

Buenas Prácticas en Auditoría de Legalidad

Por Sandra Fabiana Lebrero

Al definir la auditoría de legalidad, las normas de auditoría, en general, la definen como: el examen dirigido a determinar el grado de cumplimiento, por parte de las entidades del marco jurídico inherente a su actividad, y en qué medida la referida reglamentación permite que los programas y proyectos del ente se cumplan de manera económica y eficiente.

Con esta enunciación como base, surge el cuestionamiento de cómo deberíamos entender a la fiscalización del cumplimiento normativo. La filosofía que ha dado nacimiento a la Administración ha llevado a reiterar una y otra vez que ella no es un fin en sí mismo, ha sido creada para atender a los administrados, y su actuación implica la afectación de variados sectores de la sociedad, teniendo en cuenta la titularidad de los recursos que le son confiados. Por ello, los que ejercen por cualquier título la autoridad pública obran, no en virtud de un derecho propio, sino en nombre de la Nación en la cual reside la soberanía. Debiendo servir al interés público, los gobiernos han de administrar los recursos en forma eficiente, eficaz y económica, utilizando los instrumentos idóneos para cumplir más acabadamente la satisfacción de su fin último.

La palabra autorizada de Julio Comadira¹ nos permite recordar que la totalidad del actuar de la Administración se encuadra en el marco procesal del respeto prioritario al ordenamiento jurídico, el cual generalmente formulado con relación al procedimiento administrativo, tiende a la protección del administrado o

¹ Comadira, Julio, "*Función administrativa y principios generales del procedimiento administrativo*". Ed. La Ley. Buenos Aires. (1994).

a la determinación de sus derechos y a la defensa de la norma jurídica objetiva, con el fin de mantener el imperio de la legalidad y la justicia en el funcionamiento administrativo.

Identificando dicho fenómeno con el término *juridicidad*, este autor nos revela que esta locución representa la idea de que el accionar administrativo en la procura del bien común supone, necesariamente, el respeto del orden jurídico. En este concepto de juridicidad se nuclea todo el sistema normativo; desde los principios generales del derecho y la Constitución Nacional, hasta los simples precedentes administrativos en cuyo seguimiento esté comprometida la garantía de la igualdad, pasando por la ley formal, los actos administrativos de alcance general y eventualmente, ciertos contratos administrativos.²

Juan Francisco Linares Quintana señala que la “oportunidad” en un sentido amplio implica que la legitimidad no es una cuestión de palabras sino “también axiológica y de valores pragmáticos cernidos por el de justicia”. De esta forma, la legitimidad comprendería la legalidad formal y la justedad del acto, aún dictado en ejercicio de facultad discrecional.³

El sistema actual da por terminado el viejo precepto de que la responsabilidad está cumplida si se cumplen las reglas, acabando con la concepción de que la responsabilidad por la gestión se ciñe a la observancia de las formas independientemente del resultado.

El tema del control de la Administración Pública se vincula estrechamente al concepto de Estado de Derecho, al extremo de poder señalarse que constituye un

² Comadira, Julio. Op. Cit.

³ Linares Quintana, Juan, *Derecho Administrativo*, Editorial Astrea. Buenos Aires. (1986).

dato de esencia para su configuración.⁴ Nunca debe llegar tarde, nunca está de más, se basa en reglas, no debe ser flexible, da forma a las instituciones, las mejora, nunca es suficiente y debe profesionalizarse.

Toda administración supone tres etapas esenciales: planificación, gestión y control.⁵ Es decir, la definición de objetivos y metas, la ejecución de los procedimientos necesarios para lograr dichos objetivos y concretar las metas, y una labor de monitoreo y evaluación para averiguar los desvíos y definir las correcciones necesarias.

El concepto actual de control se entrelaza con la *accountability*. Esto apunta a la responsabilidad con rendición de cuentas de quienes ejercen la función pública. El funcionario no sólo debe guardar las formas de sus acciones, sino que responde por los resultados de su gestión.

De acuerdo a la formulación de Oscar Oszlak⁶, la *accountability* puede concebirse como una actitud voluntaria de rendir cuenta más que una obligación, se inclina por un concepto que denomina “*responsabilidad*”.

El citado autor realiza un análisis conceptual de estos términos y sugiere finalmente adherir al término “*responsabilidad*” el que muestra un aspecto importante de distinción con los precedentes, entendiendo que la voluntad de rendir cuentas es anterior al acto de asumir la responsabilidad y precede al hecho de que este compromiso resulte luego pasible de una exigencia de

⁴ Tellez Mellado, Luis. *Gestión de Control Público*. Ed. Libromar. Santiago de Chile. (2008).

⁵ Normas Básicas de Auditoría Externa aprobadas por Ley 325 CABA, Normas Básicas para el funcionamiento de la AGN, “*passim*”.

⁶ Oszlak, Oscar, “*De menor a mejor: el desafío de la segunda reforma del Estado*”, Revista CLAD N° 26 2003, Caracas.

responsabilización, en este entendimiento el sujeto de la “responsabilidad” posee, desde antes, un compromiso moral de responder por el alcance de los productos o resultados de que se hace cargo, o de los insumos que emplea para ello, sin que medie exigencia externa alguna, pero, en cambio, cuando esa condición previa no está presente, el único instrumento capaz de garantizar el cumplimiento de objetivos y metas, la obtención de productos y/o la aplicación eficiente de los recursos, es la responsabilización, que conlleva (o debería conllevar) alguna penalización por incumplimiento o algún reconocimiento -pecuniario o no- por los resultados comprometidos y logrados.

Asimismo, Oszlak plantea que, especialmente en los países de nuestra región, la suerte de la democracia y del “buen gobierno”, está inextricablemente unida a la posibilidad de instaurar efectivos mecanismos de responsabilización de la función pública, igualmente, alude a la existencia de una débil capacidad institucional para exigir el cumplimiento de los compromisos asumidos por los gobiernos y ello conspira contra la implantación de una gestión responsable.

Es de destacar que no siempre se comprueba que las Entidades de Fiscalización Superior con facultades jurisdiccionales para el juzgamiento de las responsabilidades públicas obtengan resultados alineados a tal postulado de control. Prueba de ello son las críticas que se hacen al sistema “clásico” de control (generalmente imperante en Entidades Fiscalizadoras a las que le son atribuidas tales facultades), que aluden a su ineficacia cuando se limitan a la aplicación de criterios formales o de *“planteos o enfoques rituales, restringidos y sumamente parcializados”*, modalidad de control que no objeta la *“grave inoportunidad, la*

arbitrariedad, la irrazonabilidad o la falta de sustento fáctico”, y da curso a los actos “*si se han cumplido los trámites rituales del caso*”, enfoque que pone en evidencia un desajuste entre los supuestos de dicho modelo tradicional y las exigencias de una administración moderna⁷.

Es en este contexto es que hoy aparece, como un nuevo valor, la *accountability*, valor que debería guiar a los gobiernos democráticos asegurando la rendición de cuentas ante la sociedad, en consecuencia, se afirma que debe ejercerse un control adecuado de los recursos públicos mediante el desarrollo de mecanismos institucionales de auditoría que asegure un mejor empleo en función de los objetivos establecidos.

Estos conceptos nos permiten inferir que al realizar un control de la legalidad administrativa no debemos limitarnos a constatar si el accionar de la administración se adecuó formalmente a la normativa vigente. Si entendemos a la administración como gestionadora del derecho fiscalizaremos si la administración obedeció las mandas legales con eficacia, eficiencia y economía. En este marco la administración DEBE reglamentar los derechos que la constitución y legislación reconocen, limitándose a administrar con economía y eficiencia los recursos que le son confiados para gestionar para poner en marcha servicios destinados a satisfacer necesidades públicas. La administración debe gestionar el derecho de acuerdo a la manda que éste le impone. Es la encargada de que los derechos de

⁷ Lerner, Emilia Raquel. “*El Control Externo gubernamental. El caso argentino*”. En *Lecturas sobre Administración Financiera del Sector Público*. Ángel Ginestar (comp.). Volumen I – Notas Introdutorias. CITAF – OEA. Buenos Aires, República Argentina, 1996.

los ciudadanos no se limiten a ser una mera declamación. No debe simplemente limitarse a darle una regularidad legal a una ilimitada zona de reserva.

Por ello, consideramos que el auditor debe fiscalizar la legalidad administrativa, no desde la simple constatación de una adecuación legal en sentido formal sino material. No se trata sólo de comprobar si el acto administrativo cumple con los requisitos esenciales que debe tener para ser válido. Se trata también de constatar que ese acto esté inserto en un contexto en el cual el organismo -o el proceso- que son auditados estén obedeciendo lo que las leyes y la Constitución le han mandado gestionar. Debe fiscalizarse que la administración le esté “dando vida” a los derechos y garantías consagrados, que de por sí son necesidades públicas reconocidas, a las que los servicios prestados deben satisfacer.

Para aportar a una mayor comprensión de la dimensión actual de éstas auditorías; resulta de utilidad recurrir a las definiciones de legalidad administrativa que el Poder Judicial está construyendo actualmente en el contexto de lo que ha dado en llamarse el “nuevo litigio de derecho público”⁸, “litigio estructural”⁹. Actualmente la justicia, dentro de lo que ha dado en llamarse “activismo judicial”¹⁰ realiza aportes que quien audita legalidad debe de tener en cuenta.

En el transcurso de la realización de este tipo de auditorías en la AGCBA han surgido cuestiones a las que no se pretende dar una respuesta unívoca, sino más bien, simplemente identificar los interrogantes ante los que nos enfrentamos

⁸ “*Trascendencia institucional del litigio de derecho público*”. D’Argenio, Inés. LL 19/10/09

⁹ *El Derecho como Razón Pública*. Fiss, Owen. Editorial Marcial Pons. Barcelona. 2007

¹⁰ “*La Justicia frente a la Transformación Social*”. Arias, Luis, disponible en www.cepc.es

quienes debemos planificar estas auditorías, seleccionar procedimientos, y producir un resultado que aporte a la buena gestión por parte de la administración, en términos de eficacia, eficiencia y economía.

La pregunta que impulsa nuestra reflexión será:

¿En una Auditoría de Legalidad, nos encontramos ante una auditoría de gestión o una auditoría de cumplimiento?

En función de este interrogante guiarán este trabajo los siguientes objetivos:

1. Definir la Auditoría de Legalidad como una Auditoría de Gestión, y, en función de esto, precisar su alcance.
2. Enmarcar este tipo de auditoría en el paradigma del nuevo litigio de derecho público.
3. Delinear algunos criterios que el auditor puede tomar en cuenta para, con su informe, agregar valor a la gestión.

1. INTRODUCCIÓN:

El primer cuestionamiento que puede generarse cuando se planifica y lleva a cabo una auditoría de legalidad puede ser, de qué tipo de auditoría estamos hablando, y cuál es la importancia institucional actual de evaluar la legalidad administrativa como la gestión de una manda constitucional y la eficiente administración de los recursos con el primordial objetivo de garantizar la vigencia de los derechos de la ciudadanía.

La Declaración de Asunción/2009, Principios sobre Rendición de Cuentas; ha considerado a la rendición de cuentas desde un aspecto fundamental para la gobernabilidad de los países (entendida ésta como la capacidad de los gobiernos

para usar eficazmente los recursos públicos). Constituye un principio de la vida pública, mediante la cual, los funcionarios depositarios de la voluntad del pueblo están obligados a informar, justificar y responsabilizarse públicamente por sus actuaciones. Como auditores debemos extender el concepto de responsabilidad a la obligación de quienes ejercen la función pública de garantizar la vigencia y operatividad de los derechos de la población.

En tal sentido la INTOSAI, ha establecido, en sus postulados básicos que “...la obligación de rendir cuentas, por parte de las persona o entidades que manejan recursos públicos, está cada vez más en la conciencia de todos por lo que hay una mayor necesidad de que dicha obligación se cumpla de forma correcta y eficaz”

En este punto debemos hacer referencia a la situación jurisprudencial actual sobre lo que se ha denominado “el nuevo litigio de derecho público”. Los litigios de derecho público han comenzado a abandonar la forma del “juicio al acto” y han tomado derivaciones distintas al juzgamiento de legalidad y juridicidad del acto derivado de la potestad administrativa. La inclusión del Artículo 75, inciso 22° de nuestra Constitución Nacional y el reconocimiento de derechos colectivos, sean éstos derivados de la existencia de un bien colectivo, como el medio ambiente o bien de intereses homogéneos, han provocado la llegada a los estrados judiciales de conflictos con un perfil nuevo. La Justicia se ha pronunciado en fallos tales como “Asociación Civil Lugano en Marcha c/ GCBA” afirmando que no es facultad de la administración evaluar la oportunidad, mérito o conveniencia tenida en cuenta por el legislador al sancionar una ley.

Las auditorías de legalidad deben renovar su perfil, desde su planificación, y replantear la forma en la que pueden agregar valor a la gestión. El concepto de legalidad administrativa está siendo redefinida y quienes estamos a cargo de auditarla no podemos desatender las determinaciones que la doctrina del derecho administrativo está realizando.

Este trabajo pretende formular algunos cuestionamientos sobre los alcances que consideramos debiera de tener una auditoría de legalidad y plasmar algunas propuestas sobre el desarrollo de una metodología uniforme y adecuada para llevarlas a cabo.

2. EL NUEVO LITIGIO DE DERECHO PÚBLICO EN EL MARCO DE LAS ÚLTIMAS REFORMAS CONSTITUCIONALES

A continuación describimos ejemplos de conflictos actuales de derecho público. Son tendencias jurisprudenciales y doctrinarias, de las que no pretendemos realizar valoración alguna. Nuestro sistema republicano nos obliga a tomar los parámetros de legalidad que están siendo definidos por uno de los poderes del Estado. Tengamos en cuenta que, constitucionalmente, nuestro modelo de jurisdicción no reserva a la administración una instancia de justicia “retenida” como sí lo hace el sistema continental europeo, por ejemplo, en Francia, a través de la existencia e independencia del Consejo de Estado. Nuestro Poder Judicial juzga la materia administrativa ejerciendo un control extraorgánico y nos provee de definiciones que debemos de atender. El auditor debe conocer los lineamientos jurisprudenciales y doctrinarios que son contemporáneos a sus tareas.

Las últimas reformas constitucionales juegan un rol fundamental en el nuevo paradigma que definirá la legalidad administrativa. La tendencia normativa es a desplazar a la justicia contencioso administrativa de su rol de “juicio al acto” o de la mera pretensión impugnatoria del mismo para encontrarse ante una demandabilidad plena y directa del Estado, desde un concepto de juridicidad que limita la llamada zona de reserva.

A modo de ejemplo podemos citar la Constitución de la Provincia de Buenos Aires que al crear el fuero contencioso administrativo en el nuevo Artículo 166 admite marco absolutamente distinto al supuesto de violación de un “derecho administrativo preexistente” para habilitar la vía judicial, existente en la Constitución en su redacción anterior. Luego de la reforma, este artículo en su última parte, (y confirmado por el fallo de la Cámara Contencioso Administrativo “Comper SA c/ Provincia de Buenos Aires”) requiere el agotamiento de la vía administrativa sólo en los casos que la ley así lo exija. Es decir que la necesidad del agotamiento de la vía administrativa es la excepción y la demandabilidad directa la regla. Esta línea jurisprudencial se identifica con la operatividad directa de los derechos consagrados, dejando de lado la división realizada de generaciones de derechos y una consecuente clasificación de programáticos u operativos.

Por otro lado este mismo artículo aparta al caso contencioso administrativo de la pretensión impugnatoria y lo admite ante la existencia de acción u omisión en el ejercicio de la función administrativa.

Encontramos entonces que el nuevo litigio de derecho público está admitiendo supuestos que exceden, por lejos, al concepto de justicia administrativa revisora de los actos administrativos.

El litigio de derecho público también ha modificado profundamente su perfil por el amparo constitucional que hoy tienen los bienes colectivos, como el medio ambiente. La Corte Suprema admite acciones, en general encabezadas por asociaciones vecinales o asociaciones civiles, en supuestos de demandabilidad directa para la protección de estos bienes en intervenciones que se continúan en el tiempo, no limitándose a la simple emisión de la sentencia. El caso más claro es el de “Mendoza, Beatriz Silvia y otros c/ Estado Nacional y otros” (Cuenca Riachuelo Matanza).

La CSJN en, “Halabi, Ernesto c/ PEN Ley 25.873”, y en otros tantos casos ha admitido reclamos con un formato equiparable a la llamada “acción de clase”, aún no estando reglamentada procesalmente este tipo de acciones.

También en el ámbito de la CABA los presupuestos del caso administrativo se han modificado en la admisión de la absoluta operatividad de los derechos constitucionalmente consagrados (“Sánchez, Claudia c/ Ciudad de Buenos Aires”) o el juicio pleno y de acceso directo a la jurisdicción (“Parpagnoli, Máximo y otros c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo”) en el que gran parte del pronunciamiento se basa en el reconocimiento constitucional del sistema de democracia participativa y de democracia cultural.

Éste será la definición de la legalidad administrativa que el auditor deberá tener en cuenta al momento de realizar su examen. Esta definición no remite la

juridicidad a la constatación de un mero cumplimiento formal normativo, sino a la evaluación del deber de gestionar el derecho que tiene la administración al servicio de la ciudadanía. Esta gestión debe de responder a los valores públicos y obedecer la manda constitucional y normativa que le son dadas.

3. ALCANCE DE UNA AUDITORÍA DE LEGALIDAD

La primera tentación ante la que puede caer una auditor al planificar y realizar una auditoría de legalidad es la de limitarse a la comprobación lisa y llana de comprobar el cumplimiento de las formalidades normativas a la que debe responder un determinado acto, reglamento o bien procedimiento administrativo emitidos o llevados a cabo por el auditado.

Este abordaje impide la posibilidad de agregar valor a la gestión colaborando en la construcción de una gestión que se corresponda con las obligaciones que le son impuestas, de manera eficiente. Si retomamos la idea de que nuestro sistema constitucional otorga al Poder Judicial, en forma exclusiva, el control de constitucionalidad, y que es el Poder Judicial quien tiene la atribución de dictar actos con fuerza de verdad legal, debemos como auditores colaborar en que la administración cuadre su accionar en los límites de la legalidad administrativa que se construye también por fuera de sus límites.

Por otro lado desde el control, y a los efectos de agregar valor a la gestión, debe tenerse en cuenta el altísimo nivel de litigiosidad que genera el Estado. Todo examen de legalidad debe de tener en cuenta, a la hora de evaluar riesgos inherentes a una actividad determinada, las posibles consecuencias de un determinado accionar de acuerdo a las resoluciones jurisprudenciales que se

encuentren vigentes. Vgr. A la hora de evaluar la legalidad administrativa de una rescisión contractual por razones de oportunidad, mérito o conveniencia, debe de tenerse en cuenta si la jurisprudencia es conteste en otorgar en esos casos una indemnización plena. Son riesgos que el auditor debe señalar para que sean evaluados a futuro.

La búsqueda de una utilidad real en la realización del análisis de legalidad nos obliga a realizar nuevos planteos desde la planificación de esta y la forma de llevar a cabo su operación. Para ello debemos tener en cuenta que el Postulado Básico N° 9 de INTOSAI nos indica que “En términos generales, una cuestión debe considerarse esencial o de importancia relativa si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario de las cuentas” y la adecuación no simplemente formal sino esencial del accionar del Estado a un concepto de juridicidad generalmente aceptado lo tiene efectiva o potencialmente.

4. CONCLUSIONES

De acuerdo a lo expresado, la evaluación permanente de la gestión y la promoción de la rendición de cuentas hacen a la esencia misma de la existencia de los organismos de control, debiendo estos participar en forma activa en todas las instancias necesarias para la procura de un sistema de gestión de calidad.

Para ello las EFS, en la Declaración de Asunción se comprometieron a promover el desarrollo e implementación de normativa, sistemas y, metodologías e indicadores, que permitan realizar mediciones y evaluaciones permanentes de la gestión pública y de la rendición de cuentas.

Los mecanismos de rendición de cuentas políticos y legales actúan como una red de señalamientos que permiten corregir y mejorar políticas públicas y prácticas institucionales e institucionalizar procesos de toma de decisiones más transparentes y reflexivas que invariablemente se traducen en políticas y decisiones públicas de mayor calidad.

En respuesta a la pregunta que en un principio nos formuláramos en tanto a **¿En una Auditoría de Legalidad, nos encontramos ante una auditoría de gestión o una auditoría de cumplimiento?** Consideramos que el concepto cada vez más preciso de juridicidad y cada vez más restrictivo de discrecionalidad que se acepta en la comunidad científica y en quienes son intérpretes últimos de los valores constitucionales, debe guiar la mirada del auditor sobre la valoración de la legalidad. El concepto de gestión está fuertemente ligado al marco normativo que a la administración le es dado. Y no es su opción gestionar este derecho sino su obligación, es el mandato que la sociedad le da con una zona de reserva que le es prefijada.

Con la convicción de que toda acción que busque fortalecer la rendición de cuentas asegura al ciudadano una mejor administración de los recursos que confía a la gestión, esperamos haber realizado un modesto aporte para el logro de este fin.

Bibliografía:

- Comadira, Julio. *“Función administrativa y principios generales del procedimiento administrativo”*. Editorial La Ley, Buenos Aires. (1994).
- Lerner, Emilia Raquel, *“El control Externo Gubernamental. El caso argentino”*. En *Lecturas sobre Administración Financiera del Sector Público*. Ángel Ginestar (comp.). Volumen I – Notas Introdutorias. CITAF – OEA. Buenos Aires. (1996).
- Linares Quintana, Juan, *Derecho Administrativo*, Editorial Astrea. Buenos Aires. (1986).
- Lowenstein, Karl, *Teoría de la Constitución*. Ed. Ariel. Barcelona. (1986).
- Oszlak, Oscar *“Reflexiones sobre la formación del Estado y la construcción de la sociedad argentina”* Revista de Ciencias Sociales Nº 84. (1982).
- Oszlak, Oscar. Informe presentado en la Conferencia del Banco Mundial sobre *“Reforma del Servicio Civil en América Latina y el Caribe”*, Washington DC Mayo 20-21, (1993).
- Tellez Mellado, Luis. *Gestión de Control Público*. Ed. Libromar. Santiago de Chile. (2008).
- Tesoro, José Luis *“Portales pro-transparencia y transparencia de la anomia”*, Revista Probidad, Nº 23. México. (2003).

Convenciones y Documentos

- Normas Básicas de Auditoría Externa. Auditoría Genera de la Ciudad de Buenos Aires.
- Normas Básicas para el funcionamiento de la Auditoría General de la Nación

- Auditoría General de la Nación. Documento Técnico N° 8. *Manual de auditoría de gestión del sector público nacional*, Buenos Aires, 1996.
- Declaración de Asunción. XIX Asamblea General de OLACEFS. Paraguay. (2009).
- Normas de Auditoría INTOSAI
- Auditoría de Eficiencia. Oficina del Auditor General. Canadá.
- Self Assessment Check for Agency Leaders. Officer of the Comptroller General. USA.