

SINDICATURA GENERAL DE LA NACION
PUBLICACIONES
TECNICAS

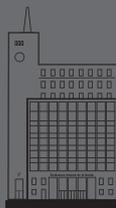
Publicaciones
Técnicas
SIGEN

PTS 01



EL MODELO
DE CONTROL INTERNO
DE LA LEY
24.156

SINDICATURA
GENERAL DE LA
NACION



Presidencia de la Nación
Sindicatura General de la Nación

Av. Corrientes 389 / C1043AAD / Ciudad Autónoma de Buenos Aires / República Argentina
Tel.: (54+11) 4312 8111/18 - Fax: (54+11) 4317 2828 / www.sigen.gov.ar

1

Introducción

El Modelo de Control Interno de la Ley Nº 24.156

Este trabajo propone un esquema básico para la conceptualización del “modelo” de control interno establecido por la Ley Nº 24.156. (1) El término ‘conceptualización’ es empleado aquí según el significado que se le asigna en el campo de la metodología de la investigación: proceso mental dirigido a identificar qué particularidades del objeto bajo estudio deben examinarse y a construir un modo de interpretar y clasificar aquello que se observa.

El propósito se vincula con dos de los objetivos fijados en el planeamiento estratégico de la SIGEN: *Optimizar el modelo a partir de la experiencia* (para lo cual ha planteado como curso de acción poner en foco la naturaleza del modelo); y *Fortalecer el rol de órgano rector del Sistema de Control Interno*. (2)

¿Qué entendemos por ‘modelo’ y ‘sistema’ de control, en el contexto de la ley? Conviene delimitar provisoriamente el tema para encauzar la discusión.

Según el Diccionario de la Lengua Española, *modelo* es un “Esquema teórico, generalmente en forma matemática, de un sistema o de una realidad compleja, como la evolución económica de un país, que se elabora para facilitar su comprensión y el estudio de su comportamiento” y *sistema* es un “Conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto.”(3)

Con respecto al vocablo ‘control’, William L. Chapman distinguía en un significativo artículo sobre la ley dos acepciones relevantes: control como comprobación, inspección, fiscalización e intervención y control como dominio, mando o preponderancia. Y advierte:

“... el control como dominio, mando o preponderancia existe para lograr un objetivo resultante de una acción determinada, que no necesariamente es de comprobación, inspección, fiscalización o intervención.”(4)

Señalaba asimismo el Dr. Chapman que la ley insta a un sistema de control de carácter mixto, en tanto encomienda a la autoridad superior de cada organismo establecer un sistema del tipo de dominio o mando,(5) asigna a las unidades de auditoría interna actividades de control que son esencialmente de comprobación y de apoyo a las autoridades superiores, y encarga a la Auditoría General de la Nación un tipo de control que es fundamentalmente de fiscalización. (6)

En el ámbito de la teoría de sistemas y de la cibernética el ‘control’ presenta también un carácter mixto: implica actuar sobre la dinámica de un sistema de modo de generar el comportamiento deseado a partir de datos resultantes de observaciones, de comprobaciones. El enfoque sistémico implica: consideración de las interacciones entre los elementos constitutivos; continuidad de los procesos; mecanismos de control integrados; retroalimentación.

El artículo arriba citado exponía también apreciaciones sobre la situación del control del sector público antes de la sanción de la ley; cabe recordarlas para poner de relieve el significado de la reforma que se encaraba.

“(...) la tarea del TCN tuvo un carácter de control meramente formal pues no era integral y en profundidad -como se quiere que hoy sea el control gubernamental, de acuerdo con la ley 24.156- por lo cual lo analizado acerca de los significados de las voces comprobación e inspección sólo son pertinentes al examen del TCN respecto de las cuestiones normativas y de registro contables”(7)

“(...) la idea del control de gestión (especialmente en el plano de la Administración Pública) se impuso hace casi dos décadas, creándose en diversos organismos unidades de Control de Gestión, con funciones de control no ya respecto del nivel directivo sino también para evaluar el desempeño de áreas subordinadas en niveles inferiores. En los hechos, sin embargo, la tarea derivó en una simple recolección de datos y estadísticas.”(8)

1- Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional Nº 24.156; en adelante, la Ley.

2- Sindicatura General de la Nación, *Plan 2006*, diciembre de 2005, pág. 6.

3- Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española, Vigésima segunda Edición* (2001).

4- Chapman, William Leslie, “Análisis terminológico y conceptual del control gubernamental instituido por la ley 24.156”, *Revista Sindicatura*, Año 1, Nº 1, enero-abril 1995, p.7 y p.12.

5- Chapman, W.L., *op. Cit.*, p.14.

6- *Ibid.*, p.15.

7- Chapman, W.L., *op. Cit.*, p. 12; negritas, en el original.

8- *Ibid.*, p.13.

2 Aproximación al "modelo"

2.1 Los sistemas de la ley

9- Cabe citar a título de ejemplo la labor desarrollada en los EE.UU. por la Comisión Treadway (*National Commission on Fraudulent Financial Reporting*). Su informe, producido en 1987, sirvió de base para la tarea del *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)* que en colaboración con la firma Coopers & Lybrand planteó en 1992 un nuevo marco conceptual en materia de control interno - el *Internal Control Integrated Framework*. Es interesante mencionar también la Ley de Resultados del Desempeño del Gobierno (Government Performance Results Act 1993) dirigida a mejorar el funcionamiento del Gobierno Federal mediante el control de gestión -basado en la definición de metas y la medición de resultados de los programas- y el planeamiento estratégico, tendiente asimismo a mejorar la información para la toma de decisiones y la rendición de cuentas por parte de las agencias de gobierno responsables.

10- García, Cándido E. y Otheguy, Osvaldo O., "Reflexiones sobre el sistema de control integral e integrado en la ley 24.156, con particular referencia a una de sus partes: la legitimidad". Trabajo publicado en la *Memoria del Segundo Congreso Internacional de Auditoría Interna*, Buenos Aires, 1996, pp. 656-661.

Había entonces en el país consenso sobre la necesidad de reformar la administración para superar debilidades estructurales de la gestión de políticas públicas; ello en un marco internacional que mostraba cambios significativos en los modos de gestión, orientados a implementar técnicas de administración por objetivos o dirección por resultados y a la aplicación de criterios de eficacia y eficiencia.⁽⁹⁾

La ley concibe a la *administración financiera* como un 'sistema' compuesto por los sistemas presupuestario, de crédito público, de tesorería y de contabilidad. En cuanto al *control* del sector público nacional, lo configura mediante los sistemas de control interno y de control externo:

"Artículo 3º- Los sistemas de control comprenden las estructuras de control interno y externo del sector público nacional y el régimen de responsabilidad que estipula y está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas de su gestión."

"Artículo 7º- La Sindicatura General de la Nación y la Auditoría General de la Nación serán los órganos rectores de los sistemas de control interno y externo, respectivamente."

Con respecto al control interno la ley presenta dos dimensiones, si bien alude a ambas empleando indistintamente la expresión '*sistema de control interno*'. Una dimensión es la del artículo 100: "El sistema de control interno queda conformado por la Sindicatura General de la Nación y las unidades de auditoría interna (...)". La otra emerge en los artículos 4, inc d) ii, y 101, que establecen como responsabilidad propia de la administración superior de cada jurisdicción o entidad la implantación y mantenimiento de un adecuado sistema de control interno. Las funciones que asigna a la SIGEN el artículo 104 reflejan esa dualidad de perspectivas.

En un trabajo expuesto ante el Congreso Internacional de Auditoría Interna desarrollado en Buenos Aires en 1995, ⁽¹⁰⁾ Cándido García y Osvaldo Otheguy identifican con precisión las dos dimensiones del sistema de control interno: reconocen un "aspecto orgánico" en el sistema SIGEN-UAI y un "aspecto material" en el sistema de control interno entendido como instrumento de gestión que aplica la administración activa de cada organismo. Esta caracterización resulta particularmente significativa para conceptualizar el "modelo" de la ley. Permite distinguir el sistema de control interno *orgánico* (el sistema SIGEN-UAI), de los sistemas de control interno *materiales* implementados en cada una de las jurisdicciones y entidades del sector público nacional.

2.2 La dimensión 'orgánica'

11- En adelante, el *Mensaje*. Las citas de ese documento incluidas en el presente trabajo tienen por fuente: Sindicatura General de la Nación, *Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control de Sector Público Nacional (ley 24.156): Texto y reglamentación compilada por SIGEN al 30/5/97*, SIGEN, Buenos Aires, mayo de 1997. Cabe recordar que en el *Mensaje* la proyectada ley recibe la denominación de "Ley de Administración Financiera y Control de Gestión del Sector Público Nacional".

12- *Mensaje*, párrafo 2.3 d), pag. vi).

La esencia del "modelo" de control interno en su aspecto orgánico fue expuesta con claridad en el mensaje del Poder Ejecutivo que remitió al Congreso el correspondiente proyecto de ley:⁽¹¹⁾

"Es recomendable la existencia de un organismo de control interno al servicio del Poder Ejecutivo Nacional. El Presidente de la Nación tiene el derecho de ser informado oportuna y fidedignamente para posibilitarle la adopción racional de las decisiones administrativas que le competen. Bajo el esquema propuesto, este organismo de control del Poder Ejecutivo Nacional coordinará la red de "unidades de auditoría interna" que se establecerán en cada una de las jurisdicciones y entidades."⁽¹²⁾

Ese esquema quedó plasmado en el ya referido artículo 100 de la ley:

"Artículo 100 - El sistema de control interno queda conformado por la Sindicatura General de la Nación, órgano normativo, de supervisión y coordinación, y por las unidades de auditoría interna, que serán creadas en cada jurisdicción y en las entidades que dependen del Poder Ejecutivo Nacional. Estas unidades dependerán, jerárquicamente, de la autoridad superior de cada organismo y actuarán coordinadas técnicamente por la Sindicatura General."

2.3 La dimensión ‘material’

13- Sindicatura General de la Nación, *op.cit.*, pág. v.

14- *Ibid.*, pág. vi.

15- El proyecto fue remitido al Congreso el 12 de abril de 1991; la ley fue sancionada el 30 de septiembre de 1992 y promulgada el 29 de octubre de ese año.

16- La situación prevaeciente reflejaba muchos de los problemas característicos del modelo de Estado *preburocrático*: ineficiencia y costos elevados; gestión pública ineficaz; aparato público fácilmente secuestrable por las élites dominantes; corrupción de la gestión pública para beneficio particular de las élites políticas; baja capacidad de respuesta a las necesidades sociales; sistema de gestión pública no profesional. Cfr. Julio César Fernández Toro, “La racionalización y democratización de la gestión pública en tiempos de cambio”, Seminario Internacional sobre Modernización del Estado, Jefatura de Gabinete de Ministros, Subsecretaría de la Gestión Pública, Buenos Aires, 2006.

17- Cfr. Al respecto: Ministro de Economía y Obras y Servicios Públicos, Secretaría de Hacienda, *Programa de Reforma de la Administración Financiera Gubernamental*, Secretaría de Hacienda, Buenos Aires, 1992.

18-El proceso iniciado en 1989 persiste, más allá de los cambios perceptibles en la semántica de los liderazgos políticos. Si bien la idea de ‘reforma’, que se asocia ahora con concepciones neo-liberales, fue sustituida por los conceptos de ‘modernización del estado’ o de ‘nueva gestión pública’, las políticas públicas sobre la materia muestran continuidad en lo esencial: se reconoce la necesidad de mejorar la calidad institucional del sector público como instrumento para el logro del bien común. Dicha continuidad se ha reflejado en las líneas de política declaradas por las áreas de gobierno directamente asociadas al logro de ese objetivo: gestión pública; administración financiera; y control interno.

19- Mediante los artículos 4 d), ii) y 101 ya citados; consecuentemente, el cargo de titular de la UAI, que depende directamente de esa autoridad, y tiene carácter extra-escalafonario, es de libre designación y remoción.

El ‘sistema orgánico’ funciona coordinado por la SIGEN en su carácter de órgano rector. En el ámbito de cada jurisdicción o entidad opera a través de la sindicatura jurisdiccional -o la comisión fiscalizadora, ello en lo que respecta al control interno, pues además deben abocarse al cumplimiento de la ley 19.550; cuando se trate de una empresa o sociedad del Estado- y la unidad de auditoría interna correspondientes, que interactúan propendiendo al adecuado funcionamiento del control interno y prestan asimismo apoyo a la “administración activa”, en funciones de asesoramiento, a la vez que efectúan tareas de supervisión.

Como en el caso del aspecto orgánico, la idea de la ley acerca del sistema de control interno entendido en su dimensión material surge con claridad del *Mensaje*:

“Es responsabilidad de la alta dirección o gerencia de la Jurisdicción o Entidad (...) el mantenimiento de un sistema de control interno integrado que incluya la práctica del control previo (...)” (13)

“No se compadece con los modernos esquemas de administración financiera en el sector público la práctica del “control previo” por instituciones exógenas al propio organismo o repartición pública. El ejercicio del control previo se encuadra (...) dentro de la “estructura de control interno”, que es una de las responsabilidades que compete a la alta dirección de cada Jurisdicción y entidad del Sector Público.” (14)

Interesa recordar la circunstancia histórica en que se elabora y discute el proyecto de ley.(15) La crisis económica que afectaba al país hacia fines de la década de 1980, determinada en buena medida por la falta de eficacia y eficiencia de la administración pública, y el consiguiente cuestionamiento del modo de gestión, (16) dieron cauce al proceso de reforma iniciado mediante la ley 23.696, promulgada en agosto de 1989, que declaró la emergencia administrativa. Posteriormente, en el marco de la *Reforma del Estado*, el “programa de reforma de la administración financiera” fijó como objetivos. (17) reimplantar la cultura presupuestaria; incrementar la recaudación fiscal; reducir y reestructurar el gasto público e incrementar la eficacia de su impacto; reestructurar los pasivos públicos; y reorganizar la administración financiera de modo de lograr economicidad, eficiencia y eficacia.(18)

Inscripta en ese contexto, la ley establece como responsabilidad propia de la administración superior de cada jurisdicción y entidad del sector público nacional, la implantación de un eficiente y eficaz sistema de control interno.(19) El artículo 103 determina que el *modelo de control* por adoptarse deberá ser *integral e integrado*.

Ese ‘sistema material’ ha sido reglado por la SIGEN mediante las Normas Generales de Control Interno, que conforman el *modelo de control* adoptado.(20)

Las NGCI señalan que se trata de un control *integral* porque busca garantizar razonablemente el logro de objetivos globales: eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y reglamentos (Norma 2010). (21)

Ahora bien, el concepto clave para interpretar la esencia del “modelo” en cuanto al ‘sistema material’ reside en la idea de control *integrado*. Sobre el particular se ha expuesto, entre otras consideraciones que:

“(...) en razón del modelo legalmente escogido, el control interno forma parte del procedimiento de formación de la decisión administrativa, es decir que en alguna medida (con mayor o menor fuerza) el control interno también es responsable de la acción de gobierno”.

“(...) Es justamente por dicha circunstancia que es de la absoluta responsabilidad de la autoridad superior del órgano administrativo de que se trate el establecimiento de un adecuado, eficiente y eficaz sistema de control interno.”(22)

20- Aprobadas por la Resolución Nº 107/98 - SGN; en adelante: NGCI. En la Norma 2010, "Control interno, Componentes", se lee: "El marco integrado de control que plantea el Informe COSO consta de cinco componentes interrelacionados, derivados de la dirección, e integrados al proceso de gestión:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión."

2.4 Control interno y gestión de riesgos

21- A propósito del carácter integral del control, cabe hacer referencia al empleo del acrónimo incompleto "LAF" para aludir a la ley 24.156. Entendemos que debiera evitarse, al menos cuando se traten temas del Título VI, en tanto puede confundir respecto del alcance del control, que no se circunscribe a los aspectos financieros. Como señalan los doctores García y Otheguy en el trabajo ya citado, el control alcanza a toda la acción administrativa estatal, no sólo a la actividad financiera.

22- Merteikian, Eduardo, *Administración Financiera y Control: Régimen jurídico Integral del Sector Público Nacional*, Editorial Ciencias de la Administración, Buenos Aires, 1997, págs. 22/23; texto en bastardilla, en el original.

23- Norma 2010, "Control Interno, Definición y objetivos".

24- Análogamente, cabría aseverar que el "sistema orgánico" es también "integral e integrado": *integral* por la materia de la competencia de SIGEN y de las UAI, así como por el despliegue de la SIGEN, que destaca sus síndicos en las jurisdicciones y entidades y coordina la "red de unidades de auditoría interna" en todo el ámbito del sector público nacional; *integrado*, respecto de la operación del Poder Ejecutivo, de acuerdo al propósito ya comentado que manifiesta el punto 2.3 d) del *Mensaje*, de proveerle información oportuna para la toma de decisiones.

25- Resulta útil recordar algunas definiciones consignadas en el *Documento de Trabajo 15, Mapa de Riesgos del SPN: Descripción del Procedimiento*, Anexo A, Definiciones/Glosario, Gerencia de Estudios, Sindicatura General de la Nación, noviembre de 2008:

Riesgo

Todo evento contingente que, de materializarse, puede impedir el logro de los objetivos. Es la expresión de la probabilidad y del impacto de un evento con el potencial de ejercer influencia en el logro de los objetivos de una organización.

Impacto

Estimación de la importancia / trascendencia del riesgo. Magnitud de las consecuencias de un evento si ocurriera. Para el análisis global del SPN, se asocia al impacto del eventual incumplimiento de los objetivos de cada organismo o entidad.

Por su parte, las NGCI explican la noción de "integrado" en los siguientes términos:

"El control interno es un proceso integrado a los procesos (...) Al hablarse de control interno como un proceso, se hace referencia a una cadena de acciones extendida a todas las actividades, inherentes a la gestión e integradas a los demás procesos básicos de la misma: planificación, ejecución, y supervisión. Tales acciones se hallan incorporadas (no añadidas) a la infraestructura de la entidad, para influir en el cumplimiento de sus objetivos y apoyar sus iniciativas de calidad."(23)

Vale decir, el control de que se trata no sólo es interno por ser endógeno. Lo es por su carácter de "integrado". Es un control inserto en los procesos administrativos. (24)

Por su relevancia para la comprensión del "modelo" importa considerar el vínculo que existe entre *control interno* y *gestión de riesgos*.

El control es, en esencia, respuesta a riesgos. Obedece a la existencia de riesgos y a la consiguiente necesidad de acotar la incertidumbre respecto del logro de resultados. Las NGCI son claras al respecto:

"El control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan a las actividades de las organizaciones" (Norma 2310)

La gestión de riesgos -componente de las funciones directivas de una organización- busca mantener la exposición al riesgo dentro de niveles aceptables actuando sobre la probabilidad y el impacto, o sobre ambas facetas a la vez.(25) Los métodos de gestión de riesgos proponen en general procesos cíclicos que comprenden tres fases principales: Identificación, Evaluación y Respuesta; la *identificación* de riesgos y la posterior *evaluación* permiten fijar prioridades para diseñar la *respuesta*.

La fase de *identificación* no se limita a detectar los riesgos que pueden afectar el logro de los objetivos organizacionales; conlleva también asignar, a la dirección superior, responsabilidad y autoridad sobre las actividades de control correspondientes. Interesa destacar que este último aspecto de la gestión de riesgos aparece reflejado en la naturaleza esencialmente preventiva del "modelo de control" de la *ley* y de manera especial en el texto del artículo 101.

Del mismo modo, los criterios que rigen el diseño de la respuesta en la gestión de riesgos, guardan armonía con la noción de seguridad razonable implícita en la definición de control interno. (26) En efecto, bajo la denominación de "apetito de riesgo", consideran la relación entre un nivel deseado de control -vale decir, un nivel aceptable de exposición potencial- y el costo en que se incurre para alcanzarlo.

Las NGCI asignan un rol importante a la evaluación de riesgos en el esquema de sistema de control interno que proponen. Al describir en la Norma 2010 (acápite "Introducción, Control Interno, Componentes") los cinco componentes del sistema, señalan:

"(...) es dentro del ambiente reinante que se evalúan los riesgos y se definen las actividades de control tendientes a neutralizarlos. (...) El modelo refleja el dinamismo propio de los sistemas de control interno. Así, la evaluación de riesgos no sólo influye en las actividades de control, sino que puede también poner de relieve la conveniencia de reconsiderar el manejo de la información y la comunicación".

Las mismas normas establecen con claridad qué tipos de riesgos debe contemplar el "sistema material":

"Se deben identificar los riesgos relevantes que enfrenta un organismo en la persecución de sus objetivos, ya sea de origen interno como externo". (Norma 2320)

Probabilidad

Frecuencia estimada o conocida con que podría ocurrir el hecho incierto. Para el análisis global del SPN, se asocia a la probabilidad del incumplimiento de los objetivos de cada organismo o entidad, en base a la fortaleza de su sistema de control interno.

Exposición

Nivel de riesgo estimado considerando probabilidad e impacto.

26- Cfr. Al respecto la Norma 2010, en su acápite "Introducción, Control Interno, Definición y objetivos".

La *respuesta* de una organización ante los riesgos que afronta se materializa fundamentalmente, según el esquema pautado por las NGCI, mediante las actividades de control`:

"... constituidas por los procedimientos específicos establecidos como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados primordialmente hacia la prevención y neutralización de los riesgos". (Norma 2410)

Por otra parte, la evaluación de riesgos también incide sobre la `supervisión` de la eficacia del sistema de control interno. Respecto de las auditorías las NGCI señalan:

"La naturaleza, extensión y frecuencia de las evaluaciones del Sistema de Control Interno deben variar en función del nivel de riesgo determinado y de la ponderación de la importancia del control para reducirlo." (Norma 2620)

La importancia de la relación riesgos-control no se circunscribe al aspecto `material` del control interno. Ese vínculo es también relevante desde la perspectiva orgánica; el enfoque de gestión de riesgos permite al órgano rector considerar los riesgos de la "organización sector público nacional" de modo que el sistema SIGEN-UAI contribuya al logro del conjunto de objetivos de gobierno.

2.5

Qué no es el "modelo"

27- En el *Mensaje* se expresa, refiriéndose a la SIGEN: "Es necesario remarcar que el organismo actuará fundamentalmente con carácter de control preventivo -acorde con las modernas tendencias en la materia-"; y, refiriéndose al órgano de control externo, la AGN, afirma: "... no enjuicia ni persigue el funcionario prevaricador sino que, cuando se justifique, aportará las pruebas del presunto ilícito y pasará el caso al Poder Judicial, como corresponde en una división de poderes." (págs. xiv y xv)

28-El art. 104, que establece las funciones del Organismo, incluye en su inciso j): "Formular directamente a los órganos comprendidos en el ámbito de su competencia, recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo, la correcta aplicación de las reglas de auditoría interna y de los criterios de economía eficiencia y eficacia." Asimismo, el inciso k) fija como función de la SIGEN: "Poner en conocimiento del Presidente de la Nación los actos que hubieses acarreado o estime puedan acarrear significativos perjuicios para el patrimonio público."

Hasta aquí hemos tratado de identificar y definir las características básicas del sistema de control interno establecido por la Ley Nº 24.156. Para contrastar esa caracterización creemos útil agregar un breve comentario sobre algunas distorsiones que pueden afectar la visión de la naturaleza del "modelo" y del rol del órgano rector.

La experiencia sugiere señalar en primer término que el "modelo" *no promueve* el ejercicio de un control de tipo represivo por parte del sistema de control interno. (27) El órgano de control represivo es el Ministerio Público, que incluye en su estructura a la Fiscalía Nacional de Investigaciones Administrativas. Actúan además en ese rol los fiscales ordinarios, que ejercen la acción penal. La determinación de conductas delictivas y su castigo es naturalmente un cometido de los jueces.

Aunque el órgano rector del sistema lleva a cabo actividades de auditoría, de manera selectiva y apuntando a la supervisión de los controles de áreas críticas, ello *no constituye* su cometido principal.

Como resultado de la labor de supervisión que desarrolla, el sistema de control interno formula observaciones y recomendaciones a los organismos y realiza luego el correspondiente seguimiento. La SIGEN informa además al Poder Ejecutivo sobre los hallazgos y recomendaciones, así como respecto de las acciones que pueden acarrear perjuicios significativos al patrimonio público. En caso necesario, las recomendaciones indican que se proceda al deslinde de responsabilidades. (28)

Por último, en cuanto a los "mensajes" que resultan de las labores de supervisión -por ejemplo, las conclusiones y recomendaciones de los informes que emite- cabe señalar que sus destinatarios naturales *no son* los medios de prensa ni las ONG dedicadas a promover la transparencia, sino las autoridades superiores de los organismos y el Poder Ejecutivo. Ello sin perjuicio del ejercicio del derecho de acceso a la información pública y del cumplimiento de lo establecido en el artículo 107 de la *ley* sobre la obligación que tiene la Sindicatura General de informar periódicamente a la opinión pública.

Conclusiones

Hemos intentado describir a través de una discusión sucinta del marco normativo específico el “modelo” de control interno establecido por la Ley Nº 24.156.

El esquema básico de conceptualización planteado se apoya en la distinción de los aspectos *orgánico* y *material* del control interno y destaca la importancia de la relación riesgos-control. Reconoce que el “modelo” se implementa de modo orgánico por medio del sistema que conforman la SIGEN y la red de unidades de auditoría interna, y de modo material mediante los sistemas de control interno de cada organismo del sector público nacional, implementados y mantenidos por las respectivas autoridades superiores. Reconoce asimismo que debido a su carácter esencialmente preventivo, el control interno está determinado por la relación riesgos-control.

Seguiremos tratando en ulteriores reflexiones otros aspectos que surgen del Sistema de Control Interno implementado por la Ley Nº 24.156 que le brindan al funcionario que tiene la responsabilidad de gestionar, a través de la Sindicatura General de la Nación como Organismo Rector del Sistema, herramientas para que conozca en tiempo real las debilidades que afectan su organización, para que las pueda corregir en lo inmediato e imponga en la entidad a su cargo un adecuado ambiente de control.

Buenos Aires, enero de 2010.

SINDICATURA GENERAL DE LA NACION

Documento elaborado por el Ing. Arturo Abriani,
Asesor del Sr. Síndico General de la Nación.

Enero 2010