

## Capítulo Segundo Sindicatura General

### **Artículo 133**

**La Sindicatura General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dependiente del Poder Ejecutivo, tiene personería jurídica propia y autarquía administrativa y financiera. Una ley establece su organización y funcionamiento.**

**Su titular es el Síndico o Síndica General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires designado y removido por el Poder Ejecutivo, con jerarquía equivalente a la de ministro.**

**Tiene a su cargo el control interno, presupuestario, contable, financiero, económico, patrimonial, legal y de gestión, así como el dictamen sobre los estados contables y financieros de la administración pública en todas las jurisdicciones que componen la administración central y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, así como el dictamen sobre la cuenta de inversión.**

**Es el órgano rector de las normas de control interno y supervisor de las de procedimiento en materia de su competencia, y ejerce la fiscalización del cumplimiento y aplicación de las mismas.**

**Tiene acceso a la información relacionada con los actos sujetos a su examen, en forma previa al dictado de los mismos, en los casos en que lo considere oportuno y conveniente.**

## EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

Por Osvaldo Otheguy

### INTRODUCCIÓN

El propósito esencial que persigue este comentario es distinguir el significado del término “control” –especialmente del “control interno”– en el artículo 133 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires, de otros comúnmente utilizados en el Derecho Público argentino. Es el mismo que surge de la Ley N° 24156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (LAF), así como, para brindar un ejemplo provincial, de la Ley N° 495 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Provincial de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, y de varias leyes de países de América, entre otras, la Ley N° 1535 de Administración Financiera de la República del Paraguay.<sup>1</sup> Esto lleva a una visión omnicomprensiva o sistémica (interdisciplinaria).

---

1. García, Cándido E. y Otheguy, Osvaldo O., “Control de Legitimidad, de Gestión e Interno en la Ley 24156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público”, en *La Ley Actualidad*, Buenos Aires, 30 de agosto de 1994; García, Cándido E. y Otheguy, Osvaldo O., “Reflexiones sobre el sistema de control integral e integrado en la Ley 24156, con particular referencia a una de sus partes: la legitimidad”, *Memoria del Segundo Congreso Internacional de Auditoría Integral*, Buenos Aires, 1995, pp. 656-661; Otheguy, Osvaldo O., “El control y la Administración Pública”, en Hutchinson, Tomás, *Colección de Análisis Jurisprudencial, Elementos de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, La Ley, 2003, pp. 320-324.

## TEMAS A DESARROLLAR

Con ese propósito, el temario que se desarrollará es el siguiente:

- Teoría General de los Sistemas
- Sistema de Administración
- Sistema Jurídico
- Sistema de Control
- Conclusión

## LA TEORÍA GENERAL DE LOS SISTEMAS [TGS]

La TGS surge como una herramienta para conocer mejor la realidad y a partir de allí para poder transformarla a través de lo preceptivo, en cuanto a normas técnicas y jurídicas.<sup>2</sup> Esta teoría tiende a lo interdisciplinario o transdisciplinario, a un vocabulario y clasificaciones comunes.

El legislador la ha elegido como una herramienta para transformar la realidad, al adoptarla como base conceptual del Título Séptimo de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires, referido a Órganos de Control (ver artículo 132) y en consecuencia del artículo 133, incluido dentro de este título; de la Ley N° 70 de los Sistemas de Gestión, Administración Financiera y Control del Sector Público de la Ciudad, dictada conforme lo ordenado en el artículo 80, inciso 10 de esa Constitución, que establece que la Legislatura debe sancionar esa ley de acuerdo a los términos del artículo 132; de la Ley nacional N° 24156 (LAF), y de la ley provincial y la de la República del Paraguay antes citadas, entre otras análogas.

Un sistema puede definirse como un conjunto de elementos relacionados entre sí que conforman una estructura (aspecto estático), donde se produce un proceso (aspecto dinámico). Todo sistema tiene un límite, un entorno, una entrada o ingreso y una salida o producto para el logro de un objetivo y se destaca dentro de él un elemento de control.

Los elementos de un sistema pueden ser heterogéneos, materiales e inmateriales: físicos, biológicos, conceptuales, sociales. En este sen-

---

2. Von Bertalanffy, L., *Teoría general de los sistemas*, Madrid, Fondo de Cultura Económica, 1976.

tido, todo puede ser visto como un sistema: un automóvil, el cuerpo humano, la Administración, el Derecho.

Los sistemas se relacionan entre sí en forma jerárquica. Por ejemplo el cuerpo humano es un sistema que comprende otros sistemas, como el respiratorio o el circulatorio. Cada elemento de un sistema puede ser a su vez otro sistema, que en esa relación conforma un subsistema.

Todo sistema se transforma dentro de ciertos límites de estabilidad y esto da lugar a un equilibrio dinámico, gracias a regulaciones internas (control) que le permiten adaptarse a las variaciones de su entorno.<sup>3</sup> Todo sistema tiende a su destrucción por entropía<sup>4</sup> y cuenta con un subsistema de control que trata de evitarlo. Con el término “cibernética” se alude a lo mismo: si se toma un barco como un sistema, cuando tiene un rumbo fijado hacia un destino, frente a las tormentas, el timonel va corrigiendo el rumbo, toma medidas para llegar a destino.<sup>5</sup>

## SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN

En lo organizacional se adopta la TGS.<sup>6</sup> En este sentido la Administración también puede ser vista como un sistema. Se trata de un sistema social en el que sus elementos, conforme a la Ley N° 70, por tomar una de las analizadas, son los Sistemas o Subsistemas (por la relación jerárquica que se da, que conforman una estructura y en ellos a su vez se da un proceso) de Gestión, que incluyen el de Programación de la Acción de Gobierno y el de Inversiones Públicas (artículo 11) y el de Administración Financiera, en el cual están integrados los de Presupuesto, Crédito Público, Tesorería, Contabilidad, Contrataciones y Administración de Bienes (artículo 27), y los Sistemas o Subsistemas de Control, Interno y Externo, comprendidos en el Título IV de la ley, conforme los artículos 133 y 135 incluidos en el Título Séptimo de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires.

3. Grün, Ernesto, *Una visión sistémica y cibernética del Derecho*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1995, p. 27.

4. Entropía: progreso de un sistema hacia el estado de desorden máximo. Lo contrario, el orden: la neguentropía. Grün, Ernesto, *op. cit.*, pp. 76-77.

5. El término cibernética deriva del griego, su significado es “timonel de un barco”.

6. Hermida, Jorge; Serra, Roberto y Kastika, Eduardo, *Administración y Estrategia. Teoría y Práctica*, Buenos Aires, Ed. Machi, 4° ed., 1996, pp. 127-138.

La Ley N° 70 dice que el Sistema Presupuestario es la base de la arquitectura de los demás sistemas (artículo 27, *in fine*).

Existen otros subsistemas dispuestos por normas complementarias, como por ejemplo el de Recursos Humanos. Estos son los sistemas mencionados en la normativa, pero pueden establecerse otros dentro del arbitrio con el que se puede actuar en las diferentes disciplinas de estudio, como una manera de conocer la realidad del Sistema de Administración. Así, podríamos hablar del Sistema o Subsistema Jurídico. Entre todos los subsistemas existe una constante interrelación, pues la salida de uno puede constituir el ingreso de otro.

A su vez, la Administración puede ser considerada como un subsistema si se la incluye en el Sistema Sector Público Nacional, conforme los artículos 8 y 9 de la LAF. El Sistema Sector Público Nacional está conformado por la Administración central (que incluye el Poder Legislativo, el Poder Judicial y el Ministerio Público),<sup>7</sup> la Administración descentralizada (constituida fundamentalmente por las entidades autárquicas, llamadas organismos descentralizados en la ley en cuestión, y las empresas y sociedades del Estado (artículo 8). De la misma manera, la Ley N° 70, en su artículo 4, dispone que el sector público de la Ciudad de Buenos Aires comprende la Administración central (Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial), los organismos descentralizados, entidades autárquicas, organismos de la seguridad social, las empresas y sociedades del Estado, sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, sociedades de economía mixta y todas aquellas organizaciones empresariales donde el Estado de la Ciudad tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias. Asimismo, son aplicables las normas de la ley en lo relativo a la rendición de cuentas de las organizaciones públicas o privadas a las que se hayan acordado subsidios o aportes y a las instituciones o fondos cuya administración, guarda o conservación estén a cargo del Estado de la Ciudad de Buenos Aires a través de sus jurisdicciones o entidades (artículo 4).

Todos los objetivos de los subsistemas están ordenados al logro del objetivo del Sistema de Administración, cuyo objetivo, como se dijo, es

---

7. En la doctrina del Derecho Público argentino, lo común es que con los términos “Administración Central” se designe al Poder Ejecutivo Nacional y a los órganos que se encuentran en relación jerárquica con él.

la satisfacción de las necesidades públicas. En esta concepción se pasa de una administración por funciones a una por objetivos, se da una relación insumo-producto y se produce una centralización normativa y una descentralización operativa. La Administración es entonces un Sistema de Administración Gubernamental, que tiene una estructura, insumos, los procesa y logra un resultado para satisfacer necesidades públicas.

En el artículo 75, inciso 8 de la Constitución Nacional reformada en 1994, acorde con esta nueva concepción de administrar se expresa claramente que el Congreso fijará el Presupuesto General de Gastos y el Cálculo de Recursos de la Administración Nacional (el plan financiero del Estado; es decir, lo referido al dinero que ingresa y el que egresa, los gastos), en base al Programa General de Gobierno, el Plan de Inversiones Públicas y aprobará o desechará la Cuenta de Inversión. En consecuencia, los gastos se deben fijar en función de un Programa General de Acción de Gobierno, que no es otro que el conjunto de programas presupuestarios. El Sistema Presupuestario es la base financiera, el dinero de toda la gestión, pero esta abarca más que el dinero. El presupuesto sigue siendo el cálculo de recursos y la autorización de gastos, pero se integra con el todo.

La simbiosis entre programación y presupuesto ha dado origen a los programas presupuestarios (artículo 14, *in fine*, de la LAF y artículo 7, inciso c, artículo 12, incisos a y d, artículo 14 y siguientes concordantes de la Ley N° 70). El programa presupuestario también es un sistema que, en la relación jerárquica en que se encuentra, constituye otro subsistema, cuyo objetivo se ordena al de la Programación de la Acción de Gobierno. Tiene ingresos, una estructura, un proceso, un egreso o producto y un objetivo. La eficacia es el grado de cumplimiento del objetivo. La eficiencia es el mejor uso de los medios para el mayor logro del objetivo. La economía es el menor costo para el mayor logro o eficacia del objetivo (artículos 4 y 103 de la LAF y artículos 7, incisos b y c, y 119 de la Ley N° 70). Esta ley establece que se deben generar programas y formularlos, establecerlos, evaluarlos, coordinarlos, hacer un inventario de ellos y formular anualmente el Programa General de Acción de Gobierno.

Los programas se desarrollan en forma agregada con lo presupuestario. El Programa de la Acción de Gobierno y el Presupuesto de la Administración de la Ciudad se integran con los programas. El artículo 21 de la Ley N° 70 dice que el Programa General de la Acción de Gobierno

y el Plan de Inversiones Públicas son aprobados conjuntamente con la Ley de Presupuesto, en forma análoga con lo que dispone el artículo 75, inciso 8 de la Constitución Nacional reformada de 1994.

Aunque el artículo 80, inciso 12 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires expresa que la Legislatura sancionará anualmente el Presupuesto de Gastos y Recursos –es decir sólo lo financiero, o sea el dinero, sin aludir al Programa General de Acción de Gobierno–, el artículo 80, inciso 10, dispone que la Legislatura sancionará la Ley de Administración Financiera y de Control de Gestión Pública conforme a los términos del artículo 132, que está basado en la TGS ya que afirma que el modelo de control de la Ciudad es integral e integrado, conforme a los principios de economía, eficacia y eficiencia, y que los funcionarios deben rendir cuentas de su gestión. Por lo tanto, aunque se alude a la TGS en la parte del control, por el artículo 80, inciso 10 se extiende a todo el administrar. Es exactamente igual que lo dispuesto en el artículo 75, inciso 8 de la Constitución Nacional y en la LAF: se trata de una administración por objetivos, y por consiguiente el control es de los objetivos, no sólo del gasto. Esa es la diferencia fundamental entre el modelo de administración anterior al que introducen la LAF y la Constitución Nacional de 1994, que luego se continúa en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en las provincias con diferentes variantes, fundamentalmente porque algunas conservan el Tribunal de Cuentas al estar consignado en sus constituciones. Este es el modelo de administrar y una de sus partes, el control, que siguen los países de América, con variantes, como el de la República del Paraguay, que se ha dado como ejemplo al principio de este comentario.<sup>8</sup>

## SISTEMA JURÍDICO

En el enfoque que se ha expuesto, el ordenamiento jurídico puede ser identificado como un sistema o subsistema del Sistema de Administración. Posee una estructura conformada, entre otros, por elementos como las normas, principios, sentencias, dictámenes, hechos, conductas, valores, órganos y entes, todos en constante cambio, en un

---

8. Otheguy, Osvaldo O., “Programas presupuestarios: control de gestión y control de legalidad”, *Revista de Derecho Público*, Santa Fe, Ed. Rubinzal-Culzoni, 2002, pp. 647-657.

equilibrio inestable, pero dentro de una unidad que permanece. Se da también un proceso, tiene ingresos –como por ejemplo motivaciones de la normativa, realidades sobre las que se actúa prescribiendo– y una salida o producto para satisfacer el objetivo del ordenamiento jurídico, que a su vez sirve al objetivo de la Administración.

LOS SISTEMAS DE CONTROL EN EL TÍTULO VII, ESPECIALMENTE EN EL CAPÍTULO SEGUNDO, ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES, REFERIDO AL SISTEMA DE CONTROL INTERNO, Y EN LA LEY N° 70 DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES, TÍTULO IV, CAPÍTULO I “SISTEMA DE CONTROL INTERNO”

1. El objetivo de un sistema de control en la concepción de la TGS es que se cumpla el objetivo del sistema del cual constituye un elemento o subsistema. En lo organizacional, el Sistema de Control tiene como fin que se cumpla el objetivo del Sistema de Administración. El control en esta concepción es un elemento más del sistema, y en consecuencia constituye un subsistema, cuyo fin es que se cumpla con el objetivo del Sistema de Administración (artículo 3 de la Ley N° 70).

Henri Fayol, uno de los representantes de las escuelas clásicas de administración, antes del surgimiento de la TGS decía que administrar es planificar, organizar, conducir, coordinar y controlar. Es decir que controlar es una parte del administrar. El que conduce fija los objetivos, organiza para llegar a ellos, conduce, coordina y efectúa el control de todo para que el objetivo se cumpla. Debe tener el dominio o mando de todo para el logro del objetivo.<sup>9</sup>

El significado esencial del término “control” en la normativa de referencia –específicamente el del control interno (CI)– es diferente al que comúnmente conocemos los abogados: es el de dominio o mando del que conduce. Sin perjuicio del de, por ejemplo, comprobación, inspección, fiscalización, supervisión, autorización, jerárquico, de tutela, recursivo, judicial, etc. Siguiendo a Gordillo, podemos decir que las definiciones y clasificaciones no son en Derecho verdaderas o falsas, sino más o menos útiles. Son convencionales, estipulativas. Lógicamente

---

9. Hermida, Jorge; Serra, Roberto y Kastika, Eduardo, *op. cit.*, p. 38.



ese mayor o menor valor o utilidad está determinado por el Derecho positivo sobre el cual se hace la definición o clasificación.<sup>10</sup>

El control no existe como un fin en sí mismo: es parte del proceso de administrar. Si su significado es el de dominio o mando del que conduce, el titular de cada jurisdicción o entidad está obligado jurídicamente a establecer y mantener un adecuado Sistema de Control Interno, que se plasme en los planes de organización y en los manuales de procedimientos (artículos 122 de la Ley N° 70 y 101 de la LAF). Toda gestión se desarrolla en base a esos planes de organización y procedimientos.

El artículo 132 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires, la Ley N° 70 (artículo 119) y la LAF (artículo 103) dicen que el control es integral porque abarca a toda la Administración, en todas sus áreas. También dicen estas normas que es integrado y esto porque forma parte del Sistema de Administración como un elemento más o subsistema. El control es una parte del administrar.

2. Para el establecimiento de un adecuado Sistema de Control Interno del que habla el artículo 133 de la CCABA, la Ley N° 70 (artículos 120 a 130) y la LAF (artículos 96 a 115), el ordenamiento jurídico en normas de la Sindicatura General de la Ciudad de Buenos Aires (SIGEBA) y de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) ha establecido que deben existir cinco elementos: ambiente de control, identificación y apreciación de riesgos, medidas de control, información y monitoreo o supervisión.<sup>11</sup>

En 1992, las organizaciones públicas y privadas interesadas en el tema, en los EE. UU. y Canadá, quisieron homogeneizar lo referido al control interno, establecer un marco conceptual común. Esto dio lugar a los informes llamados COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) en los EE. UU. y COCO (The Canadian Institute of Chartered Accountants) en Canadá, en los que se normó técnicamente al respecto. Estos informes son la base de lo que luego se plasma jurídicamente en las resoluciones mencionadas.

---

10. Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 5° ed., 1998, T. 1, p. VIII, 36.

11. Resoluciones N° 31/02 SIGEBA y 107/98, modificada por la N° 172/14 SIGEN, dictadas por dichos organismos en base a la competencia que les otorga el art. 133 de la CCABA y el 121 de la Ley N° 70 a la SIGEBA, y el art. 104, inc. a de la Ley N° 24156 a la SIGEN, respectivamente.

2.1. El primer elemento del Sistema de Control Interno es el *ambiente de control*. Es la base de todos los demás. Fundamentalmente, consiste en la obligación de determinar el objetivo que se persigue en forma definida, esencialmente a través de los programas presupuestarios (nivel estratégico). No es la misión o función de un ministerio que es lo permanente que hace a su existencia, como satisfacer las necesidades de salud, sino por ejemplo la eliminación o disminución de una enfermedad determinada a través de un programa de vacunación. Es también establecer la estructura organizacional para llevar a cabo ese objetivo, lograr la idoneidad del personal, la asignación de sus obligaciones en forma precisa, diseñar políticas y prácticas al respecto (selección, capacitación, motivación, evaluación de desempeño, carrera, disciplina), fomentar la integridad y valores éticos, compromiso de liderazgo respecto del control interno, atmósfera de confianza mutua y formular manuales de procedimientos. Ese liderazgo consiste en hacer saber a cada nivel de la organización que, en lo que hace a su competencia, también está obligado a establecer y mantener el Sistema de Control Interno.

2.2. El segundo elemento es el de *identificación y apreciación de riesgos*. El riesgo es aquello que impide o disminuye la posibilidad de que se cumpla el objetivo fijado. Se debe hacer un mapeo de los riesgos, internos y externos, determinando una pirámide en base a su frecuencia y su importancia cualitativa y cuantitativa, y establecer las medidas de control (tercer elemento) para disminuirlos razonablemente. Nunca se los puede erradicar. Por ejemplo, en un procedimiento de tesorería, disponer de tres firmas en lugar de una para la emisión de un cheque. El establecimiento de cuáles van a ser los objetivos de la Administración es anterior a la evaluación de los riesgos. La especificación de esos objetivos (nivel estratégico) no constituye una parte del proceso de Control Interno. Lo que el Control Interno dispone es que se deben establecer los objetivos y en forma definida.

El cambio y el fraude son dos riesgos más, pero por su importancia se los distingue a fin de enfatizarlos. El mapeo de riesgos debería ser realizado con un procedimiento estandarizado y formalizado en documentos.

2.3. Dentro del tercer elemento, las *medidas de control*, que deben estar integradas en los planes de organización y el procedimiento (co-

lumna vertebral de la gestión), se pueden señalar a título enunciativo: la auditoría, el control por oposición de intereses, la rotación de tareas, supervisiones, autorizaciones y aprobaciones, el registro oportuno de transacciones y hechos, documentación clasificada, protección de activos, indicadores de desempeño.

2.4. El cuarto elemento es la *información*. La TGS alienta la información en todos los sentidos. Los subsistemas se interrelacionan como elementos del Sistema de Administración. Existe una retroalimentación permanente, todos se van adaptando para el logro de sus objetivos parciales, que sirven al de la organización a la que pertenecen. La información debe ser confiable, oportuna y adecuada.

2.5. El quinto y último es la *supervisión o monitoreo*. Se debe evaluar constantemente el funcionamiento del Sistema de Control Interno. Esto se realiza, por ejemplo, a través de la auditoría. La auditoría es una de las medidas de control más importantes del Sistema de Control Interno, forma parte del tercer elemento pero por su importancia es a su vez lo esencial del quinto elemento. Consiste en una evaluación independiente, hecha por profesionales idóneos en el tema a través de una actividad programada, de lo significativo de la regularidad contable, de la legalidad y de la gestión o el resultado. El conjunto de estas auditorías da lugar a la llamada auditoría integral.

La auditoría constituye un mecanismo de seguridad con el que cuenta la autoridad superior para estar informada, con razonable certeza, sobre la confiabilidad del diseño y funcionamiento del Sistema de Control Interno.<sup>12</sup> Además es un servicio para toda la organización (artículo 122, inciso 2 de la Ley N° 70 y 102 de la LAF).

La auditoría produce recomendaciones, no es coactiva, indica las medidas correctivas que deben tomarse. Puede ser interna o externa. La interna pertenece al CI. Sus funciones deben mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen. No hay cogestión. En cuanto al análisis posterior al que hace referencia la ley, no debe entenderse como una limitación cuando los procesos son secuenciales y divisibles en etapas ya que el examen podría ser inmediatamente pos-

---

12. Bielsa, Rafael, "El Sistema de Control Interno en tiempos de crisis", *Rap*, Buenos Aires, año XXIV, N° 278, p. 20.

terior a cada uno de ellos (artículo 127, inciso 2 de la Ley N° 70 y 102 de la LAF).<sup>13</sup> La externa forma parte del Sistema de Control Externo.

La auditoría interna es realizada por el que conduce cada jurisdicción, por ejemplo un ministerio, o en una entidad descentralizada, a través de órganos denominados Unidades de Auditoría Interna (UAI), que se encuentran en una relación funcional o técnica con la SIGEBA o la SIGEN y en relación jerárquica con la conducción superior del organismo al cual pertenecen (artículo 121 Ley N° 70 y 100 de la LAF). También es realizada directamente por la SIGEBA y la SIGEN. Las normas de auditoría interna que regulan las que se realizan en la Ciudad de Buenos Aires han sido aprobadas por las Resoluciones N° 160/06 y 25/07 SIGEBA.

Otro medio de supervisión o monitoreo es la autoevaluación, realizada por los mismos agentes que llevan a cabo el proceso evaluado.<sup>14</sup> En el establecimiento del sistema de control interno se debe tener siempre presente la relación costo-beneficio. En otras palabras, su establecimiento debe garantizar una razonable disminución del riesgo, pero no entorpecer o demorar la gestión en forma inconveniente o ser muy gravoso en términos financieros.

**3.** Lo heterogéneo de los elementos que componen un sistema se observa en el artículo 2 de la Ley N° 70, que dispone que los sistemas de gestión y administración financiera comprenden el conjunto de organismos (acá se deben incluir todos los del sector público de la Ciudad, incluso los comprendidos en el Título Séptimo “Órganos de Control” de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires, artículos 132 a 138), dentro del cual se encuentra la SIGEBA (artículo 133) y la Auditoría General (artículo 138), y las normas y procedimientos que hacen a la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado. Es decir que la SIGEBA (lo orgánico), es un elemento más junto con normas y procedimientos del Sistema de Control Interno, que a su vez es un elemento más o subsistema del Sistema de Administración. En el ámbito nacional, la SIGEN no tiene nivel constitucional, sólo la Auditoría General de la Nación. Esto demuestra la importancia que el constituyente local le ha querido dar al Control Interno.

---

13. Bielsa, Rafael, *op. cit.*, p. 20.

14. Milessi, Juan José y Moreno, Carlos Erasmo, *El Control Interno, autoevaluación de riesgos y controles*, Buenos Aires, Ed. Aplicación Tributaria, 2001.

La SIGEBA (artículos 121 y 123, incisos 1 y 2 de la Ley N° 70 y artículo 133, 3<sup>er</sup> párrafo de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires) y la SIGEN (artículo 104, incisos a y b de la LAF) son denominados “Órganos Rectores” por ser los que norman en materia de CI y, dentro de él, como una medida más de control, norman sobre auditoría y a la vez supervisan y coordinan a las UAI (el otro componente orgánico del CI), participando en la planificación de sus tareas. Aquí se da la centralización normativa y descentralización operativa que mencionáramos en párrafos precedentes como propias de la TGS. Se especifica que la SIGEBA debe dictar las normas de CI en el inciso a del artículo 123 de la Ley N° 70 y luego en el inciso b alude a las de auditoría, no porque estas se encuentren fuera del CI, sino para enfatizar su importancia dentro del CI y en especial dentro de los componentes de las Medidas de Control y de Supervisión o Monitoreo.

A su vez, la SIGEBA (artículos 121, 123, inciso 3 y 127 de la Ley N° 70) y la SIGEN (artículo 96 de la LAF) son los auditores internos del Jefe de Gobierno y del Presidente de la Nación, respectivamente. Los organismos rectores del control externo son la Auditoría General de la Ciudad y de la Nación.

La SIGEBA depende del Poder Ejecutivo (artículo 133, inciso c de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires y 123 de la Ley N° 70). Todo organismo de auditoría, por principios de organización derivados de las Ciencias de la Administración que estudian el fenómeno del administrar desde el punto de vista no jurídico y luego establecen las normas técnicas que llevan a la práctica esos conocimientos, en general depende directamente de la máxima conducción, pues como se ha dicho, esta es la obligada a establecer el Sistema de Control Interno en el procedimiento en el que se desarrolla la gestión. Por el mismo motivo las UAI dependen de la máxima autoridad del organismo al cual pertenecen.

Igual que la SIGEN a nivel nacional, la SIGEBA es un ente descentralizado autárquico, es decir que cumple un objetivo administrativo. Su autoridad superior es el Síndico o Síndica general, que son designados y removidos por el Poder Ejecutivo, poseen una jerarquía equivalente a la de un ministro (artículo 133, Constitución de la Ciudad de Buenos Aires), deben poseer título universitario en Ciencias Económicas o Derecho y contar con calificada experiencia en temas jurídicos,

económicos, contables, financieros y de gestión vinculados al sector público no inferior a cinco años (artículo 129, Ley N° 70).

4. La SIGEBA debe dictaminar sobre los estados contables y financieros de la Administración Pública en todas las jurisdicciones que componen la Administración central y descentralizada, y dictaminar sobre la cuenta de inversión (artículo 133, 3<sup>er</sup> párrafo de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires y artículo 123, inciso 5 de la Ley N° 70). Esta competencia, en cambio, no está asignada expresamente a la SIGEN.

El Poder Ejecutivo envía a la Legislatura la cuenta de inversión del ejercicio vencido antes del cuarto mes de sesiones ordinarias, previo dictamen de la SIGEBA (artículo 105, inciso 10 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires). Debe ser preparada anualmente por la Contaduría General (artículo 115, inciso h de la Ley N° 70).

La cuenta de inversión es la rendición de cuentas del Poder Ejecutivo al Poder Legislativo. Existen y existieron en el ordenamiento jurídico diversas maneras de rendir cuentas: lo reglado en el contrato de mandato en la figura del gestor de negocios, en lo referido al balance en materia comercial, en el juicio de residencia de la legislación de la época colonial y en la ex Ley de Contabilidad Pública vigente antes de la LAF, en la cual se establecía el juicio de cuentas.<sup>15</sup>

Deriva de los principios del Estado de Derecho de soberanía del pueblo y representación (primer artículo de la Constitución Nacional y de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires). El que gobierna es un servidor público, a diferencia de lo establecido en el antiguo régimen o Estado de policía, cuyo exponente máximo fue la monarquía absoluta. El servidor público debe rendir cuentas de su gestión. La LAF habla en materia de control, de la rendición de cuentas de la gestión (artículo 3). La Ley N° 70 del control de la rendición de cuentas (artículo 3). Está implícita la rendición de cuentas de la gestión.<sup>16</sup>

---

15. Es un balance general del Estado por lo que recopila, valúa, procesa y expone el conjunto de transacciones, con incidencia económica y financiera ocurridas en un ejercicio al mostrar globalmente la situación patrimonial y de resultado de la *performance* del sector público, lo cual permite el cumplimiento de lo que doctrinariamente se denomina etapa crítica del control. Las Heras, José María, *Estado Eficiente*, Buenos Aires, Ed. Osmar D. Buyatti, 2004, pp. 423-424.

16. El art. 3 de la LAF dice: “Los sistemas de control comprenden las estructuras de control interno y externo del Sector Público Nacional y el régimen de responsabilidad

El hecho de que se exprese que se debe rendir cuentas de la gestión confirma que se trata de una administración por objetivos. Se debe rendir cuentas del resultado de la gestión, no sólo del dinero gastado. Allí se ve claramente la base conceptual de la TGS: la diferencia de administrar por objetivos en lugar de hacerlo por funciones. Acorde con ello, lo referido al control, que es una parte del administrar, abarca el cumplimiento del objetivo o control de gestión, no sólo lo gastado.

En el artículo 45 la LAF dispone que la Oficina Nacional de Presupuestos realizará un análisis crítico de los resultados físicos y financieros obtenidos y de los efectos producidos por ellos, interpretará las variaciones con respecto a lo programado, procurará determinar sus causas y preparará informes con recomendaciones para las autoridades superiores. Y en el artículo 95, que la cuenta de inversión, además de lo referido a lo financiero, contendrá también comentarios sobre el grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto, el comportamiento de los costos y de los indicadores de eficiencia de la producción pública. Claramente se refiere a la gestión y no sólo a lo financiero.

En cuanto al control, en armonía con todo ello, el artículo 103 dispone que el modelo de control 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. Esto concuerda también con el artículo 75, inciso 8 de la Constitución Nacional reformada en 1994, que dispone que se presentará el presupuesto de gastos conjuntamente con el programa general de la acción de gobierno y de inversiones públicas, y con el artículo 85 que, al reglar sobre la AGN, dispone que tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la Administración Pública. Si bien en la LAF tiene preponderancia lo referido a lo financiero, conforme con la nueva base conceptual de administrar, comprende la gestión en su totalidad.<sup>17</sup>

---

que estipula y está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas de su gestión". El legislador, al expresar "rendición de cuentas de su gestión", abarca: el dinero, la regularidad contable, la legalidad y el cumplimiento del objetivo.

17. Por tal motivo podría denominarse simplemente Ley de Administración sin el agregado de Financiera. La ley similar de la República de Bolivia N° 1178 se denomina Ley de Administración y Control Gubernamentales.



## COLECCIÓN DOCTRINA

La Ley N° 70, aún en mayor consonancia con la base conceptual mencionada de administración por objetivos y su respectivo control, se denomina de Sistemas de Gestión, Administración Financiera y Control del Sector Público de la Ciudad. En su artículo 118 establece que la cuenta de inversión contiene como mínimo: los estados de ejecución del presupuesto al cierre del ejercicio de la Administración central y entidades, en particular aquellos que muestren los movimientos y la situación del Tesoro de la Administración central, los estados contable-financieros de la Administración central, el estado de la deuda pública, un informe que presente la gestión financiera consolidada del sector público y muestre los respectivos resultados operativos, económicos y financieros, el grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto, el comportamiento de los costos y los indicadores de eficiencia de la producción pública sobre la gestión financiera del sector público.

Como se observa, además de lo referido a lo financiero, el informe sobre el grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto (inciso e) y sobre el comportamiento de los costos y de los indicadores de eficiencia de la producción pública (inciso g), claramente indican que se trata de una rendición de cuentas no sólo del dinero, sino de toda la gestión. La Constitución de la Ciudad de Buenos Aires, en su artículo 135, al referirse a la Auditoría General, dispone que ejerce el control externo del sector público en sus aspectos económicos, financieros, patrimoniales, de gestión y de legalidad. Nuevamente se especifica que el control será también de la gestión, es decir de una administración por objetivos, no sólo de lo financiero. La gestión comprende todo ya que no podrá existir una buena gestión si no se cumple con la legalidad en el Estado de Derecho y con la regularidad contable.

## CONCLUSIÓN

El propósito esencial de este comentario del artículo 133 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires fue esclarecer el significado del término “control”, específicamente del “control interno”, que se desprende de dicho artículo, de otros comúnmente utilizados en el Derecho Público argentino: es el de *dominio o mando del que conduce*.



Para eso hemos realizado una breve descripción de la TGS, ya que consideramos la Administración como un sistema y al Control Interno como un Subsistema del Sistema de Administración, motivo por el cual es integral e integrado, conforme a los principios de economía, eficiencia y eficacia, tal como se expresa en el artículo 132. Por lo tanto, el control es una parte del administrar y es una obligación legal del que conduce establecerlo en los planes de organización y procedimientos en los cuales se desarrolla la gestión.

Se pasa así de una administración por funciones a una administración por objetivos, por consiguiente el control abarcará la gestión, que comprende la regularidad contable y legalidad. Asimismo, se tiende a una centralización normativa y a una descentralización operativa a través del Órgano Rector SIGEBA, del cual dependen técnicamente las UAI, que a su vez dependen jerárquicamente de las jurisdicciones y entidades a las cuales pertenecen.

Lo normado es similar a lo establecido por primera vez en la Argentina por la Ley N° 24156 (LAF), a lo establecido luego en la Constitución Nacional (artículo 75, inciso 8), en el resto de las provincias argentinas con variantes y en los países de América, también con variantes, como la normativa referida al tema de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y la de la República del Paraguay que al principio de este comentario hemos citado.