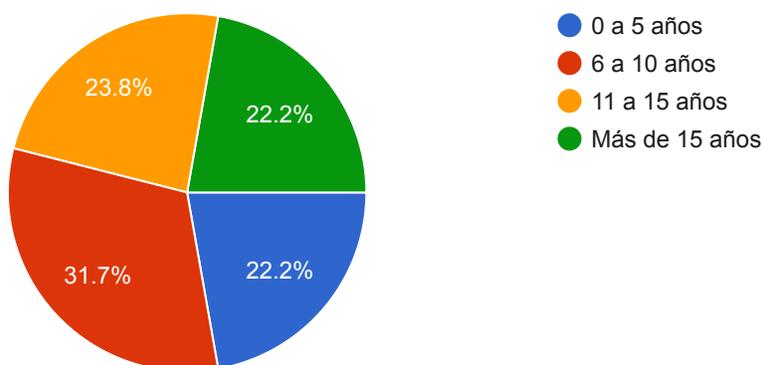
# INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

63 respuestas

[Publicar análisis](#)

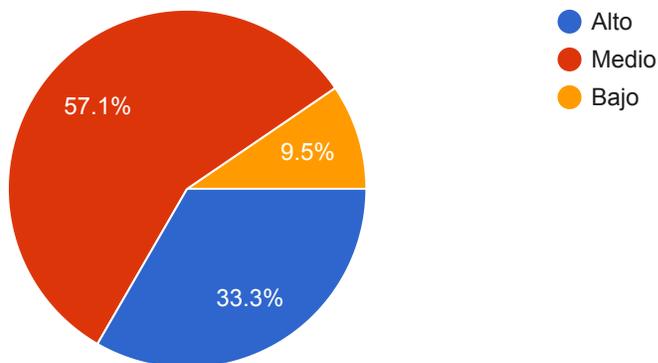
Indique el período de tiempo en que ha desarrollado tareas vinculadas al sistema de control interno gubernamental.

63 respuestas



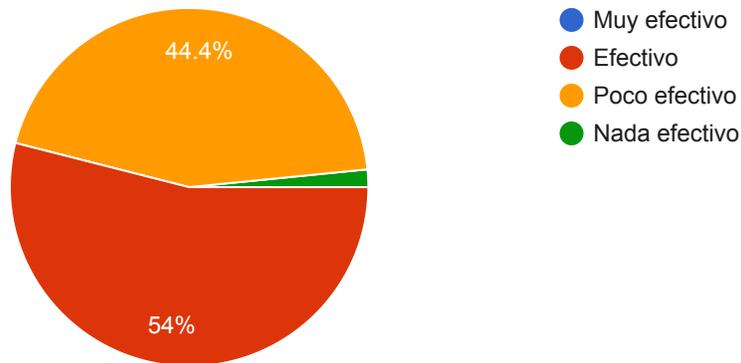
¿En relación al vínculo laboral que mantiene con la jurisdicción/ente en que realiza sus actividades, en qué grado usted considera que su independencia como auditor se encuentra garantizada?

63 respuestas



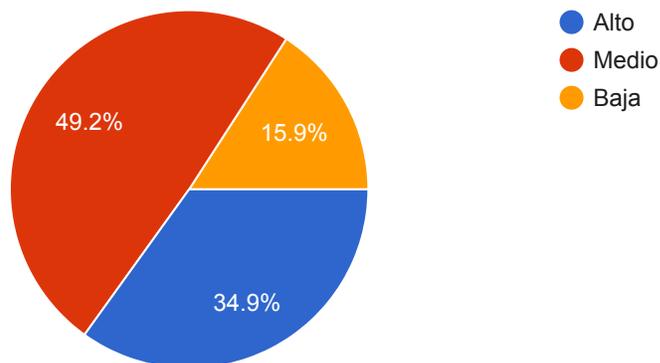
Según su experiencia profesional, ¿Cómo considera el funcionamiento del sistema de control interno gubernamental en la Argentina?

63 respuestas



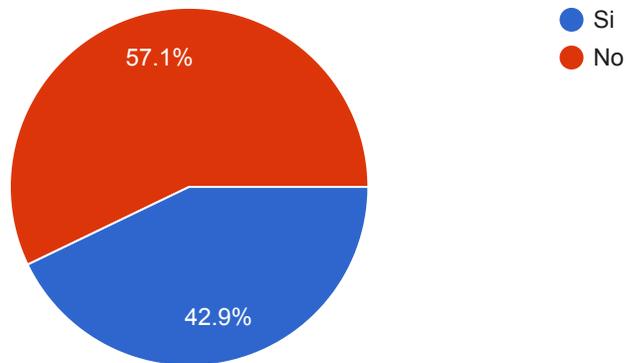
En las jurisdicciones/entes en que desarrolla sus tareas, ¿Qué nivel de receptividad tienen las autoridades respecto de las observaciones y recomendaciones que se efectúan respecto del sistema de control interno?

63 respuestas



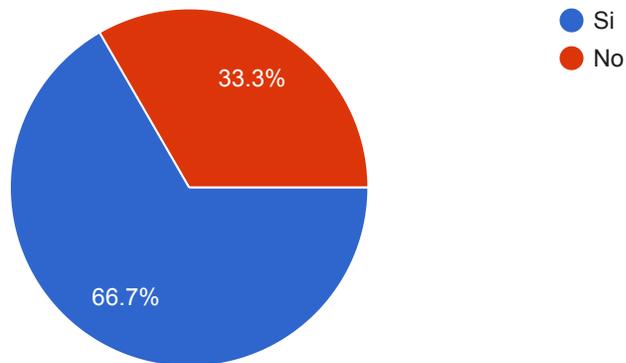
¿La Unidad de Auditoria Interna en que desarrolla sus labores cuenta con una dotación suficiente de profesionales de diferente áreas del conocimiento?

63 respuestas



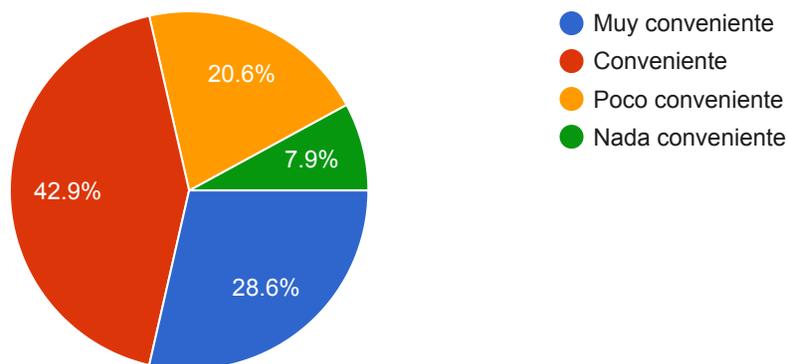
¿La Unidad de Auditoria Interna en que desarrolla sus labores cuenta con una dotación de profesionales debidamente capacitados?

63 respuestas



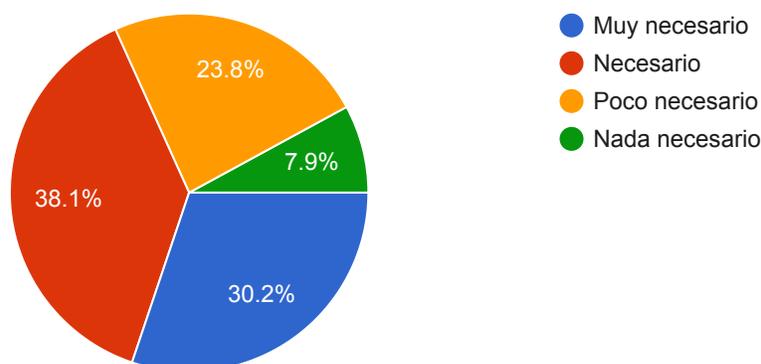
¿Considera conveniente que la Sindicatura General de la Nación concentre la totalidad de los recursos destinados a fortalecer el sistema de control interno gubernamental, incluyendo dentro de su estructura organizacional a las Unidades de Auditoría Interna con todos los auditores que las integran?

63 respuestas



¿Considera necesario la creación de un Cuerpo de Auditores del Estado, dependiente de la Sindicatura General de la Nación, puede contribuir a fortalecer el sistema de control interno gubernamental de la Argentina y ayudar a garantizar la independencia de los auditores?

63 respuestas



Google no creó ni aprobó este contenido. [Denunciar abuso](#) - [Condiciones del Servicio](#) - [Política de Privacidad](#)

Google Formularios

