

AUDITORÍAS FINANCIERAS: UNA VISIÓN SUPERADORA

Cecilia GAITA y Roxana REINAUDI¹

RESUMEN

El presente trabajo tiene por finalidad demostrar la importancia de las auditorías financieras permanentes como herramienta de apoyo a la tarea de control posterior realizada en los organismos de control público externo.

Estas auditorías no sólo ayudan a detectar posibles desvíos en lo que a ejecución presupuestaria se refiere, sino que además influyen positivamente en la organización y sincronización de las distintas áreas del organismo; y actúan como nexo capacitador y facilitador de conocimiento entre cuentadantes y quienes llevan a cabo la tarea de control.

Destacamos la importancia de que cada órgano de control externo reglamente las tareas de control, de modo tal que el trabajo conjunto entre relatores y auditores tienda al cumplimiento de los objetivos y produzca una sinergia al aprovechar mejor los recursos con que cuenta, resguardando la responsabilidad de quienes llevan adelante la mencionada tarea.

Por último, señalamos que la implementación de auditorías financieras como soporte al control posterior llevará a que los responsables del manejo de fondos públicos perciban cierta sensación del control, entendiéndose ésta como el nivel de concientización que se tiene respecto de la rendición de cuentas ante la mirada de un organismo de control con una presencia más activa ante la sociedad.

¹ Contadoras graduadas en la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad Nacional de La Pampa.

El presente trabajo se ha realizado bajo la dirección y análisis del Mg. José Roberto Sappa.

Email: ceciliagaita@hotmail.com, roxanareinaudi@yahoo.com.ar

INTRODUCCIÓN

El sector público gubernamental, en cualquiera de sus niveles institucionales (nacional, provincial y municipal), influye y condiciona a la sociedad cuando despliega su actividad financiera y ejecuta sus políticas a fin de alcanzar los objetivos propuestos.

El control público no debiera ser una instancia aislada. Bien por el contrario, el mismo deriva de la relación con los demás valores sociales imperantes en la comunidad, tales como la política, la economía, el derecho, y principalmente, la moral y la justicia.

El tema del control público se encuentra muy vinculado al poder político, por ser una de las manifestaciones de ese poder y, precisamente, habrá control público cuando exista una expresa voluntad política de controlar. Para lograrlo es imprescindible que el gobierno tenga la suficiente independencia e integridad para poder disponer de la puesta en marcha de todos los mecanismos del control público.

Asimismo, es necesario que con el transcurso del tiempo se vayan mejorando las costumbres de los ciudadanos y las normas e instituciones, para que los esfuerzos legislativos o la aplicación de nuevas técnicas no resulten esfuerzos vanos cuando son llevados a la práctica por hombres y mujeres condicionados por el medio social.

“Si una sociedad antepone los logros personales a los colectivos, si desconoce la autoridad constituida, si es proclive a violar las normas del derecho vigente y no convive con sentido solidario, el valor social del control público será mínimo dentro de las distintas categorías en la escala de fines de esa sociedad. Si no sólo los ciudadanos, sino sus representantes, y los funcionarios parecen desconocer el principio de la riqueza pública común y pretenden vivir a expensas de quienes contribuyen a ella con sus impuestos, el control público no existirá.” (Nuñez, 2006: 78-79).

Si vamos a un plano más técnico, encontramos que son diversas las definiciones de control, más aún si tenemos en cuenta que las teorías y los hechos se van influyendo recíprocamente, haciendo que éste concepto, evolucione y se vaya aggiornando en tiempo y espacio.

La palabra “control” ha sido incorporada no hace mucho a la lengua española con el significado de: “Inspección, fiscalización, intervención. Dominio, mando, preponderancia”²

Una definición concisa y completa es la que ofrece José Galván Escobedo (1963) cuando afirma que el control “es la función

2 Diccionario de la Real Academia Española (RAE).

que tiene por objeto cerciorarse de que todo está llevado a cabo de acuerdo con un plan acordado, las órdenes dadas y los principios establecidos”.

Según Henry Fayol (1916), controlar es comprobar si todo se cumple de acuerdo con las reglas establecidas y las órdenes dadas, de donde se ha deducido que la justificación del control surge porque la autoridad para expedir una orden implica la responsabilidad de ver que sea cumplida.

Sin pretender ser exhaustivos con las conceptualizaciones, Cayetano Licciardo (1992: 253-254) explicaba que “La función -de control- se refiere al ejercicio del poder de obrar y su resultado. De modo que, una cosa es la función como ejercicio del poder, y otra la ejecución de los controles formales o técnicos. Se trata de distinguir entre la naturaleza de la función en sí misma y las atribuciones y competencias necesarias para cumplirla. Si esta distinción resulta clara, se podrá apreciar mejor la naturaleza del órgano al que se le confiera la atribución o se le determine la competencia, porque ella (la naturaleza) deriva del fin para el que el órgano se cree, no del órgano en sí mismo”.

Y si de Hacienda Pública se trata, no es menos importante señalar que la responsabilidad de los funcionarios públicos nació al admitirse la soberanía del pueblo, de acuerdo con la forma de gobierno representativo que nuestra Constitución Nacional adopta; en virtud de ello, el gobierno se ejerce por medio de personas que lo representan, que de él obtienen su autoridad y mandato, y que ante él responden en el desempeño de sus funciones.

Hablar de responsabilidad conlleva a que exista un eficaz sistema de control. No puede haber responsabilidad pública si no se garantiza una fiscalización eficaz de los actos públicos; de allí la importancia del control en todas las instancias del quehacer público.

Siguiendo al Dr. Ángel González-Malaxecheverría (1992: 134), “la rendición de cuentas es la obligación, legal y ética, que tiene un gobernante de informar al gobernado sobre cómo utiliza y ha utilizado el dinero y otros recursos que le fueron dados por el pueblo para emplearlos en beneficio del pueblo gobernado y no en provecho del gobernante”.

La rendición de cuentas es uno de los pilares en que se sustenta un Gobierno Republicano, haciendo referencia no sólo al aspecto financiero de la Administración Pública (movimiento de fondos, gestión presupuestaria), sino que además abarca todas las demás responsabilidades que conlleva el administrar una hacienda de terceros, en este caso, la riqueza del pueblo mismo.

Históricamente, se ha tendido a limitar la naturaleza, contenido y forma de la rendición de cuentas a la sola materia financiero patrimonial y a la legalidad financiero contable. Pero resulta imprescindible que, además, el control público focalice los aspectos de eficacia, economía y eficiencia, y que el funcionario contemple las causas y los fines de aquello que administra, sin perder de vista la orientación hacia los fines propuestos. Una buena administración se reflejará en el cumplimiento de los fines propuestos, aprovechando eficientemente los recursos. El control de esta tarea, por mandato constitucional, le compete al Poder Judicial de establecer si los actos dictados están conformes con la ley y con el reglamento y determinar si el contenido no es contrario a ninguna norma jurídica obligatoria” (Cardón, 1996: 169).

CONTROL INTERNO Y CONTROL EXTERNO

Dependiendo del análisis que se quiera hacer de una situación dada, siempre habrá diversas clasificaciones que no hacen más que ver la realidad desde perspectivas diferentes.

De acuerdo a algunos parámetros de referencia podemos clasificar al control de diversas maneras. En lo referente al presente trabajo, evocamos las clasificaciones que seguidamente se enumeran:

- **Interno o externo**, dependiendo del Órgano que lo ejecute.
- **Preventivo, concomitante o posterior**, según el momento de su aplicación.
- **Permanente, periódico o eventual**, atendiendo a la continuidad de su realización.
- **Financiero u operativo**, de acuerdo a la finalidad perseguida.

El “control interno” está organizado por la administración en su propio beneficio, y quienes lo realizan participan en dicha gestión o dependen de los gestores; y el “control externo” está a cargo de terceros ajenos a la gestión ejecutiva de la hacienda, que se ejerce por organismos que actúan por delegación tácita del Congreso (independientes del Poder Ejecutivo), encargado de juzgar la ejecución del presupuesto que fuera puesto en sus manos.

De esta división surgen, a su vez, los órganos encargados de cada una de ellas, siendo los Tribunales de Cuentas los organismos a quienes les compete el “control externo delegado”.

“El control interno representa aquella actividad de supervisión destinada a preservar la regularidad y eficiencia de la gestión de gobierno. Es un autocontrol que los mismos órganos ejecutivos

practican para asegurarse el logro de los objetivos propuestos en los distintos planes de realización de obras y servicios, o regulación de la comunidad sujeta a su gobierno, como manera de preservar la legalidad de lo actuado (regularidad de gestión), como asimismo el cumplimiento de las acciones en cantidad, tiempo y forma (oportunidad y conveniencia).” (Nuñez, 2006: 104).

El control externo es el ejercido por un órgano independiente de quien se controla, dicha independencia marca el carácter de externo. Para el sector gubernamental además presenta otras características que tienen que ver con las facultades jurisdiccionales que la legislación le asigna. En efecto, los Tribunales de Cuentas provinciales y también el que rigió en el orden nacional hasta la sanción de la Ley N° 24.156/92, tienen facultades para sancionar con cargo patrimonial (en caso de perjuicio fiscal), multas (por desobediencia a sus resoluciones o ejercicio de control), amonestaciones, llamados de atención y otras. Otra característica que los destaca es la referida a la prejudicialidad de sus decisiones en el plano administrativo, que resulta previamente obligatoria para la continuidad de las causas civiles y/o penales en los Tribunales Ordinarios que las tengan a cargo por cuestiones inherentes a la Administración Pública.

Asimismo, estos órganos tienen atribuciones relativas a compeler a cualquier otro órgano del Estado a suministrar toda la información necesaria para el ejercicio de las funciones que le son propias.

La cuestión más controvertida, en relación con los Tribunales de Cuentas es la referida a sus facultades jurisdiccionales y sus limitaciones en relación con el control de oportunidad y conveniencia. La primera pareciera haber encontrado solución tanto en la legislación como en la jurisprudencia y aun la doctrina, ya que, en algunos casos, ha generado incorporaciones normativas expresas y, en otros, decisiones judiciales o demostraciones teóricas concretas. La segunda (facultad para analizar y decidir sobre las cuestiones de oportunidad y conveniencia de la Administración Pública) permanece aun en una etapa discutida.

En efecto, si bien parte de la doctrina moderna tiende a ampliar el cometido de los órganos de control externo hacia esas cuestiones con el fin de demostrar la necesaria razonabilidad entre el dinero gastado y el valor final obtenido, se tropieza aun con la postura rígida de limitar el cometido del control externo al sólo ámbito de la legalidad financiero contable.

Para el caso particular de los Tribunales de Cuentas, no se comparte la idea de ampliar las funciones de control externo hacia

las cuestiones de oportunidad y conveniencia, ya que dicha función, siguiendo lo expresado en párrafos anteriores, le corresponde a los representantes que la sociedad elige a través del sufragio. La manera en que lo lleve a la práctica, es decir, realizar un control de gestión por sí mismo o través de un organismo creado a tal efecto (por ejemplo, Auditorías Generales Provinciales) es un tema de debate que excede el alcance del presente trabajo. La cuestión planteada aquí, focaliza sobre la relevancia que tiene la realización de auditorías financieras de legalidad como una herramienta de soporte al control posterior, el cual debe dictaminar sobre las rendiciones de cuentas presentadas por los organismos públicos.

Francesc Vallés Vives (2003: 47-48) explica así el proceso en su libro *El control externo del gasto público*:

- El ejecutivo elabora el proyecto de Ley de Presupuestos estableciendo la priorización de sus programas que van a conformar el gasto público, dando así cumplimiento a sus objetivos políticos.
- El Legislativo aprueba La Ley de Presupuestos como representantes de la soberanía popular, habilita así al gobierno para que actúe respetando el principio de legalidad.
- El Gobierno gestiona y ejecuta ese presupuesto, y
- Finalmente el Poder Legislativo comprueba que la ejecución del Presupuesto se ha realizado por el Gobierno conforme a La Ley.

Pero la función de control político del Legislativo no puede convertirse en ningún caso en una supervisión de las competencias ejecutivas del Gobierno de tal manera que llegue a sustituir o interferir su capacidad de actuación.

El Estado democrático garantiza así los mecanismos mediante los cuales el poder legislativo canaliza y establece un efectivo control económico-financiero ejercido por y en el Parlamento con posterioridad a la ejecución presupuestaria.

Esta función es la que el Poder Legislativo encarga al Tribunal de Cuentas como órgano de control externo que actúa por delegación y con dependencia orgánica de aquél. Es decir, el Tribunal actúa auxiliando al Poder Legislativo en el desarrollo de su potestad de control económico-financiero del gobierno, ya que las Cámaras no están en condiciones de desarrollar una tarea de especialización técnica de esta naturaleza.

Para que las tareas del órgano de control externo sean eficaces y relevantes deben estar coordinadas con las labores de control interno que realiza la propia administración.

Tenemos así un control externo al poder ejecutivo que coordinado con el control interno y con el control político que realiza el poder

legislativo, permite fiscalizar con eficacia la totalidad del gasto público estatal. Este control debe garantizar, además, que los gastos y los recursos cumplan la finalidad para los que el Parlamento los autorizó mediante la aprobación de la Ley de Presupuesto. De ahí la importancia otorgada a los órganos de control externo que mediante su colaboración con el Poder Legislativo permiten con posterioridad un control político más fundamentado.

La mayoría de los países prevén en sus textos constitucionales la existencia de órganos de control externo de la gestión de los fondos públicos que efectúa la Administración.

Es un factor común en los países de nuestro entorno el reconocimiento de la necesidad de esta actividad de control de la ejecución presupuestaria y de la actividad económico-financiera desarrollado por la Administración. Los Órganos de Control Externo han adquirido una enorme importancia y protagonismo en los sistemas democráticos en la medida que su razón de ser está relacionada con una función de equilibrio entre los poderes del Estado.

Los Órganos de Control Externo cumplen una función técnica imprescindible para poder cerrar el ciclo presupuestario, sin la cual difícilmente los legisladores podrían aprobar la Cuenta de Inversión donde se refleja el resultado definitivo de la gestión pública.

Esta función fiscalizadora de los Órganos de Control Externo es lo que permite garantizar el equilibrio entre los dos grandes poderes, el legislativo y el ejecutivo.

El poder Constituyente ha dotado de especial protección a los Órganos de Control Externo y a los funcionarios que desarrollan y aseguran que éste actúe de acuerdo con el poder legislativo, siendo el Ejecutivo el principal sometido a su actividad de control.

La separación entre control externo y control político debe ser nítida para que el control externo no se inmiscuya en el proceso de decisión política del ejecutivo. Los Órganos de Control Externo están habilitados para fiscalizar la gestión económico-financiera de la Administración, pero no están autorizados para realizar juicios de valor sobre los resultados conseguidos ni sobre la previa programación, priorización de los programas que elabora la administración.

Las observaciones que puedan efectuarse en los informes de fiscalización tienen que estar fuera de toda sospecha de tinte político o partidista.

Los informes realizados mediante una fiscalización objetiva

gozarán inevitablemente de autoridad para que el Gobierno y Poder Legislativo puedan considerarlos como definitivos y difícilmente rebatibles con otros argumentos técnicos. Para ello es imprescindible la independencia del órgano y la alta credibilidad y calidad técnica de sus informes.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente el Poder Legislativo es quién debe realizar el control externo delegando en los Tribunales de Cuentas el control técnico de legalidad. Este último debe tender al logro de resultados superadores utilizando herramientas que den soporte al control posterior que llevan a cabo. Por ello es que en el presente trabajo proponemos las auditorías financieras como un control permanente o desarrollado de modo continuo, que además permite que el trabajo realizado por los relatores y la consecuente responsabilidad de lo “aprobado” se respalde con esta herramienta adicional. Asimismo, se podría decir que la organización del trabajo de control basado en las auditorías financieras persigue un triple propósito: el primero de ellos consiste en optimizar la organización interna del trabajo de relatoría que fiscaliza las cuentas públicas, esto se logra a partir de la visión integral del universo de control que se obtiene al momento de programar y ejecutar las auditorías, máxime si tenemos en cuenta la realidad en la cual se van creando, modificando y eliminando distintas divisiones sin la correlativa reorganización de los organismos que se mantienen vigentes. En segundo lugar, permite realizar el trabajo de control propiamente dicho en lo que respecta al examen de la actividad, a la adopción de medidas pertinentes para impedir desviaciones y a la aplicación de sanciones en caso de corresponder. Por último estas auditorías son el mecanismo que mejor se ajusta a los fines del organismo controlado, permite brindar una capacitación a los cuentadantes y así lograr mejores rendiciones de cuentas disminuyendo el número de observaciones.

AUDITORÍAS

Encontramos que la auditoría se encuentra definida como aquella actividad profesional que requiere la evidencia para formarse un juicio sobre los estados financieros y dar información confiable exteriorizando su opinión a través de dictámenes.

Según Loyo Rodríguez (2006: 134),

“(...) la Auditoría Pública es la actividad profesional que tiene por objeto realizar un examen de las transacciones financieras, cuentas e informes, incluyendo una evaluación del cumplimiento de las leyes y disposiciones legales vigentes, revisión de la eficiencia y economía en el uso de los recursos, un análisis que constate si los

resultados esperados se han alcanzado efectivamente, todo ello con el propósito de producir informes que cubran los aspectos señalados.”

Dentro de esta conceptualización están inmersos dos tipos de auditoría: la financiera y la operacional:

- La auditoría financiera: su finalidad es verificar el cumplimiento de las normas legales vigentes para la Administración Pública, es decir, privilegia la legalidad de los actos. Comprende la administración financiera propiamente dicha (presupuesto y finanzas) y la patrimonial (bienes y deudas).
- La auditoría operacional: su finalidad es verificar la oportunidad y conveniencia de los actos de la Administración Pública, es decir, privilegia la eficacia y la economía de los actos. Comprende no solo la administración financiera y patrimonial, sino también todos los demás actos inherentes al ejercicio del poder de administrar.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, las auditorías brindan a los organismos de control externo una herramienta de soporte al control posterior, que configura un control de tipo externo, porque el Órgano que lo ejecuta es independiente del controlado; de carácter posterior, ya que se realiza luego de acaecido el acto administrativo, siendo de utilidad la cercanía en el tiempo a la ocurrencia de los hechos; financiero, en el sentido que verifica el cumplimiento de las normas legales vigentes; y permanente, ya que revisa todos los actos u hechos, es continuo.

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS CONCEPTOS

En el devenir histórico es frecuente hallar como antecedentes vinculados con los sistemas de control presupuestario:

- 1) al sistema latino, de naturaleza formal y procedimental, basado en el estricto cumplimiento de la norma y,
- 2) al sistema sajón, orientado a la verificación del cumplimiento de las funciones planteadas en el presupuesto.

En los países latinos, se observa con frecuencia que el sistema de control gubernamental se caracteriza por el excesivo apego a las cuestiones de Derecho Público, lo que se explica por ser ésta la disciplina social más desarrollada en España al tiempo de la conquista de América.

Allí, se elaboraban las normas de control que posteriormente habrían de aplicarse en las haciendas de las colonias españolas, trasladando de esta manera toda la legislación vigente en la península.

Se establecía lo que se debe hacer y lo que está prohibido. Posteriormente, cuando los Borbones acceden al poder, se evidenció una mayor presión normativa sobre los administradores de América.

La gestión se tornó lenta ante estas normas reglamentarias excesivas que restaron eficacia a la acción gubernamental, sin conseguir con ello evitar los despilfarros y la corrupción.

Con todo lo dicho, se observa que el objetivo del control administrativo gubernamental se basó de una relación de responsabilidad jurídica, donde importaba si el administrador era culpable de haber infringido las normas vigentes durante el ejercicio de su gestión, y no tanto si sus acciones u omisiones daban cumplimiento a las necesidades del gobierno.

Además, por aquel entonces, se incluyó la figura de la penalización de los incumplimientos en las normas de administración, creándose los Tribunales de Cuentas como órganos de control administrativo sobre una base jurídica penal. He aquí el origen del “control legal”.

Por el contrario, la concepción sajona sobre control público se basaba en dirigir y hacer lo conveniente y oportuno. El Derecho constituía una instancia posterior, ajena a la gestión. Asimismo, no dejaban a un lado aspectos relativos al despilfarro y la corrupción, les importaba sobre todo el primero ya que consideraban que era mayor el daño causado por la ineptitud, la demora, la impericia y la falta de oportunidad que la misma corrupción. A ésta la dejaron a cargo de las normas penales sin mezclarla con las normas administrativas.

NUESTRO PAÍS...

Desde los orígenes de su organización, adoptó los sistemas de control impuestos por la Corona Española, creándose el Tribunal de Cuentas de la Nación por Decreto-Ley N° 23.354/56, al que se asignó el control externo de la marcha general de la administración nacional y de las haciendas paraestatales, la fiscalización y vigilancia de las operaciones financiero-patrimoniales y el control sobre empresas estatales y entidades de derecho privado en las que tuviese intervención el Estado. Cabe aclarar que en las provincias se adoptó idéntica organización. El control a ejercer por el Tribunal de Cuentas de la Nación se desarrollaba mediante dos formas: el juicio de cuentas y el juicio de responsabilidad.

La Ley 24.156/92 derogó la ley de creación del Tribunal de Cuentas y creó la Auditoría General de la Nación (AGN), como “ente de control externo del sector público nacional, dependiente del Congreso Nacional”. De esta manera, se modificó sustancialmente la metodología de control al pasar de un sistema jurisdiccional a un control por auditorías. La AGN tiene funciones de control de legalidad, gestión y auditoría (contable) en materia patrimonial,

económica y financiera. El alcance de sus funciones va más allá del simple control contable, para instalarse en los marcos de legalidad, de respeto al orden jurídico, y de gestión, en lo concerniente a la economía, la eficacia y la eficiencia del desempeño, de todo ente que perciba, gaste o administre fondos públicos en virtud de una norma legal o con una finalidad pública.

La AGN es el órgano de asistencia técnica del Congreso según establece el artículo 85 de la CN, y los dictámenes sobre el desempeño y situación general de la administración pública serán sustentados en los dictámenes que ella elabore.

“La incorporación de un nuevo sistema de control generó un debate vinculado con las ventajas y desventajas de cada sistema, cuando la realidad indica que no se contraponen, sino que se complementan, pues consideran distintos aspectos del control con procedimientos compatibles para cada caso. Los sistemas jurisdiccionales y de control por auditorías pueden convivir adecuadamente” (Pizzuto, 2007: 15).

LOS TRIBUNALES DE CUENTAS: SU ORIGEN Y FUNCIONES

En realidad, la denominación control externo es posterior a la época del nacimiento de los Tribunales de Cuentas. En efecto, el control externo, curiosamente, primero fue control interno, ya que estuvo bajo la dependencia de un solo poder: el Rey.

Con el tiempo, y desde 1789, la evolución de los parlamentos fue cambiando el concepto y el objeto del control tal como lo conocemos en la actualidad, en que las propias constituciones consagran la independencia del órgano de control externo convirtiéndolo en un verdadero apéndice técnico de los órganos legislativos. No obstante, muchas constituciones de nuestro país, consagran como “órganos de control externo” a los Tribunales de Cuentas, dándoles independencia funcional y aun financiera, pero situándolos dentro del Poder Ejecutivo.

Antiguamente, “los bienes del Estado estaban indiferenciados con relación a los bienes de los soberanos y de los señores feudales. Es decir que, en todo este período histórico, nos encontramos con un régimen político-social que en nada se parece al del Estado moderno” (Villegas, 2009: 38). Regían estrictas normas de administración, registro, inventarios de la existencia, estado y cuantía de los bienes que constituían el Tesoro de la Hacienda del Estado.

Ante esta confusión de patrimonios es lógico pensar que al Rey lo inquietara la forma de mantener íntegra esa hacienda.

Así nace el control fiscal. En lo interno, como no existían aun los parlamentos, primero como parte de las monarquías constitucionales y luego ya como instituciones de las repúblicas democráticas. Por eso, es valioso distinguir el origen histórico de los órganos de control de la hacienda pública gubernamental, para poder realizar análisis comparativos acerca de su origen y situación actual.

El Estado clásico atendía solo aquellas necesidades públicas consideradas básicas (administración de justicia, orden interno, defensa exterior) y su sistema organizativo era simple: recaudadores encargados de la exacción de los fondos, un tesorero responsable de la guarda y seguridad de los mismos y un contador para llevar buena cuenta de todo. Por sobre los tres anteriores, un Tribunal de Cuentas encargado de impartir la justicia administrativa.

Es un control contable y legal. Los países europeos organizaron sus finanzas alrededor de los Ministerios de Hacienda para la exacción e ingreso de los tributos y de los Tribunales de Cuentas para su control.

Su función era de autocontrol; el que ejercía el Rey sobre cada uno de sus funcionarios recaudadores y pagadores. Utilizaban procedimientos contables para la registración de las cuentas, y adoptaban resoluciones que estaban necesariamente emparentadas con el Derecho, ya que se trataba de absolver o condenar a los responsables.

Como las cuentas configuraban procedimientos contables sujetos a diversas resoluciones, se elaboró un esquema denominado “Juicio de Cuentas” a fin de sancionar sobre la base de hechos violatorios de normas vigentes.

El mismo consiste en un juicio donde se “imputa preventivamente” al administrador sobre el total de la cuenta que debe rendir, y aun rendida por éste, tal imputabilidad se mantiene hasta que no se lleguen a demostrar la regularidad y exactitud de ella frente a las observaciones y pedidos de antecedentes del funcionario que hace de fiscal (relator).

Este nombre fue dado a los dos contadores que constituían el Tribunal de Cuentas y que debían relatar las cuentas oralmente a los tres abogados, jueces con voto resolutivo (aprobación o rechazo).

Los Tribunales de Cuentas fueron siempre cuerpos colegiados de funcionarios que designaba el Rey según su grado de confianza.

Desde la Revolución Francesa en 1789, se gesta un movimiento tendiente a separar el patrimonio privado de los gobernantes del patrimonio del Estado. Continúan y se acentúan los

controles sobre el manejo de los dineros públicos.

Aparecen, en el universo de funciones del Estado, las obligaciones de satisfacer las necesidades de salud, educación, vivienda, trabajo y hasta de recreación del individuo. Desde la década de 1940 hasta casi la década de 1970 reina el concepto del Estado Providencia. El gasto público crece de manera más que significativa. Proliferan los préstamos internacionales para fomentar el crecimiento de las naciones subdesarrolladas.

Por último, en aras a un mejor aprovechamiento y asignación de los recursos fiscales, adviene la necesidad de controlar la eficacia y los costos de la acción de los gobiernos (presupuesto por programas) y hasta la relación entre gastos y el valor de las obras y/o servicios prestados (racionalidad económica del gasto).

Como consecuencia, los tradicionales Tribunales de Cuentas se reconvierten, conforme las exigencias del momento, adoptan modernas técnicas de auditoría financiera y auditoría operacional y abandonan sus atribuciones jurisdiccionales.

En Argentina, si bien en el orden nacional, la tendencia ha sido la de supresión de la institución para sustituirla por la Auditoría General de la Nación, perdura en las provincias donde ha seguido la tradición europea, no solo en cuanto a su organización (Tribunal Jurisdiccional) sino en sus procedimientos (Juicio de Cuentas) y hasta en sus resoluciones (sentencias).

AUDITORÍAS DE LEGALIDAD

La auditoría práctica descansa en una previa evaluación analítica de todas las operaciones que habrán de ser posteriormente fiscalizadas. Es imprescindible conocer los procedimientos y la normativa reglamentaria de las operaciones que componen los grandes rubros de recursos y gastos por controlar. Será preciso tener conocimiento de todas y cada una de esas operaciones analíticas de la Administración Pública, a fin que sea eficaz y eficiente su control.

Primeramente, se debe conocer la naturaleza de la operación que pretendemos controlar. Si se trata de una operación regular, de periodicidad fija o variable, de excepción, etc.

Además, es preciso conocer qué fundamentos originan la necesidad de la auditoría y cuál es el objetivo de la misma. Cuál será su alcance, en qué momento, cómo y por quiénes será efectuada, entre otras cuestiones.

Resulta obvio afirmar que el Sector Público actual es un tanto diferente a aquel que existía al momento de crearse los

Tribunales de Cuentas. No se trata sólo de su tamaño, sino también de su complejidad. Así, la función del Tribunal de Cuentas, caracterizada por el control de legalidad, debe ser llevada a cabo con los mejores estándares de calidad.

La auditoría en general, como técnica profesional y de control, se fundamenta en la existencia de un conjunto de reglas y pautas de comportamiento que conforman el marco conceptual para el desarrollo de los trabajos, refiriéndose a las cualidades inherentes de los profesionales que han de realizarlos, a los procedimientos a aplicar dentro de este universo a controlar en el que su carácter reglado resulta un principio básico.

Este conjunto de reglas, conocidas como “normas de auditoría” son dictadas por el órgano que será el responsable de la regulación y organización de la actividad, en este caso los Tribunales de Cuentas o el organismo que los nuclea.

OBJETIVO DE LAS AUDITORÍAS

La gestión económico-financiera del sector público deberá regirse, de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente, siendo de aplicación exclusiva el principio de legalidad de los actos públicos.

Como consecuencia de ello, los funcionarios y todos aquellos que manejen fondos públicos, son responsables del cumplimiento de las leyes y demás normas aplicables. Esta responsabilidad abarca la obligación de conocer los requisitos que tanto el organismo como los directivos deben cumplir. Son cuentadantes ante la sociedad y los poderes constitucionales por los recursos que se les han proporcionado para la consecución de sus objetivos. Consecuentemente, deberán rendir cuentas de lo actuado según lo establece la normativa vigente.

El control financiero del Tribunal de Cuentas tiene por objeto comprobar la situación y el funcionamiento de las Jurisdicciones y Unidades de Organización que tienen prevista una asignación presupuestaria, en los aspectos económico-financieros para verificar que se acomodan a la regularidad y a los principios de buena rendición de cuentas, y que son conformes a las disposiciones y directrices que las rigen. Su objetivo consistirá, por tanto, en comprobar:

- a) Que la contabilidad exprese fielmente el resultado de dicha gestión y su adecuada realidad patrimonial, de acuerdo con las normas y principios contables generalmente aceptados.
- b) Que los procedimientos aplicados garanticen de forma razonable que las operaciones se han desarrollado de conformidad con la

normativa aplicable.

El control financiero se ejercerá mediante la realización de auditorías u otras técnicas de control y la misma consistirá en la comprobación de la actividad económico-financiera de las Unidades de Organización que tienen asignado un crédito presupuestario y deben rendir cuentas al Tribunal de Cuentas en lo que configuraría el control posterior llevado a cabo por las Salas. Es decir, que la auditoría es un examen estructurado de registros y otras evidencias, cuyo propósito es sustentar una evaluación, recomendación u opinión profesional con respecto a la consistencia de los sistemas de información contable y al control numérico-legal de los organismos alcanzados por ella.

El mencionado control está dirigido a determinar el grado de cumplimiento de la normativa vigente relativa a las operaciones financiero-patrimoniales de los organismos públicos auditados, de manera de facilitar y agilizar su rendición ante el organismo de control.

PLANIFICACIÓN DE LAS AUDITORÍAS

En pos del logro de los objetivos resulta imprescindible establecer una adecuada planificación de las estrategias de control para luego determinar los organismos a controlar, su estudio preliminar y la elaboración de los respectivos programas de trabajo que configurarán las guías de acción de los auditores-relatores. Asimismo se deberá incluir en la planificación anual la ejecución de auditorías de seguimiento de observaciones y recomendaciones, a efectos de determinar si los organismos han adoptado las acciones correctivas indicadas en la auditoría de origen.

Es de suma utilidad que al finalizar el año el área de auditoría efectúe un análisis comparativo de las auditorías planificadas y las efectivamente ejecutadas.

Las auditorías de legalidad pueden dividirse en auditorías financieras y auditorías de cumplimiento.

La auditoría financiera pretende obtener una seguridad razonable acerca de si la contabilidad expresa fielmente el resultado de la gestión y su adecuada realidad patrimonial, de acuerdo con las normas y principios generalmente aceptados.

La auditoría de cumplimiento trata de verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con las normas, disposiciones y directrices que sean de aplicación.

Un aspecto de suma trascendencia que no debe dejarse de

lado es el análisis de los riesgos de auditoría, por cuanto implica el diagnóstico de los mismos a fin de estar atentos a su posible manifestación. Es la herramienta con que cuenta el auditor que le permitirá resultados concretos, veraces y un trabajo de mejor calidad.

Se denominan riesgos de auditoría a aquellas circunstancias de carácter cuantitativo o cualitativo, que pueden influir en forma negativa, aumentando las posibilidades de error en las conclusiones de la auditoría.

La evaluación previa de los riesgos de auditoría, mediante técnicas específicas es una condición necesaria al momento de programar las tareas, a fin de disponer las metodologías adecuadas de abordaje, los recursos humanos especializados en el equipo de auditoría y ponderar adecuadamente los tiempos del trabajo de campo en función de las pruebas necesarias que permitan obtener las evidencias suficientes para sustentar las conclusiones.

En este sentido pueden mencionarse varios tipos de riesgo de auditoría:

- Riesgo inherente: Vinculado exclusivamente a las características cuantitativas y cualitativas propias del organismo y su actividad.
- Riesgo de control: Referido especialmente a la evaluación del ambiente de control, la existencia o no de una unidad de auditoría interna, mecanismos propios de control o manuales de procedimiento. La existencia de puntos débiles en el control interno aumenta a priori el riesgo de auditoría.
- Riesgo de detección: Relacionado directamente a la posibilidad de que los procedimientos de auditoría programados no sean los adecuados. En ese sentido, el riesgo aumenta cuando no existe relevamiento previo, cuando se trata de la primera auditoría sobre un organismo, cuando se requieren auditores con cierto grado de especialización sobre alguna materia o cuando se carece de estándares normalmente aceptados de medición de la actividad.
- Riesgo de muestreo: Es la posibilidad de que la prueba aplicada a una muestra conduzca a una conclusión diferente de aquella a la que el auditor hubiera llegado si la prueba se hubiera aplicado al universo de control.

Para calificar los riesgos de auditoría se establecen tres niveles de riesgo: alto, medio y bajo, dependiendo de los niveles y características que se ponderen. En función de esta escala se configura la programación de las tareas.

El auditor debe considerar la importancia relativa y las relaciones con el riesgo del trabajo cuando planea y desarrolla la auditoría, para reducir así el riesgo de expresar una conclusión inapropiada.

ÁMBITO DE APLICACIÓN

Siendo la auditoría una función de control que se activa con criterios de selectividad resulta pertinente emitir normas acerca de la actividad del auditor.

Las normas que regulan a esta actividad de control se aplican a todas aquellas auditorías que planifique realizar el área creada al efecto por los órganos de control externo, en el ámbito de su competencia, específicamente en lo que hace al control posterior efectuado por los cuentadantes en cumplimiento de la normativa específica de rendición de cuentas.

Cabe mencionar que los Tribunales de Cuentas de Argentina, en junio de 1995 acordaron cuáles serían las normas que debían regir y orientar la tarea del auditor gubernamental, con la sanción de las Normas de Auditoría para el Sector Público del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina. Es de destacar que las normas prevén que las actividades de fiscalización que realicen los Tribunales de Cuentas deben estar necesariamente enmarcadas dentro del ámbito de competencia de sus respectivas Constituciones Provinciales y Leyes Orgánicas.

EL INFORME DE AUDITORÍA

Como señala el Dr. Héctor Alfredo Cano (1998), la tarea de control no tiene como culminación del trabajo técnico profesional la elaboración del informe, sino que en cualquier instancia del desarrollo de la tarea de control o a partir de la emisión del informe, se habilitan los mecanismos, las atribuciones y las facultades propias del Órgano de Control (aprobación o desaprobación de las cuentas, observaciones, reparos, juicio de cuentas o juicio administrativo de responsabilidad).

El Informe de auditoría es la referencia documental de la auditoría realizada. Es el resultado de una investigación realizada en base a programas, procedimientos y técnicas de auditoría. En el mismo debe estar claramente determinado el ente auditado, las fechas de las operaciones de verificación, los documentos y las operaciones administrativas y contables revisadas, la identificación de los funcionarios y empleados entrevistados, los inventarios de productos y/o servicios, en su caso, y finalmente las observaciones

y recomendaciones que estime el auditor. Esta opinión no debe estar desactualizada, sino que debe ser oportuna y constructiva ya que de nada valen extensas investigaciones si los resultados se conocen mucho tiempo después y ya no se puede tomar una acción correctiva. Además es mucho más efectivo tomar conocimiento de los hechos irregulares de los funcionarios mientras están en la función, teniendo en cuenta la velocidad en que ocurren las operaciones gubernamentales que en muchos casos involucran presupuestos abultados, como así mismo la forma en la que rotan los funcionarios. No menos importante es el impacto que produce en el consenso ciudadano el conocimiento de estos hechos en el momento oportuno, atento a las necesidades actuales de fiscalización y transparencia de los actos públicos que hoy en día el ciudadano demanda, en calidad de destinatario del bien común.

El informe del auditor debe focalizarse hacia los aspectos críticos y trascendentes de las entidades controladas, preservando siempre la cualidad de oportunidad en la emisión y difusión del mismo. Para lograr dicho objetivo es necesario que las actividades de control se direccionen a hechos que, aunque son de revisión posterior necesariamente deben ser cercanos al momento de las verificaciones a practicar.

Una vez presentado el informe de auditoría se debe tratar de comprobar si el mismo tuvo la utilidad deseada en el momento de su confección. Es decir, constatar si las medidas correctivas sugeridas se aplicaron por el organismo auditado. Para ello se puede recurrir a dos vías de verificación: una consiste en la realización de una nueva auditoría, esta vez de seguimiento, y otra vía es la verificación directa que realiza el relator-auditor al estudiar las rendiciones presentadas.

A partir de este resultado (informe de auditoría) se puede tender a una mejor rendición de cuentas, una mejor organización del trabajo, que en última instancia va a llevar a un manejo eficiente y eficaz de los recursos, ya que siguiendo la idea de la Cra. Lea Cortes de Trejo la ley debiera estar creada no solo para ser cumplida sino también para tender a una gestión eficiente y superadora.

DOS PERSPECTIVAS EN EL USO DE LA TECNOLOGÍA

Es sabido que los sistemas de información en la administración pública moderna han experimentado un avance muy singular y positivo como consecuencia del advenimiento de las técnicas de computación.

Al decir del Cr. José María Las Heras (2010: 231-232),

“el moderno desarrollo tecnológico facilita un mayor valor agregado en la función de producción de las actividades administrativas. A partir de un elevado número de datos, mediante diferentes operaciones de tipo aritmético-lógico, es factible obtener información en el momento oportuno, optimizando no sólo una mejor gestión, sino fundamentalmente la adopción de decisiones al menor costo y con la menor cantidad de errores”.

El auditor debe aprovechar esta tecnología desde un doble enfoque:

- Por un lado, debe articular los mecanismos de control necesarios que le permitan obtener evidencias suficientes de los sistemas de información computarizados utilizados por los organismos que audita. Esto le permitirá economizar esfuerzos y evitar duplicidad de tareas. El sistema de información debe ser controlado con el objetivo de verificar su correcto funcionamiento y asegurar el control del proceso de diversos tipos de transacciones.
- Por otro lado, debe incorporar sistemas informáticos en la ejecución de sus tareas que le permitirán llevar un registro organizado de lo efectuado. Así mismo permitirá a quienes realizan el control posterior valerse de esta información sistematizada. Ello redundará en un trabajo más eficiente, coordinado e integrado del organismo de control.

RESULTADOS DE LA APLICACIÓN DE AUDITORÍAS

De la aplicación de estos procedimientos se desprenden varias consecuencias positivas. Un primer resultado es el asesoramiento que se brinda, al poder hacer un análisis más exhaustivo y atinado de la rendición de cuentas y organización del organismo auditado, que se ve favorecido por el hecho del análisis *in situ* de la documentación respaldatoria de las operaciones que se rinden, de la observación directa de los hechos documentados y de la comunicación más fluida que se establece entre controlante y controlado.

Como corolario de esta idea, se podría aspirar al logro de una mejor rendición de cuentas al asesorar a quienes tienen la responsabilidad de ello por los fondos públicos que manejan y del grupo de gente que acompaña en la ejecución de la tarea, que, si bien lo deseable es que posean la idoneidad necesaria para tal fin, muchas veces la realidad demuestra que no es así. Por ello destacamos la importancia de la capacitación en lo referente a aspectos relacionados al sector público y la profesionalización del empleo público, tema que excede el alcance del presente trabajo.

Es nuestro propósito destacar que la implementación de auditorías como soporte al control posterior llevará a que los cuentadantes y/o funcionarios responsables perciban cierta “sensación de control”, entendiéndose ésta como la influencia que ejercen los organismos de control público externo en el nivel de concientización que se tiene respecto de la rendición de cuentas. Y más importante aún es la percepción que tiene la sociedad de la presencia de organismos de control encargados de velar el cumplimiento de la legalidad y el consecuente uso eficiente de los fondos públicos. Es indudable que la opinión pública es un mecanismo de fiscalización de dicho manejo de fondos. Esta expresión de opinión pública se asocia con la idea de democracia ya que se verifica aquí la participación efectiva de la ciudadanía a través de su percepción de la realidad y de los distintos modos que tiene de manifestarla, por ejemplo a través del sufragio popular.

CONCLUSIONES

La cuestión más controvertida en relación con los Tribunales de Cuentas, es la referida a sus facultades jurisdiccionales y sus limitaciones en relación con el control de oportunidad y conveniencia. La primera pareciera haber encontrado solución tanto en la legislación como en la doctrina, ya que, en algunos casos, ha generado incorporaciones normativas expresas, y en otros, decisiones judiciales o demostraciones teóricas concretas. La segunda –facultad para analizar y decidir sobre las cuestiones de oportunidad y conveniencia de la Administración Pública– permanece aun en una etapa que se caracteriza por la diversidad de opiniones doctrinarias. En efecto, si bien parte de la doctrina moderna tiende a ampliar el cometido de los órganos de control externo hacia esas cuestiones en razón de la necesidad de demostrar la necesaria razonabilidad entre el dinero gastado y la eficiencia, eficacia y economicidad de esa gestión pública, se tropieza aun con la postura rígida de limitar el cometido del control externo al sólo ámbito de la legalidad financiero-contable.

Es necesario ampliar las funciones del control externo hacia las cuestiones de oportunidad y conveniencia, pero no debieran ser los Tribunales de Cuentas los organismos que lleven adelante dicha tarea.

El control por auditorías planteado en el presente trabajo y los resultados que se obtengan, es un instrumento que permitirá dar soporte al control posterior efectuado en las Divisiones, donde los Relatores deben analizar las rendiciones de cuentas (diarias y

mensuales) efectuadas por los cuentadantes dentro del marco de la legalidad. Además, permitirá detectar posibles inconsistencias en la organización del trabajo dentro del Tribunal de Cuentas y proceder a su corrección, a fin de “realizar el control que le corresponde de la mejor manera posible, con total independencia de criterio, aprovechando los recursos humanos, materiales y financieros disponibles, en un todo de acuerdo al medio externo en el cual debe desenvolverse.”

Un aspecto relevante que no debe escapar a este análisis es la necesaria capacitación en temas vinculados al Sector Público y más precisamente al control y responsabilidad de los funcionarios públicos. Esta capacitación debe estar dirigida en dos direcciones: una de ellas, es la que desde el Tribunal se debe brindar a los Cuentadantes, la que permitirá lograr mejores rendiciones de cuentas disminuyendo el número de pedidos de antecedentes o explicaciones de los comprobantes presentados; por otro lado, nos encontramos con aquella capacitación que debieran recibir los agentes encargados del control mismo, la que permitirá realizar mejores estudios de las rendiciones de cuentas, fomentar las capacidades intelectuales para lograr un mejor análisis crítico de las situaciones y su correlativa unificación de criterios a la hora de obtener una opinión fundada sobre cuestiones controvertidas.

El Tribunal de Cuentas, a través de la reglamentación de las tareas pertinentes de cada agente y de una mejor organización y sincronización de las distintas áreas que conforman el Organismo, debiera tender a brindar a estos Relatores, Jefes de Sala y Auditores, un marco legal preciso que resguarde la responsabilidad que tienen en lo referente a la realización de su labor de control, limitándolo a un eficiente control de legalidad; dejando en manos de los organismos públicos a los cuales por mandato constitucional les corresponde, el control de gestión.

BIBLIOGRAFÍA

- CANO, Héctor Alfredo (1998): *Algunas consideraciones sobre la Naturaleza y Alcances de la Jurisdicción Contable en sede de los Tribunales de Cuentas, frente a las Reformas de la Administración Financiera y el Control en el Sector Público*. San Juan. Área de Investigación del IETEI.
- CARDÓN, Rubén C. A. (1996): *Estudios sobre Tribunales de Cuentas y de Control Público*. Salta: Imprenta de la Legislatura de Salta.
- LAS HERAS, José M. (2010): *Estado Eficiente. 3era.*

Edición. Administración Financiera Gubernamental. Un enfoque sistémico. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti Librería Editorial.

- LICIARDO, Cayetano (1992): *Análisis crítico de la ley de administración financiera y de control del sector público nacional.* Buenos Aires: Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas, volumen XXXVII.
- NÚÑEZ, José A. (2006): *Manual de Auditoría Gubernamental. Control democrático contra la corrupción y el despilfarro.* Buenos Aires: Ediciones Rap.
- PIZZUTO, Felipe L. (2007): *La evolución del pensamiento financiero, los sistemas presupuestarios y el control público.* Buenos Aires: XXIV Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública. Universidad de Morón.
- VALLÉS VIVES, Francesc (2003): *El control externo del gasto público: configuración y garantía constitucional.* España: Centro de Estudios Constitucionales.
- VILLEGAS, Héctor B. (2009): *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario.* Buenos Aires: Editorial Astrea.