

EL PERFIL INSTITUCIONAL DEL CONTROL INTERNO

Por Cr. Guillermo I. León
Contaduría Gral. de la Provincia de Río Negro

*A la memoria del
Cr. Ruben Aldo Geist
Subcontador General
Colega y Amigo*

Antecedentes laborales del autor

Guillermo Ignacio León obtuvo el título de Contador Público Nacional en la Universidad Nacional del Sur en 1.969, realizando estudios de Economía y de post-grado en Investigación Operativa en esa casa de estudios.

Ejerció funciones de Auditor interno en el Instituto de Desarrollo del Valle Inferior del Río Negro y fue contraparte local en la operatoria del Préstamo Bid 389/SF-AR.

Fue Director General y Asesor ministerial en el área económica del Ministerio de Economía de la Provincia de Río Negro, profesional de la Dirección General de Presupuesto, del Servicio Técnico de Coparticipación de la Contaduría General y Director de Auditoría de ese organismo.

Fue electo por tres períodos Vocal del Tribunal de Cuentas del Municipio de Viedma, y ejerció el cargo de Vocal gubernamental en la Junta de Disciplina.

Ejerció la docencia en el nivel primario, secundario y universitario, estando a cargo durante siete años de las cátedras de Contabilidad Pública y Formulación de Proyectos de Inversión del Centro Regional Viedma de la Universidad del Comahue.

En la última década se ha desempeñado como Asesor de la Presidencia de la Legislatura, Secretario de Cámara de la Legislatura y Contador General de la Provincia.

EL MARCO JURÍDICO DEL CONTROL

1.- Introducción

“...Los tres incentivos fundamentales que dominan la vida del hombre en la sociedad y rigen la totalidad de las relaciones humanas, son : el amor, la fe y el poder; de una manera misteriosa están unidos y entrelazados. Sabemos que el poder de la fe mueve montañas y que el poder del amor es el vencedor en todas las batallas; pero no es menos propio del hombre el amor al poder y la fe en el poder...” Karl Loewenstein Teoría de la Constitución.

El poder del Estado es único, inescindible e insusceptible de división alguna, en consecuencia lo que se divide no es el poder sino la función genéricamente considerada, es decir que las funciones del poder se separan en forma correlativa a la separación de órganos y competencias, constituyendo la división de poderes.

Al respecto resulta ilustrativo transcribir la resolución 7 de las conclusiones al IX Simposio de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública, cuando refiriéndose al proyecto de Ley de Administración Financiera Nacional expresa: “...El control, en la Hacienda Pública, es una función, no un mero procedimiento; es decir se refiere al cumplimiento de la voluntad del Estado. Si cierto es que debe controlarse la eficiencia, mucho más lo es que debe controlarse la justicia en las relaciones de poder, y la contribución al logro del bien común en el accionar concreto del organismo administrativo...”

Etimológicamente la palabra función deriva del latín *funtio* que significa cumplimiento, ejecución o desempeño.

Cabe entonces distinguir en las funciones de poder : la legislativa que es la elaboración normativa de reglas jurídicas abstractas y generales; la administrativa que ejecuta las normas y la judicial que aplica a cada caso en particular las normas generales.

2.- La función legislativa

La Constitución de Río Negro de 1988, en materia económico hacendal reserva para la Legislatura las atribuciones del artículo 139, a saber

8.- Establece anualmente el presupuesto de gastos y cálculo de recursos y aprueba o impugna las cuentas de inversión.

9.- Acuerda subsidios del tesoro provincial a las municipalidades y a las comunas cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios.

10.- Considera el pago de la deuda interna y externa de la Provincia.

15.- Dicta las leyes impositivas, que rigen en tanto no se las derogue o modifique por otra ley especial.

De acuerdo a Dromi se entiende como función legislativa aquella actividad del poder que se traduce en reglas generales, abstractas, impersonales, objetivas, de carácter imperativo y permanente, emitidas por un órgano especializado y en virtud de un procedimiento constitucional.

Cuando la Legislatura dicta la ley de presupuesto está ejerciendo facultades decisorias, ya que el presupuesto no es simplemente instrumento, es la institución donde se traduce financieramente la decisión política del gobierno, ya que implica transferibilidad de recursos de la economía privada a la economía pública, para que el Estado asigne esos recursos y facilite la posibilidad de desarrollo de la comunidad social.

La Legislatura mediante la institución presupuesto está interpretando la demanda social de la comunidad y cumplimentando el principio de subsidiariedad en el orden de moderar los desequilibrios producidos por los operadores naturales de la economía.

El carácter institucional del presupuesto deviene que en el proceso de su elaboración, sanción y ejecución los Poderes se confunden entre sí, el Poder Ejecutivo es colegislador y la Legislatura es coadministradora.

Es el presupuesto el que inserta la materia de control en la organización del Estado, ya que la Legislatura ejerce en forma inicial el planeamiento, que supone adopción de decisiones en forma anticipada sobre hechos a ocurrir en el futuro al sancionarlo, y en forma conclusiva ejerce el control al aprobar o desechar la cuenta de inversión, ya que en este aspecto está verificando por la cuenta el cumplimiento de la función.

3.- La función ejecutiva

La Constitución de Río Negro de 1988, en materia económico hacendal asigna al Gobernador en su artículo 181 las siguientes facultades:

- 1.- Ejerce la representación oficial de la Provincia y es el jefe de la administración provincial. Ejecuta la leyes.
- 2.- Nombra y remueve a los agentes públicos para los cuales esta Constitución o las leyes respectiva no establecen otra forma de nombramiento o remoción.
- 11.- Presenta el proyecto de ley de presupuesto general de la Provincia y el plan de recursos, en los dos primeros meses de las sesiones ordinarias.
- 16.- Recauda las rentas provinciales; dispone su inversión de acuerdo a las leyes y publica trimestralmente el estado de tesorería.

Normalmente se identifica al Poder Ejecutivo como el poder administrador por cuanto le incumbe obtener los recursos y efectuar su utilización para cumplir con sus finalidades básicas.

De acuerdo a Dromi es función administrativa aquella actividad por la cual el Estado anima y dirige los innumerables y pequeños mecanismos de su organización y acción;

actividad concreta y práctica desplegada por el Estado para la inmediata obtención de sus fines.

Las funciones administrativas son concretas en la medida que los actos administrativos atienden casos particulares, son espontáneas es decir con impulso procesal propio y tienen discrecionalidad restringida.

4.- El control como función en el ámbito provincial

La Constitución de Río Negro de 1988 en su artículo 191 atribuye a la Contaduría General el registro y el control interno de la hacienda pública, así como la atribución de autorizar los pagos con arreglo a la ley de presupuesto.

A decir de Licciardo "... en la Administración Pública el control hace al ejercicio del Poder, es el Poder el que controla y no sus órganos...".

El Dr. Eugenio Matocq por su parte agrega "...la determinación de los actos a realizar y la previsión de los hechos a ocurrir, como así también el conocimiento simultáneo de los hechos y actos ocurridos y su posterior juzgamiento encaminado a conocer las causas determinantes y las repercusiones emergentes, integran el campo de lo que debe entenderse por control de la hacienda pública..."

La función de control de la Contaduría General dentro del esquema de los tres poderes, es inherente a la función de administrar, ya que la hacienda pública para poder funcionar necesita la sistematización necesaria que le permita traducir los actos y hechos jurídicos a cuentas que demuestren la variación de la composición de su patrimonio.

La Contaduría General es el órgano de control del Gobernador, para que el carácter dependiente de la hacienda pública se mantenga incólume, de tal forma que los procesos administrativos se desenvuelvan con regularidad, y así se pueda ejercer con plenitud la función de jefe de la administración.

Es oportuno citar el libro “ Reforma del Estado. Transformación Nacional” cuyos autores son el Sr. Presidente de la Nación Argentina Dr. Carlos Menem y el Dr. Roberto Dromi , que en su página 183 expresan “...los organismos de control deben fiscalizar en forma simultánea o concomitante toda la ejecución presupuestaria tomando intervención antes de que se contraiga el compromiso para gastar y antes que se efectúe el pago...”

Si corresponde analizar las funciones de la hacienda como una serie de fases que originan procesos fundamentales que implican la gestión erogativa y todos los procesos accesorios derivados, destinados a la producción de bienes y servicios que traducen las demandas de la comunidad social, es en este contexto que debe ser entendida la principal función de la Contaduría, que explicita el artículo 75 de la Ley de Administración Financiera y Control de la Provincia de Río Negro.

En el mismo se establece que los hechos, actos y operaciones que producen transformaciones hacendales generando procesos administrativos, deben éstos últimos ser verificados, supervisados y vigilados por la Contaduría General, constituyendo a tal efecto la materia de su competencia.

A tal efecto prevé el acceso directo a la documentación y registro de esta operatoria, en el lugar, tiempo y forma que posibiliten su conocimiento previo.

También se establece la atribución de la observación de la Contaduría General.

ORGANOS PROVINCIALES DE CONTROL

Los órganos de control de la Provincia de Río Negro, tienen raigambre constitucional de acuerdo al siguiente esquema:

Tercera Parte Organización del Estado

Sección Tercera Poder Legislativo

Capítulo VII Organos de Control Externo

- 1.- Tribunal de Cuentas.
- 2.- Fiscalía de Investigaciones Administrativas.
- 3.- Defensor del Pueblo.

Sección Cuarta Poder Ejecutivo

Capítulo IV Organos de Control Interno

- 1.- Fiscalía de Estado.
- 2.- Contaduría General.
- 3.- Comisión de Transacciones Judiciales.

Características de cada organismo

Fiscalía de Investigaciones Administrativas

El titular del organismo goza de iguales derechos, incompatibilidades e inmunidades que los miembros del Superior Tribunal de Justicia, dura seis años en su mandato, es designado por la Legislatura a propuesta del Poder Ejecutivo y sólo puede ser removido por las causales y procedimiento de juicio político.

El ámbito de actuación es la administración central, autárquicos y empresas y sociedades del Estado o controladas por él.

Interviene de oficio o a petición del Tribunal de Cuentas en la investigación de conductas administrativas, instruye la prevención sumarial en los juicios administrativos y formaliza la denuncia ante la justicia competente cuando existe presunción de delito.

Defensor del Pueblo

El titular del organismo es designado por la Legislatura, la duración en la función es cinco años y solo puede ser removido por las causales y procedimiento de juicio político.

Le comprenden las mismas inhabilidades, incompatibilidades e inmunidades que un legislador.

Sus funciones son la defensa de los derechos individuales y colectivos frente a los actos, hechos u omisiones de la administración pública provincial y la supervisión de funcionamiento de la administración pública provincial y de los organismos prestadores de servicios públicos.

Tribunal de Cuentas

Organo colegiado, sus miembros duran seis años en las funciones, son designados por la Legislatura a propuesta del Poder Ejecutivo y pueden ser removidos por las causales y procedimientos del juicio político.

Elabora su proyecto de presupuesto con remisión directa al Poder Legislativo, autoriza y aprueba sus gastos y designa y remueve al personal de su dependencia.

Las principales funciones son:

- Ejerce el control de legitimidad de lo ingresado e invertido en la administración central, descentralizada, empresas del Estado, sociedades con participación estatal y beneficiarios de aportes provinciales.
- Ejerce el control ulterior mediante el examen de las rendiciones de cuentas, y también control concomitante mediante auditorías pudiendo en esta circunstancia ejercer la observación legal con efecto suspensivo.
- Realiza el juicio de cuentas y el juicio administrativo de responsabilidad.
- Dictamina sobre la cuenta general del ejercicio.
- Provee a la designación de los miembros fiscalizadores de empresas, sociedades, entidades crediticias, entes y organismos del Estado.

Es de hacer notar que la Ley 2747 de creación del Tribunal de Cuentas establece como principio el control por vía jerárquica ascendente, ya que en su artículo 18 estatuye “ Los actos u omisiones violatorios de disposiciones legales o reglamentarias comportarán responsabilidades solidarias para quienes lo dispongan, ejecuten o intervengan.

Los agentes que reciben orden de hacer o no hacer, deberán advertir por escrito a su respectivo superior sobre toda posible infracción que traiga aparejado el cumplimiento de dichas órdenes. De lo contrario, incurrirán en responsabilidad exclusiva si aquél no hubiese podido conocer la causa de la irregularidad sino por su advertencia y observación”

Fiscalía de Estado

El titular del organismo dura cuatro años en sus funciones, es designado por el Poder Ejecutivo con acuerdo de la Legislatura, puede ser removido por las causales y procedimientos del juicio político.-

Tiene iguales inhabilidades, derechos, incompatibilidades e inmunidades que los miembros del Superior Tribunal de Justicia.

Ejerce el control de legalidad de los actos administrativos del Estado, la defensa de su patrimonio y es parte necesaria y legítima en todo proceso en los que se controviertan intereses de la Provincia.

Contaduría General

El titular del organismo dura cuatro años en sus funciones, es designado por el Poder Ejecutivo con acuerdo de la Legislatura y puede ser removido por las causales y procedimiento de juicio político.

Los requisitos para acceder al cargo son nacionalidad argentina, mayor de treinta años de edad, título de contador público nacional, diez años de ejercicio profesional y poseer experiencia financiero contable en el sector público no inferior a cinco años contados a partir de la obtención del título universitario.

Por disposición constitucional la Contaduría General es el órgano responsable del registro y control interno.

Tiene dependencia directa del Gobernador de la Provincia, e independencia funcional en la medida que es el único órgano rector dentro del sistema integrado de administración financiera que no depende del órgano coordinador que es el Ministerio de Economía y dicta su propio reglamento interno, orgánico y funcional

También ejerce una relativa autonomía financiera ya que puede autorizar y aprobar sus gastos, posee un encuadre salarial específico que le permite una movilidad según la función asignada, pero su proyecto de presupuesto debe presentarlo ante el Ministerio de Economía

Ejerce el control preventivo del gasto en el sentido que al ser responsable del desarrollo de los aspectos normativos, de supervisión y coordinación del control interno, tiene la facultad de dictar normas de control interno y de contabilidad gubernamental para la administración provincial

Desde el punto de vista del control como procedimiento, ejerce el control concomitante al conformar la actuación antes de hacerse efectivo el compromiso e interviene la orden de pago por aplicación de la norma constitucional.

Tiene la atribución de la observación con limitaciones ya que la misma no produce efectos suspensivos. Puede formular un simple acto de la administración de reparo en el momento del compromiso y un acto administrativo de oposición al intervenir la orden de pago, con la obligación de la denuncia pertinente al Tribunal de Cuentas.

Además ejerce la realización de auditorías en materia de su competencia.

Comisión de Transacciones Judiciales

Tiene como función dictaminar sobre toda propuesta de transacción que sea recibida, Promovida por los órganos que ejercen la representación del Estado Provincial, a causa de juicios que revistan trascendencia económica, social o política, teniendo en cuenta la conveniencia patrimonial y de conformidad con los principios éticos de la actividad del Estado.

LAS CONTADURIAS Y LA CONTROVERTIDA FUNCION DE CONTROL

El Dr. José Ariel Nuñez al analizar el proyecto nacional de ley de administración financiera expresa refiriéndose al control público “...su definición y categoría estará inexorablemente ligada al contexto cultural del país y a la escala de valores que la sociedad reconozca como válida. El control público no es un valor aislado, deviene de otros valores sociales y muy especialmente entre ellos, de los principios éticos, morales y de justicia. El problema está en la raíz, en el comportamiento humano, único elemento permanente en todas las ciencias sociales...”

La armonización de los nuevos sistemas de administración financiera con las normas de derecho público provincial ha sido el principal desafío que en los últimos tiempos han debido afrontar aquellas Contadurías Generales, que por razones políticas o de condicionamiento crediticio, intentaron aplicar un modelo similar al nacional.

El notorio avance tecnológico que significa un sistema integral e integrado con registro en tiempo real, fue acompañado de proyectos de leyes marco sin virtualidad jurídica y compleja implementación en función de la normativa constitucional y legal de las respectivas provincias

Esta situación ha sido planteada por el Dr. Luis Fortuni “...La Ley de Administración Financiera se implementa en la Nación a través de un arduo trabajo que aún hoy continúa.

La mayoría de las provincias, en cambio, no han seguido el mismo camino y en estos últimos tiempos se han acrecentado los problemas de administración financiera y de información, los problemas para poder cotejar información con la Nación.

“...La Ley de Contabilidad que tenía la Nación ha sido una Ley que desde la década del cincuenta se ha difundido en las provincias y, se dice que, las provincias tienen una mala copia de esa Ley que se ha mantenido en vigencia por 38 años.

A través del contenido de este documento se buscan cambios estructurales en la administración parecidos a los de orden nacional; para ello es necesario que las instituciones provinciales (y también el sector municipal del que muy poco hablamos) modifiquen la Ley de Contabilidad creando una nueva legislación. Con crear una nueva legislación me estoy refiriendo a adaptar la Ley de Administración Financiera a los requerimientos provinciales y *a las estructuras constitucionales y legales de las provincias*, lo que requiere que éstas traten de ponerse en igualdad de condiciones con la Nación, no financiera ni políticamente sino en igualdad de condiciones de pensamiento, digamos en comunidad de criterio, para que se pueda producir información coherente que sea compatible...”

Por esta temática la Cra. Lea Cortés de Trejo escribe :”...existen dos corrientes de pensamiento: por un lado, se encuentra aquella que prioriza de tal manera las cuestiones jurídico-formales y, desde esa perspectiva, la determinación de responsabilidades administrativo contables, que descuida la importancia de la buena administración, gestión y control de la hacienda pública.

Por otra, la que fija su atención en el perfeccionamiento de técnicas e interrelaciones de los sistemas de información para la toma de decisiones en materia de administración financiera soslayando la determinación de responsabilidades administrativo contables y la idiosincracia del país.

Las dos tendencias presentan aspectos positivos y negativos: existe en la primera apego a lo formal, al control legal, marginando consideraciones sobre la eficiencia, economía y eficacia de la administración financiera y su control.

En la segunda, estos aspectos adquieren tal relevancia y nivel de detalle que ignora la realidad jurídico institucional y las particularidades del país, que suele imponerse en sentido contrario a **esquemas hiperracionales teóricos**, y mecanismos contables y de control posiblemente válidos para otras latitudes, pero no necesariamente idóneos para la Argentina...”

“...Consideramos que ambas tendencias carecen de visión integradora de un fenómeno complejo que involucra aspectos políticos, jurídicos y técnicos de la hacienda pública a la luz de la realidad argentina actual. Nuestro país necesita la confluencia de ambas líneas doctrinales, camino que no se avisa en el corto plazo por razones que no nos detendremos a examinar...”

Planteada esta cuestión principal, se considera procedente plantear algunas reflexiones sobre el perfil de las Contadurías Generales en el sistema de control..

La primera y más gravitante es que las Contadurías Generales tengan previsión constitucional, fundamentalmente por la jerarquía de su función.

Como respaldo doctrinario a lo anterior Roberto Dromi señala “...Nuestro país cuenta con una serie de instituciones y dependencias que ejercen control en distintas áreas y materias, pero no nos cabe duda que en lo relativo al manejo hacendal público, el control interno a cargo de nuestras Contadurías Generales es el que registra antecedentes de mas antigua data y cuenta con una tradición secular.

Baste decir, para afirmar este concepto, que ya en las leyes de Indias campeaban señorialmente, llenos de títulos, honores y privilegios la figura del Contador General y del Tesorero General, y ello es así porque las Contadurías pertenecen a ese privilegiado grupo

de instituciones que son de existencia natural y necesaria, que nacen con el propio Estado y coexisten con él; pero estos atributos subsisten a través del tiempo por las importantísimas funciones que le son propias y no solamente porque la carta magna de alguna provincia la haya elevado al rango constitucional...”.

En la sesión de clausura del IV Congreso de Contadurías Generales en 1981, se leyó el mensaje entregado por la Comisión Permanente para el estudio del carácter constitucional de las Contadurías Generales que expresaba: “...Con motivo de la celebración de su Cuarto Congreso Nacional, las Contadurías Generales del País, reafirman una vez más su existencia como órgano natural del control Hacendal Público en su expresión más amplia, ya que en nuestro país, basado en un sistema Republicano de Gobierno, dichas Instituciones de Control han sido plasmadas constitucionalmente en la mayoría de los Estados Provinciales.

Su campo de acción se fundamenta en el control del gasto público, con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos que concuerdan con las altas funciones que le son propias.

Convocan, asimismo, las Contadurías Generales a evitar la parcialización del Control mediante acepciones específicas y restringidas que conllevan, por esa razón, a la creación de Organismos específicos para tales tipos de control, con su consecuente dispersión de los entes y del gasto.

Las Contadurías Generales, insertas en los textos constitucionales, ratifican el concepto expresado por Aberdi, cuando dijo **“El poder de crear dinero, manejar y de invertir el tesoro público es el resumen de todos los poderes, la función más ardua de la Soberanía Nacional”**, y garantizarán la estabilidad y las funciones de Instituciones que deben estar presentes en toda manifestación que signifique un movimiento en el Tesoro Público, ejerciendo sus funciones básicas de control y registración.

Las Contadurías Generales, constituyen el brazo ejecutor y controlador del Poder Ejecutivo, al que le compete hacer recaudar la renta e invertirla en la consecución de los fines del Estado, de donde sus funciones de control comprenden a todos los Entes que manejan fondos públicos...”

Reconocido entonces el rango constitucional de la Institución es necesario que su titular sea designado con participación del Poder Legislativo y sólo pueda ser removido por éste por causales debidamente justificadas.

La controvertida cuestión del alcance subjetivo del control, es decir que la Contaduría dependiendo del Poder Ejecutivo dentro de la estructura orgánica del Estado pueda controlarlo, estimo que no existe exclusión para el ejercicio de la función, ya que la independencia de criterio no supone necesariamente la superioridad orgánica del controlante.

Tampoco, al respecto, existe oposición entre el autocontrol ejercido por parte del Poder Ejecutivo y el control efectuado por la Contaduría General.

Con referencia a esta cuestión Roberto Dromi anota “...El control parlamentario es bueno pero insuficiente por sí solo. La práctica nos lo demuestra. El presupuesto no es todo el control. Es prioritario el control de ejecución presupuestaria, que permite verificar el cotejo entre lo sancionado legalmente para recaudar y gastar con lo ejecutado administrativamente. Todo ello, de modo preventivo y concomitante a la ejecución. El poder tiende a crecer, si no en sus potestades institucionales, al menos en sus alcances reales. De allí la importancia de ese control tan cercano...”

Otra temática a plantearse es el alcance temporal del control ejercido por las Contadurías Generales. Se reafirma aquí la postura adoptada por el Dr. De Luca en el sentido que el control preventivo se practica cuando las Contadurías Generales poseen por delegación el poder- deber de dictar reglamentos o proveer a la interpretación de normas técnicas.

Con referencia al control concomitante o simultáneo, que es una derivación del registro escritural, se ejercita el mismo en la ejecución presupuestaria antes que tenga eficacia el acto administrativo.

Tradicionalmente se ha observado cierta superposición y/o confusión en los momentos de control entre las Contadurías Generales y los Tribunales de Cuentas.

Por esa razón resulta oportuno anotar un despacho de mayoría del VII Congreso de Tribunales de Cuentas, que basado en el principio que el órgano juzgador debe actuar siempre después de ocurridos los hechos sometidos a su jurisdicción, expresa “...El Tribunal de Cuentas debe tener amplias atribuciones en cuanto al momento de la fiscalización, *pero es conveniente que la ejercite a posteriori.*”

Vinculado con el alcance formal del control, se encuentra la atribución de la Contaduría General de formular observación legal con efecto suspensivo y su correlato de facultad de insistencia por parte del órgano de ejecución

El Dr. Roberto Dromi al comentar que la esencia de la función de la Contaduría General es típicamente administrativa, anota “...La observación es una función colaborativa para que los funcionarios activos no incurran en responsabilidad. Es una alarma de la responsabilidad, que puede ser excluída por el propio Poder Ejecutivo con el denominado procedimiento de insistencia...”

En el VII Congreso de Tribunales de Cuentas, en el tema de referencia, se expusieron posturas disímiles.

Encontramos un despacho basado en que los Tribunales de Cuentas son organismos jurisdiccionales de última instancia y que al intervenir en los actos de oposición el juzgador pasaría a ser juzgado, recomienda “ Los Tribunales de Cuentas no deben intervenir en los actos de oposición u observación legal, *reservándose esa función para otros organismos de control*”.

Sobre este tema Licciardo opina “...Y también para evitar equívocos, conviene recordar que la Contaduría General no controla al Poder Ejecutivo, controla la legalidad de los actos y las cuentas de los que, dentro de los servicios, contraen compromisos, o liquidan, mandan pagar o pagan gastos, o recaudan fondos.

La institución de la observación tal como la conocemos en nuestro medio, es cuando suspende el trámite de actos en los que se den transgresiones a normas legales o de procedimiento, es típica de su competencia...”

También con referencia a este alcance digamos que el control no se circunscribe a la legalidad en materia presupuestaria, económica, financiera y patrimonial.

Además puede realizar auditorías financieras, de legalidad y de sistemas, investigaciones especiales y pericias de carácter financiero y técnico, verificar las rendiciones de cuentas de administración central, y asesorar al Poder Ejecutivo y a las autoridades de jurisdicciones y entidades en materia de su competencia.

Con referencia al alcance objetivo del control ejercido por las Contadurías Generales es complementario al control jurídico ejercido por las Fiscalías de Estado y una derivación de la operación de registro.

Por el principio de legalidad, la Administración debe someterse al ordenamiento jurídico, ya que la administración por definición es una actividad subordinada y lleva implícita la idea del control.

Con referencia a este tema el Dr. Roberto Dromi escribe “...En el Estado de Derecho, la Administración sólo puede proceder conforme a la ley, sustentada en ella y teniendo en vista el fiel cumplimiento de las finalidades señaladas en la ordenación normativa. La legalidad, en un sentido amplio, va más allá del valor meramente etimológico y se la interpreta como sinónimo de Derecho...”

En general los nuevos sistemas de administración financiera especifican como objetivos de la ley garantizar los principios de regularidad en la registraci3n, legalidad, economicidad y eficacia, tanto en la obtenci3n como en la aplicaci3n de los recursos p3blicos.

Tambi3n se especifica como objetivo de la ley el desarrollo de sistemas que proporcionen informaci3n oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero del sector p3blico, para el proceso de toma de decisiones de los responsables, *as3 como para evaluar la gesti3n de los responsables de cada una de las 3reas administrativas.*

Es necesario precisar que no es real la antinomia que se pretende crear entre el control de legalidad y el control de eficacia, econom3a y eficiencia.

Es inconcebible suponer que la legalidad presupone la ineficiencia.

Organizado el sistema contable para el establecimiento del control de gesti3n, es oportuno recordar que en base a las recomendaciones del Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras, los Congresos Latinoamericanos de Organismos Superiores de Control y el Intosai, existe un despacho del VII Congreso de Tribunales de Cuentas que propicia que la legislaci3n positiva ampl3e las atribuciones del control de los Tribunales de Cuentas a la econom3a, eficiencia y efectividad.

En definitiva concluimos coincidiendo con la Cra. Cort3s de Trejo que como requisito previo al dictado de una ley de contabilidad o a la implementaci3n de todo sistema de administraci3n financiera y de control, debe tenerse presente que existe un orden de prelación entre el afianzamiento del sistema republicano de gobierno, la divisi3n de poderes y a los institutos constitucionales con referencia a lograr una administraci3n financiera que garantice la consecuci3n de los recursos y el manejo de los mismos de la manera mas inteligente.

INDICE BIBLIOGRAFICO

- Ale Miguel Angel - Manual de Contabilidad Gubernamental Ed.Macchi 1994
- Atchabaian Adolfo - Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública Ed Depalma 1996.
- Arzelán Luis - Las Contadurías generales organismos de la Constitución Revista Administrativa 1978.
- Benzrihen Jorge - La auditoría y el control interno en el sector público nacional Ed. Macchi 1977
- Bidart Campos German - Manual de Derecho Constitucional Argentino Ed.Ediar 1972
- Chignoli Silvia Amalia - Los organismos de control como agentes de cambio en la cultura administrativa Revista El Control Público 1997.
- Collazo Oscar Juan - La probanza de la ineficacia del sistema de control instaurado por la Ley 24156 Revista Función Pública 1997
- Collazo Oscar Juan -El proyecto de ley de administración financiera y control 25° Jornadas de Finanzas Públicas 1992
- Conclusiones IX Simposio Nacional de Profesores de Contabilidad Pública.1991
- Conclusiones VII Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas.
- Conclusiones IX Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas 1992

- Conclusiones XIII Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas 1995
- Chapman William - Análisis terminológico y conceptual del control gubernamental instituido por la Ley 24156. Revista Sindicatura N°1 1995.
- Cortés de Trejo - Comentarios sobre el proyecto de Ley de Administración Financiera y Control de Gestión. Revista Función Pública 1992.
- De Luca Ruben - El control interno de la hacienda pública Ed. Función Pública 1987.
- Dromi José - Presupuesto y cuenta de inversión Ed. Astrea 1988.
- Dromi José - El presupuesto: instrumento constitucional de gobierno y control, Primeras Jornadas Nacionales de Presupuesto 1983
- Fortuni Luis - El Control Gubernamental Revista Sindicatura 1.995
- Licciardo Cayetano - El control como función VIII Congreso Nacional de Contadurías Generales Paraná 1986.
- Lozada Ezequiel y Martín - El derecho público en Río Negro Ed. Estrada 1994.
- Lunghi Carlos y De Luca Ruben - Los Tribunales de Cuentas con respaldo constitucional Boletín del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas 1985.
- Luqui Juan Carlos - Apostillas jurídicas a la ley de contabilidad La Ley 1985- 1201
- Matocq Eugenio - Tratado de contabilidad pública Ed. Abeledo Perrot 1962.
- Nuñez José Ariel - Comentarios sobre el Proyecto de Ley Nacional de Administración Financiera y Control de Gestión. Boletín informativo de los Tribunales de Cuentas 1992
- Olazábal Raúl M. - La función de control en la Reforma Constitucional Provincial VIII Congreso Nacional de Contadurías Generales 1986
- Pérez Colman Luis - Ley de Contabilidad y régimen de contrataciones del Estado Ed. Ciencias de la Administración 1987.

